FACPCE

CEAT

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

TOMO III

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).

TOMOI

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

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

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 el SAC

Exención para entidades sin fines de lucro

El caso particular de las Cajas de Profesionales

Artículo 14 bis de la Constitución Nacional

Artículo 40 de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires

Artículo 3 de la ley 24.241

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 operaciones de 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

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.ñ07.2009

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.

==========

Capítulo 19. RENTAS DE TERCERA CATEGORIA

INDICE

RENTAS DE TERCERA CATEGORIA

Sujetos

Las sociedades de capital

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

Dictamen (DATJ) 17/1982 del 15.2.1982

Las demás sociedades

Los fideicomisos transparentes

Cesión de participación. Consulta vinculante

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

Fara Luis Ernesto TFN del 11.07.1986

Pifano Juan J. TFN Sala B del 29.09.1986

Circular sobre el concepto de explotación unipersonal

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

Dictamen sobre el concepto de explotación unipersonal

Dictamen (DATJ) 7/1980 del 07.05.1980

Dictamen sobre la actividad de taxista

Dictamen (DAT) 37/1995 del 17.3.1995

Dictámenes sobre la actividad de productor de seguros

Dictamen (DAL) 70/2000 del 18.10.2000

Dictamen (DAT) 107/1989 del 29.5.1989

Tratamiento de los fideicomisos de construcción y/o inmobiliarios

Fideicomisos tipificados en el art. 53 de la LIG

Fideicomisos tipificados en el art. 73 de la LIG

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

La primera cuestión a analizar: La entrega en fiducia.

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

La tercera cuestión a analizar: La adjudicación de unidades.

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

Venta de derechos de un fideicomiso inmobiliario

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

Tratamiento de los fideicomisos mixtos

Fideicomiso Edificio la Favorita de Rosario CNACAF Sala II del 18.6.2020

Fideicomiso Edificio la Favorita de Rosario CSJN del 05.03.2024

Resolución (SDG TLI) 6/2011

Resolución (SDG TLI) 11/2011

Dictamen (DI ALIR) 8/2010

Dictamen (DI ALIR) 9/2010

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

Dictamen (DAT) 1/2014 del 07.02.2014

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

Dictamen (DAT) 55/2005 del 26.09.2005

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

Dictamen (DI ATEC) 99/2011 del 11.11.2011

Adjudicación de unidades y posterior venta de las unidades adjudicadas

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

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

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

Dictamen (DAT) 7/2007 del 29.01.2007

Impuesto al valor agregado

López Mariana y otros CNACAF Sala III 6.8.2013

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

Dictamen (DAT) 78/2008 del 30.12.2008

Resolución (SDG TLI) 53/2008 del 30.12.2008

Dictamen (DAT) 09/2007 del 31.01.2007

Dictamen (DAT) 27/2007 del 30.04.2007

Tratamiento de los fideicomisos de administración

Dictamen (DAT) 12/2007 del 31.01.2007

Dictamen (DIALIR) 06/07 del 14.02.2007

Dictamen (DAT) 103/2001 del 31.11.2001

Dictamen (DAL) 8/2002 del 21.01.2002

Dictamen (DAT) 17/2002 del 04.02.2002

Resolución (SDG TLI) 28/2018 del 10.05.2018

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

Dictamen (DAT) 25/2011 del 19.4.2011

Dictamen (DAT) 37/2009 del 11.06.2009

Dictamen (DAT) 1/2009 del 06.01.2009

Fideicomisos que administran inversiones de “Cajas de Profesionales” Provinciales

Artículo 14 bis de la Constitución Nacional

Artículo 40 de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires

Artículo 3 de la ley 24.241

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

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

Dictamen (DAT) 25/2011 del 19.04.2011

Dictamen (DAT) 37/2009 del 11.06.2009

Dictamen (DAT) 01/2009 del 06.01.2009

Dictamen (DAT) 04/2013 del 14.03.2013

Dictamen (DAT) 09/2012 del 11.06.2012

Dictamen (PTN) 05/2008 del 10.01.2008

Dictamen (DATyJ) 10/1981 del 02.07.1981

Tratamiento de los fideicomisos de garantía

Dictamen (DAT) 60/2007 del 16.08.2007

Tratamiento de los consorcios de propietarios

Dictamen (DAT) 77/2011 del 06.10.2011

Dictamen (DAT) 18/2010 del 20.04.2010

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

Dictamen (DAT) 118/1995 del 31.10.1995

Determinación del resultado impositivo en las rentas de 3º categoría

Bienes recibidos en cancelación de créditos por honorarios profesionales

Sujetos que confeccionen balances

Sujetos que no confeccionen balances

Jurisprudencia sobre balance contable versus balance impositivo

Huelva SA TFN Sala A del 14.9.1972

Marincola Jorge TFN Sala D del 14.12.2000

Industrias Plásticas D`Accord SRL TFN Sala A del 17.12.1997

Industrias Plásticas D´Accord SRL CNACAF Sala I del 06.07.2000

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

Coca Cola SA TFN Sala D del 26.03.1974

San Martín Refrescos SA CNACAF Sala III del 22.06.1982

San Martín Refrescos SA TFN Sala C del 30.08.1977

Valuación de bienes de cambio (Excepto inmuebles)

Mercadería de reventa (última compra)

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

Productos en curso de elaboración

Hacienda

Cereales, oleaginosas, frutas, etc.

Sementeras (en función de las inversiones)

Determinación y valuación del inventario de bienes de cambio

Deducciones y 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

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)

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

Dictamen (DAT) 43/2004 del 15.07.2004

Venta de un inmueble ubicado en el país
Compra de un inmueble ubicado en el exterior
No se puede aplicar el instituto de venta y reemplazo

Dictamen (DAT) 73/2006 del 21.11.2006
Se trata de la venta de dos inmuebles destinados a la actividad inmobiliaria.
El producido de la venta de los dos inmuebles se va a destinar a la construcción de un inmueble también destinado a la actividad inmobiliaria.
La construcción se va a realizar sobre un predio respecto del cual tiene un permiso de uso y explotación.
La situación de los bienes primitivos cambia, ya que con el transcurso del tiempo el nuevo inmueble construido no pertenecerá más al patrimonio del contribuyente.
No resulta de aplicación la figura de venta y reemplazo.

Dictamen (DAT) 12/2015 del 13.11.2015
Actividad principal servicios inmobiliarios.
Actividad secundaria construcción.
En la actividad de la construcción los inmuebles tienen el carácter de bienes de cambio.
El inicio de las obras se realizó después del año de la venta del inmueble.
No corresponde la aplicación del instituto de venta y reemplazo.

Dictamen (DAT) 65/2000 del 11.12.2000
Sucursal de una sociedad extranjera.
Inmuebles destinados a alquiler.
Se debe analizar si la actividad de alquiler de inmuebles es la actividad principal.
Para que resulte de aplicación el instituto de venta y reemplazo el inmueble reemplazado debe afectarse como bien de uso.
Hoy el tema estaría resuelto con la reforma de la ley 27.430 al segundo párrafo del art. 71 de la LIG.

Dictamen (DAT) 92/2007
La actividad principal de la empresa es la locación de inmuebles.
Vende un inmueble destinado a locación.
Compra un inmueble destinado a locación.
Corresponde la aplicación del instituto de venta y reemplazo.

Resolución (SDG TLI) 21.2006 del 21.11.2006. Consulta vinculante
Venta de dos inmuebles
Construcción de un inmueble sobre un terreno que no es propio.
Inmueble otorgado mediante un permiso de uso y explotación por Aeropuertos Argentinos 2000 SA.
No corresponde la aplicación del instituto de venta y reemplazo.

Resolución (SDG TLI) 25.2017 del 10.05.2017. Consulta vinculante
Operación de permuta de inmuebles.
Se transfiere un inmueble afectado a la actividad principal de locación.
Se reciben unidades que serán construidas sobre el inmueble entregado en permuta.
No resulta de aplicación del instituto de venta y reemplazo.

Resolución (SDG TLI) 44.2017 del 03.11.2017. Consulta vinculante
Venta de un inmueble afectado como bien de uso.
Se reinvierte en la construcción de un centro comercial sobre un inmueble propio. El destino será para la actividad inmobiliaria y para la actividad comercial.
De cumplirse los plazos el instituto de venta y reemplazo resulta de aplicación.

Dictamen (DAT) 57/2008 del 23.07.2008.
Se trata de la venta de inmuebles rurales destinados a locación.
No siendo la locación la actividad principal de la firma.
Hoy el tema estaría resuelto con la reforma de la ley 27.430 al segundo párrafo del art. 71 de la LIG.

Dictamen (DAT) 42/2013 del 30.10.2013
Venta de un inmueble donde se encuentra la sede comercial y administrativa.
Compra o construcción de un inmueble que se destinará a alquiler.
La actividad principal de la sociedad no es el alquiler de inmuebles, el inmueble que se compra no tiene el carácter de bien de uso.
Se diferencia a los inmuebles que tienen el carácter de bienes de uso de los inmuebles que tienen el carácter de inversiones.
No resulta de aplicación el instituto de venta y reemplazo.
Hoy el tema estaría resuelto con la reforma de la ley 27.430 al segundo párrafo del art. 71 de la LIG.

Dictamen (DAT) 45/2013 del 06.11.2013
Actividad principal servicios financieros y bancarios.
Venta de inmuebles rurales afectados a arrendamiento.
Construcción de edificios sobre terrenos adquiridos con anterioridad que se utilizarán como bien de uso en la actividad de prestación de servicios financieros.
El inmueble vendido no tiene el carácter de bien de uso.
No corresponde la aplicación del instituto de venta y reemplazo.
Hoy el tema estaría resuelto con la reforma de la ley 27.430 al segundo párrafo del art. 71 de la LIG.

Resolución Nº 11/2014 (SDG TLI) del 27.03.2014.
Se vende un inmueble destinado como bien de uso (el lugar de su sede comercial).
Se compra un inmueble que se va a destinar a alquiler.
Hoy el tema estaría resuelto con la reforma de la ley 27.430 al segundo párrafo del art. 71 de la LIG.

Resolución Nº 2/2014 (SDG TLI) del 14.01.2014.
Se vende inmuebles rurales afectados a locación.
La actividad de la empresa es la prestación de servicios financieros.
Hoy el tema estaría resuelto con la reforma de la ley 27.430 al segundo párrafo del art. 71 de la LIG.

Escarpatri SA TFN Sala A del 16.08.2007.
Se trata de la permuta de un inmueble rural.
Hoy el tema estaría resuelto con la reforma de la ley 27.430 al segundo párrafo del art. 71 de la LIG.

Santiestrella SA TFN Sala B del 05.12.2006.
Se trata de la venta y reemplazo de un inmueble rural.
Hoy el tema estaría resuelto con la reforma de la ley 27.430 al segundo párrafo del art. 71 de la LIG.

Fadenburg SA TFN Sala B del 06.02.2017
Vendió dos inmuebles rurales.
Compro dos inmuebles rurales.
Una de las operaciones se instrumentó a través de la cesión de la totalidad del paquete accionario.
Una de las operaciones se instrumentó a través de la cesión de las acciones que representan el 100% del capital social.
Lo único que tenían las sociedades en el patrimonio era un inmueble rural.
No se respetó el plazo del año entre la venta y la compra.
Se vendieron inmuebles rurales y se compraron acciones.
Para el TFN no corresponde la aplicación del instituto de venta y reemplazo.

Moroni Omar Ernesto CNACAF Sala IV del 14.06.2017
Actividad principal cría de ganado bovino.
Venta de un inmueble rural.
Compra de un inmueble para alquilar.
Compra de un inmueble para turismo.
Se vendió un inmueble rural afectado a la actividad agropecuaria.
Se compró un inmueble y se lo afectó a la actividad de turismo.
La opción no constituye un bien de uso del lugar donde se produjo la ganancia.
Se compró un inmueble para alquilar. No es un bien de uso. La actividad principal es la cría de ganado bovino.
La fecha de la escritura de compra es posterior al año de la venta del inmueble rural.
Respecto del inmueble alquilado no aportó el contrato de alquiler.
La falta de presentación del formulario 2278 no impide la aplicación del instituto de venta y reemplazo.
El TFN confirmó la determinación de oficio.
La CNACAF confirmó la sentencia del TFN y por lo tanto la determinación de oficio.

Chiappero Oscar Domingo TFN Sala A del 12.09.2016
El contribuyente había declarado la venta del inmueble rural como exenta.
Luego alega que la venta del inmueble rural no esta exenta pero que corresponde aplicar el instituto de venta y reemplazo.
En sede penal se dictó el sobreseimiento del contribuyente.
La pericia en sede penal determinó que se cumplieron con los requisitos para la aplicación del instituto de venta y reemplazo.
El TFN revocó la determinación de oficio.

Emprendimientos Inmobiliarios Arenales SA CNACAF Sala V del 11.09.2025
Venta y Reemplazo
Venta de un inmueble.
El fisco sostiene que el inmueble reviste el carácter de Bien de Cambio.
El inmueble no se había amortizado.
El TFN revocó la determinación de oficio.
La CNACAF confirma la sentencia del TFN.
R.T., segunda parte, capitulo III, norma A5, de la FACPCE.
Califica a los bienes de uso como aquellos bienes tangibles destinados a ser utilizados en la actividad principal del ente y no a la venta habitual.
Los argumentos del Fisco Nacional no desvirtúan la conclusión del TFN.
El hecho de que no se haya amortizado el inmueble no muestra más que el incumplimiento a un criterio de valuación que no determina el carácter del bien analizado.
Lo que determina que un inmueble sea un bien de cambio es que se encuentre destinado a la venta en el curso habitual de la actividad del ente
La categoría de bienes de cambio puede estar formada por bienes de distinto origen y estado de terminación, pero siempre destinados a la venta habitual.
Situación que no aparece –bajo el examen limitado que admite esta instancia– acreditada en autos.
El sistema de revisión judicial (limitado) en materia tributaria, el análisis de la prueba producida sobre las cuestiones de hecho y prueba son ajenas al recurso del artículo 86, inciso b) de la ley 11.683.
Los fundamentos del Fisco Nacional se basan en el análisis de cuestiones de hecho y prueba.
No se advierte una manifiesta arbitrariedad.
Corresponde rechazar el recurso de apelación interpuesto por el Fisco Nacional.

Falta de comunicación a la AFIP de la venta y reemplazo

Gena S.A. Agricola Ganadera T.F.N. Sala “B” del 28.03.2006
Falta de presentación del F.235
El T.F.N. revoca la determinación de oficio.

Perfecto López y CIA S.A. T.F.N. Sala “B” del 04.05.06
Falta de presentación del F.235
El T.F.N. revoca la determinación de oficio.

Dictamen (DI ATEC) 36/2009 del 01.ñ07.2009
Falta de presentación del F.235

Tratamiento de las diferencias de cambio

Dictamen (DAT) 40/2005 del 04.07.2005

Dictamen (DI ATEC) 71/2004 del 25.11.2004.

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

Macro Fundamentals SA TFN Sala B del 19.02.2020

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

Exxon Mobil Business Support Center Argentina SRL CNACAF Sala IV del 06.09.2022

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

Colima SA TFN Sala C del 26.11.2004

Rondo Difussión TFN Sala D del 24/5/2005

Dictamen DI ALIR 4/2005

Servando Pedrido SAIC CNACAF Sala III del 11.10.2005

Servando Pedrido SAIC TFN Sala D del 22.12.2000

Akapol SA CSJN del 3.5.2012

Fiat Concord SA CSJN del 06.03.2012

BJ Service SRL CSJN del 06.03.2012

Petroquímica Rio Tercero SA CSJN del 14.07.2015

Dragados y Obras Portuarias SA CSJN del 24.04.2012

Tratamiento de las empresas de construcción

Tratamiento de las minas, canteras y bosques

Deducciones de 3º categoría

Gastos inherentes al giro del negocio

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

Resolución (SDG TLI) 53.2021 del 21.07.2021

Gastos no deducibles. Empleadores incluidos en el REPSAL

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

Circular 5/2014 (B.O.19.11.2014)

Exterran Argentina SRL TFN Sala B del 12.04.2022

Exterran Argentina SRL TFN Sala A del 20.12.2023

Exterran Argentina SRL CNACAF Sala V del 29.08.2025

EDI del 04.01.2023 AFIP - ACARA

Jurisprudencia sobre gastos inherentes al giro del negocio

Colegio Victoria SA TFN Sala B del 15.4.2004

Pihue SA CNACAF Sala A del 28.11.2019

Molinos Rio de la Plata SA TFN Sala B del 13.06.2002

Molinos Rio de la Plata SA TFN Sala D del 20.11.2003

Malos créditos

Definición de malos créditos (Créditos dudosos y Créditos incobrables)

Índices de incobrabilidad

Créditos de escasa significación

Créditos con garantía

Cálculo de previsión por malos créditos

Implementación de la previsión por malos créditos

Información a la AFIP

Jurisprudencia y dictámenes sobre malos créditos

Definición de malos créditos

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

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

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

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

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

A modo de resumen

Mediación prejudicial obligatoria

Resolución (SDG TLI) 58/2019 del 07.11.2019.

Malos créditos momento de imputación

Athuel Electrónica SA TFN Sala A del 3.10.2010

Operaciones comerciales

Dictamen (DAT) 17/1995 del 21.2.1995

Cálculo de la previsión por malos créditos

Dictamen (DAT) 29/1996 del 3.5.1996

Los préstamos a terceros no se deducen como malos créditos

Bioimplant SA TFN Sala B del 16.11.2006

Bioimplant SA CNPE Sala “A” del 30.05.2006

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

Los anticipos de proveedores no se deducen como malos créditos

Aisa SA TFN Sala A del 29.02.2006

Gastos de organización

Compañías de seguros. Reservas matemáticas

Gastos incurridos en el extranjero

Jurisprudencia sobre gastos realizados en el exterior

Pedro Moscuzza e hijos SA CNACAF Sala IV del 19.12.2006

Cafiero y Pollio SA TFN Sala A del 28.6.2001

Gastos realizados en favor del personal

Aportes de los empleadores a planes de seguro de retiro

Gastos de representación

Definición de gastos de representación

No son gastos de representación

Tope para la deducción de gastos de representación

Gastos por viajes

Jurisprudencia sobre gastos de representación

Red Link SA TFN Sala A del 13.08.2015

Honorarios de directores, síndicos y socios gerentes

Limitación de la deducción en cabeza de la sociedad

Honorarios de síndicos

Incremento del monto fijo de $ 12.500

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

Tope del 25% definición del resultado contable

Dictamen (DAT) 60/2003 del 01.09.2003

Dictamen (DAT) 67/2003 del 02.10.2003

Dictamen (DAT) 72/2003 del 19.11.2003

Dictamen (DAT) 64/2005 del 20.10.2005

Dictamen (DAyT) 23/1981 del 05.08.1981

Definición del término utilidad contable

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:

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

-Nueva Subgra TFN Sala B del 26.05.2003

Período en que corresponde la deducción de los honorarios:

-Ruta 22 SA TFN Sala B del 29.9.2003

Tratamiento de un director suplente:

-Comisión de enlace AFIP CPCECABA reunión del 28.5.2008.

-Comisión de enlace AFIP CPCECABA reunión del 2.7.2008.

Tratamiento de un gerente no socio de una SRL

-Dictamen (DAT) 46/2008 del 12.09.2008

Se trata de un ejercicio con quebrantos:

-Longvie SA CNACAF Sala IV del 23.03.2006

Deducción de honorarios por funciones técnico administrativas:

-Picapau SRL CNACAF Sala V del 20.02.2020

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

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

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

Dictamen 41/2013

Art. 27 LCT

Resolución (ANSES) 443/1992

Art. 261 ley 19.550

Dictamen (Dirección Coordinación Operativa) 34/1996 del 15.01.1996

Serca SA CSJN del 05.11.2020

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

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

Scaramella Julio Cesar TFN Sala A del 27.12.2012

Paolini Eugenio TFN Sala B del 11.06.2008

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

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

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

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

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

Reservas y previsiones

Jurisprudencia sobre provisiones

Clínica Oftalmológica de Alta Complejidad SA CNPE Sala B del 16.05.2006

Actualizaciones en la ley de impuesto a las ganancias

Ajuste por inflación impositivo

Introducción

Sujetos del ajuste por inflación impositivo

Vigencia del ajuste por inflación impositivo

Acta n° 30 EDI c/entidades profesionales del 02.05.2019

Computo del ajuste por inflación impositivo

Acta n° 35 EDI c/entidades profesionales del 25.06.2020

Acta n° 36 EDI c/entidades profesionales del 26.08.2020

Mecanismo del ajuste por inflación impositivo

Ajuste por inflación estático

Activos computables y activos no computables

Tratamiento de los bienes de cambio

Tratamiento de las inversiones del exterior

Dictamen (DAT) 2/2009 del 03.04.2009.

Dictamen (DAT) 85/2007 del 14.11.2007.

Dictamen (DAT) 37/2004 del 02.06.2004.

Dictamen (DAT) 26/2005 del 12.05.2005.

Tratamiento de los saldos a favor técnicos de IVA

Dictamen (DAT) 7/1981 del 20.05.1981.

Alcalis de la Patagonia CSJN del 06.05.1986

Gipsy Traslados Marinos SRL TFN Sala B del 24.05.2005

Correcciones del activo no computable

Pasivos computables y pasivos no computables

Cálculo del ajuste por inflación estático

Ajuste por inflación dinámico

Ajustes dinámicos positivos

Ajustes dinámicos negativos

Calculo del ajuste por inflación

Normas de valuación para los sujetos del ajuste por inflación impositivo

Normas de aplicación para los sujetos del ajuste por inflación impositivo

Instrucción general (DGI) 236/1978

Jurisprudencia respecto del ajuste por inflación impositivo

Bodegas Esmeralda SA Juzgado Federal de Córdoba Nº 1 del 15.08.2019

Bio Bahía SA Cámara Federal de Bahía Blanca del 03.02.2022

Santiago Dugan Trocello SRL CSJN del 30.06.2005

Candy SA CSJN del 03.07.2009

Giorno SA CSJN del 24.06.2021

Swaco de Argentina SA CSJN del 14.02.2012

Estancias Argentinas el Hornero SA CSJN del 2.10.2012

Alubia SA CSJN del 4.11.2014

M. Royo SA CSJN del 5.7.2016

Eduardo Jorge Feler CSJN del 06.08.2020

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

==========

RENTAS DE TERCERA CATEGORIA

Por aplicación del **Art. 2 apartado 2)** de la LIG, se trata de sujetos que se rigen por la "TEORIA DEL BALANCE".

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

SUJETOS INCLUIDOS

Art. 53 de la LIG

Constituyen ganancias de la tercera categoría:

LAS SOCIEDADES DE CAPITAL

Art. 53 inciso a) de la LIG

a) Las obtenidas por los responsables incluidos en el artículo 73.

Art. 73 de la LIG

Las sociedades de capital constituidas en el país:

1. Las sociedades anónimas -incluidas las sociedades anónimas unipersonales- (SAU), las sociedades en comandita por acciones, en la parte que corresponda a los socios comanditarios, y las sociedades por acciones simplificadas del Título III de la ley 27349 (SAS), constituidas en el país.

2. Las sociedades de responsabilidad limitada, las sociedades en comandita simple y la parte correspondiente a los socios comanditados de las sociedades en comandita por acciones, en todos los casos cuando se trate de sociedades constituidas en el país.

ENTIDADES EXENTAS QUE NO GOCEN DE LA EXENCION

3. Las asociaciones, fundaciones, cooperativas y entidades civiles y mutualistas, constituidas en el país, en cuanto no corresponda por esta ley otro tratamiento impositivo.

SOCIEDADES DE ECONOMIA MIXTA

4. Las sociedades de economía mixta, por la parte de las utilidades no exentas del impuesto.

SOCIEDADES DEL ESTADO

5. Las entidades y organismos a que se refiere el artículo 1 de la ley 22016, no comprendidos en los apartados precedentes, en cuanto no corresponda otro tratamiento impositivo en virtud de lo establecido por el artículo 6 de dicha ley.

FIDEICOMISOS NO TRANSPARENTES
ALGUN FIDUCIANTE NO ES BENEFICIARIO
ALGUN FIDUCIANTE BENEFICIARIO NO ES RESIDENTE DEL PAIS

6. Los fideicomisos constituidos en el país conforme a las disposiciones del Código Civil y Comercial de la Nación, excepto aquellos en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario. La excepción dispuesta en el presente párrafo no será de aplicación en los casos de fideicomisos financieros o cuando el fiduciante-beneficiario sea un sujeto comprendido en el Título V.

FCI CERRADOS

7. Los fondos comunes de inversión constituidos en el país, no comprendidos en el primer párrafo del artículo 1 de la ley 24083 (FCI CERRADOS).

CUANDO OPTEN POR TRIBUTAR COMO SOCIEDADES DE CAPITAL

8. Las sociedades incluidas en el inciso b) del artículo 53 y los fideicomisos comprendidos en el inciso c) del mismo artículo que opten por tributar conforme a las disposiciones del presente artículo. Dicha opción podrá ejercerse en tanto los referidos sujetos lleven registraciones contables que les permitan confeccionar balances comerciales y deberá mantenerse por el lapso de cinco (5) períodos fiscales contados a partir del primer ejercicio en que se aplique la opción.

VIGENCIA TEMPORAL EN LAS RENTAS DE 3º CATEGORIA

Los sujetos mencionados en los apartados 1 a 7 precedentes quedan comprendidos en este inciso desde la fecha del acta fundacional o de celebración del respectivo contrato, según corresponda, y para los sujetos mencionados en el apartado 8, desde el primer día del ejercicio fiscal siguiente al del ejercicio de la opción.

LOS ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES CONSTITUIDOS EN LA ARGENTINA PERTENECIENTES A SUJETOS DEL EXTERIOR

Las derivadas de establecimientos permanentes definidos en el artículo 22 de la LIG.

Art. 165 del D.R. de la LIG.

No se encuentran comprendidas en las disposiciones del inciso b) del artículo 73 de la LIG, las sociedades constituidas en el país, aunque su capital pertenezca a asociaciones, sociedades o empresas, cualquiera sea su naturaleza, constituidas en el extranjero o a personas humanas residentes en el exterior.

DICTAMEN SOBRE LA VIGENCIA DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS PARA LAS SOCIEDADES

DICTAMEN (DATJ) 17/1982 DEL 15.2.1982

Una SRL es sujeto pasivo de impuesto a las ganancias, desde el momento de celebración del contrato constitutivo de la sociedad.

"*SUMARIO: Por aplicación de lo dispuesto en el artículo 1º, punto 3, inciso b) y en el artículo 9º, punto 3, de la Ley Nº 22.438* ***las sociedades de responsabilidad limitada*** *denominadas "en formación" por no haber culminado su inscripción registral* ***serán consideradas sujetos pasivos del Impuesto a las Ganancias desde la fecha de celebración del respectivo contrato****, pero tal efecto sólo se producirá a partir de los ejercicios fiscales iniciados con posterioridad al 1º de enero de 1981.*

I. - Región remite las presentes actuaciones en consulta, solicitando se determine cuál es el tratamiento impositivo que corresponde acordar a la ***sociedad de responsabilidad limitada que aun no ha concretado su inscripción en el Registro Público de Comercio****, frente a la norma del artículo 63, inciso a), punto 1 de la Ley Nº 20.628.*

Fundamenta su elevación en la disparidad de criterio que, acerca del tema en cuestión, mantienen sus Secciones Revisión y Recursos y Jurídica.

II. - La ex División Asesoría Legal, en su informe de fecha 22/4/80, ha interpretado que la sociedad de responsabilidad limitada que no ha concluido con la inscripción registral, no es uno de los sujetos previstos en el artículo 63, inciso a), punto 1º de la Ley de impuesto a las ganancias, ya que ella no es una sociedad del tipo antedicho, aunque utilice el aditamento "en formación", sino que se trata de una sociedad distinta denominada "irregular" a la que la legislación no ha dotado expresamente de personalidad tributaria.

Ese criterio fue compartido por la ex División Asesoría Técnica.

III. - Acerca del tema en análisis corresponde señalar que, como consecuencia de la reforma introducida a la Ley de impuesto a las ganancias, texto ordenado en 1977 y sus modificaciones, por el artículo 1º, punto 3, inciso b) de la Ley Nº 22.438, los sujetos mencionados en los apartados 1 (que comprende a las sociedades de responsabilidad limitada), 2 y 3 del inciso a) del artículo 63 de la Ley de impuesto a las ganancias, quedan comprendidos en las normas de dicho inciso desde la fecha del acta fundacional o de celebración del respectivo contrato, según corresponda.

Esta reforma tiene vigencia con respecto a las sociedades de responsabilidad limitada, para los ejercicios fiscales iniciados a partir del 1º de enero de 1981*, inclusive.*

IV. - Por lo expuesto ***cabe concluir que las sociedades de responsabilidad limitada en formación son sujetos pasivos del impuesto a las ganancias desde los ejercicios fiscales iniciados a partir del 1º de enero del corriente año****, en virtud de la reforma legal comentada, resultando en principio de aplicación, para los períodos fiscales anteriores, las conclusiones del dictamen que se acompaña.*

NICOLAS RUBINO, Jefe Departamento Legislación

I. - Vuelven estas actuaciones a efectos de considerar el informe producido por el Departamento Legislación con fecha 4 de noviembre de 1981.

Esta Asesoría se expidió oportunamente mediante dictamen de fecha 22 de abril de 1980, respecto del fondo del asunto y consideró que "la sociedad de responsabilidad limitada que no ha concluido con la inscripción registral, no es uno de los sujetos previstos en el artículo 63, inciso a), punto 1 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, ya que ella no es una sociedad del tipo antedicho, aunque utilice el aditamento "en formación", sino que se trata de una sociedad distinta denominada "irregular" a las que la legislación no ha dotado expresamente de personalidad tributaria".

La Ley Nº 22.438 incorporó como último párrafo del inciso a) del artículo 63 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, el siguiente: "Los sujetos mencionados en los apartados precedentes quedan comprendidos en este inciso desde la fecha del acta fundacional o de celebración del respectivo contrato, según corresponda".

Obviamente, ***ello transforma a las sociedades de responsabilidad limitada denominadas "en formación", en sujetos pasivos del Impuesto a las Ganancias desde la fecha de celebración del respectivo contrato****.*

Si existían dudas respecto del comienzo de la personalidad tributaria de estas formas de irregularidad societaria, ellas han quedado elucidadas con la norma transcripta. Así lo entiende el propio mensaje de elevación de la Ley Nº 22.438 al fundamentar la reforma introducida a través del artículo 1º, punto 3, inciso b), de la misma. Por otra parte, resulta claro que tal tratamiento sólo debe dispensarse a las sociedades "en formación" a partir de los ejercicios fiscales iniciados luego del 1º de enero de 1981, a tenor de lo dispuesto por el artículo 9º, punto 3, de la Ley Nº 22.438.

En consecuencia, ***debe concluirse que la celebración de un contrato de sociedad de responsabilidad limitada otorga, al ente creado, el carácter de sujeto pasivo del Impuesto a las Ganancias desde la fecha del mencionado convenio, pero tal efecto sólo se operará a partir de los ejercicios fiscales iniciados con posterioridad al 1º de enero de 1981***".

LAS DEMAS SOCIEDADES

Art. 53 inciso b) de la LIG

b) Todas las que deriven de **cualquier otra clase de sociedades** constituidas en el país.

LOS FIDEICOMISOS TRANSPARENTES

Art. 53 inciso c) de la LIG

c) Las derivadas de fideicomisos constituidos en el país en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario, excepto en los casos de fideicomisos financieros o cuando el fiduciante-beneficiario sea un sujeto comprendido en el Título V.

Art. 130 del D.R. de la LIG. (s/decreto 1.170/2018)

Cuando **exista una total coincidencia entre fiduciantes y beneficiarios** del fideicomiso, excepto en los casos de fideicomisos financieros o de aquellos que hagan uso de la opción prevista en el apartado 8 del inciso a) del artículo 73 de la LIG o de **fiduciantes-beneficiarios comprendidos en el Título V de la LIG (BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR)**, el fiduciario atribuirá a estos, en la proporción que corresponda, los resultados obtenidos en el respectivo año fiscal con motivo del ejercicio de la propiedad fiduciaria.

El procedimiento del párrafo anterior también será de aplicación para los inversores de los fideicomisos y fondos comunes de inversión comprendidos en los apartados 6 y 7 del inciso a) del artículo 73 de la LIG, perceptores de la ganancia que aquellos distribuyan, en la parte correspondiente a su participación de mediar lo dispuesto en el segundo párrafo del art. 205 de la ley 27.440.

Art.205 ley 27.440

"***Art. 205****. – En pos de transparentar el tratamiento impositivo vigente, los fideicomisos y los fondos comunes de inversión a que aluden los apartados 6 y 7 del inciso a) del art. 69 (HOY ART. 73 DE LA LIG) de la ley de impuesto a las ganancias tributarán el impuesto a las ganancias en la medida en que los certificados de participación y/o títulos de deuda o las cuotapartes que emitieran no hubieren sido colocados por oferta pública con autorización de la Comisión Nacional de Valores. De existir tal colocación tributarán sólo en la proporción a las inversiones no realizadas en la República Argentina.*

Cuando los fideicomisos y fondos comunes de inversión a que alude el párrafo anterior no deban tributar el impuesto, el inversor perceptor de las ganancias que aquellos distribuyan deberá incorporar dichas ganancias en su propia declaración jurada, siendo de aplicación las normas generales de la ley para el tipo de ganancias de que se trate, de no haber mediado tal vehículo. Cuando se trate de beneficiarios del exterior, el fiduciario o la sociedad gerente, según corresponda, procederá a efectuar la retención a que se refiere el capítulo II del título IV o el título V de la ley, según corresponda, en la medida de las ganancias distribuidas por el fideicomiso o fondo común de inversión, respectivamente, que resulten gravadas para dichos beneficiarios.

El tratamiento aquí previsto comenzará a regir respecto de las utilidades generadas en los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2018.

La reglamentación establecerá los procedimientos que fueran aplicables a efectos de cumplimentar las disposiciones previstas en el presente".

CESION DE PARTICIPACION. CONSULTA VINCULANTE

Resolución 38/2021 del 01.06.2021.
Fideicomiso de construcción de viviendas.
Art. 53 inciso c). Los fiduciantes son beneficiarios. Fideicomiso transparente.
El hecho de que el fiduciario autorice al fiduciante beneficiario a la cesión de la participación, derechos y obligaciones, no cambia la condición del fidecomiso.
Ya que ello implicaría la cesión de la posición contractual en el marco de un contrato que se encuentra en ejecución.

"*TEXTO*

SÍNTESIS PARA SU PUBLICACIÓN

I. Se consultó acerca del tratamiento que corresponde dispensar en el Impuesto a las Ganancias y en el Impuesto al Valor Agregado ***al desarrollo de un proyecto inmobiliario****.*

Al respecto, se inquirió acerca de quién reviste la calidad de sujeto en el Impuesto a las Ganancias. En tanto que, con relación al Impuesto al Valor Agregado, se consultó sobre la forma en que debe determinarse la base imponible en los casos de adjudicación al costo al fiduciante beneficiario (adjudicación de metros cuadrados) y en los casos de venta a terceros (adjudicación del resultado).

II. El máximo servicio asesor legal del organismo ***concluyó que****:*

1.- De acuerdo al análisis jurídico efectuado del contrato de fideicomiso, ***los fiduciantes mantendrían la condición de beneficiarios, conforme los términos del artículo 53, inciso c), de la Ley de Impuesto a las Ganancias****, t.o. en 2019 y sus modificaciones, por lo que serán estos últimos quienes deberán tributar en su calidad de sujetos pasivos del tributo.*

Dicha tesitura no se ve desvirtuada *por lo previsto en la Cláusula 5.4., mediante la cual* ***se contempla la posibilidad de que el fiduciario autorice al fiduciante beneficiario la cesión de la participación, derechos y obligaciones****, toda vez que* ***ello implicaría la cesión de la posición contractual en el marco de un contrato que se encuentra en ejecución, donde el cesionario adquirirá el rol subjetivo de fiduciante-beneficiario debiendo tributar frente al impuesto a las ganancias****.*

3.- En lo concerniente al ***Impuesto al Valor Agregado****, a fin de determinar la* ***base imponible*** *con arreglo a los términos previstos por el Artículo 10 de la ley del gravamen, deberá considerar como valor de transferencia* ***en los casos de adjudicación de unidades funcionales a los fiduciantes-beneficiarios****,* ***la totalidad de los aportes efectuados por éstos al fideicomiso****.*

4.- En cambio, ***en el caso de producirse la venta de los inmuebles a terceros*** *ajenos al fideicomiso,* ***deberá utilizarse como base de cálculo el precio efectivamente abonado por el comprador****, sobre el cual deberá aplicarse la proporción prevista por el precepto legal antes aludido*".

LAS EXPLOTACIONES UNIPERSONALES

Art. 53 inciso d) de la LIG

d) Las derivadas de otras empresas unipersonales ubicadas en el país.

Se debe tener presente que ni la LIG, no el D.R. de la LIG, definen que debe entenderse por explotación unipersonal (el tema será analizado más adelante)

Art. 133 del D.R. de la LIG.

CESE DE ACTIVIDADES DE UNA EXPLOTACION UNIPERSONAL

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

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

CIERTOS AUXILIARES DE COMERCIO

Art. 53 inciso e) de la LIG

e) Las derivadas de la actividad de comisionista, rematador, consignatario y demás auxiliares de comercio, no incluidos expresamente en la cuarta categoría.

EXCEPCIONES AL PRINCIPIO DE FUENTE:
- LOTEOS CON FINES DE URBANIZACION
- EDIFICACION Y ENAJENACION DE INMUEBLES BAJO EL REGIMEN DE PROPIEDAD HORIZONTAL
- DESARROLLO Y ENAJENACION DE INMUEBLES BAJO EL REGIMEN DE CONJUNTOS INMOBILIARIOS

Art. 53 inciso f) de la LIG

f) Las derivadas de **loteos con fines de urbanización**, las provenientes de la **edificación y enajenación de inmuebles bajo el régimen de propiedad horizontal** del Código Civil y Comercial de la Nación y del **desarrollo y enajenación de inmuebles bajo el régimen de conjuntos inmobiliarios** del Código Civil y Comercial de la Nación.

Art. 151 del D.R. de la LIG.

LOTEOS CON FINES DE URBANIZACION

A efectos de lo dispuesto por el inciso f) del artículo 53 de la ley, **constituyen loteos con fines de urbanización** aquellos en los que **se verifique <u>cualquiera</u> de las siguientes condiciones**:

FRACCIONAMIENTO DE MAS DE 50 LOTES

a) Que del fraccionamiento de una misma fracción o unidad de tierra resulte un número de lotes superior a cincuenta (50).

VENTA DE MAS DE 50 LOTES EN EL TERMINO DE DOS AÑOS

b) Que en el término de dos (2) años contados desde la fecha de iniciación efectiva de las ventas se enajenen -en forma parcial o global- más de cincuenta (50) lotes de una misma fracción o unidad de tierra, aunque correspondan a fraccionamientos efectuados en distintas épocas.

En los casos en que esta condición -venta de más de cincuenta (50) lotes- se verifique en más de un (1) período fiscal, el contribuyente deberá presentar o rectificar su o sus declaraciones juradas, incluyendo el resultado atribuible a cada ejercicio e ingresar el gravamen dejado de oblar con más la actualización que establece la ley 11683, sin perjuicio de los intereses y demás accesorios que correspondan, dentro del plazo fijado para la presentación de la declaración relativa al ejercicio fiscal en que la referida condición se verifique.

Los resultados provenientes de posteriores ventas de lotes de la misma fracción o unidad de tierra, estarán también alcanzados por el impuesto a las ganancias.

LOTEOS REALIZADOS POR SUJETOS EMPRESA

Los resultados provenientes de fraccionamientos de tierra obtenidos por los contribuyentes comprendidos en el apartado 2) del artículo 2 de la LIG, estarán alcanzados en todos los casos por el impuesto, se cumplan o no las condiciones previstas en el párrafo precedente

Art. 152 del D.R. de la LIG.

EDIFICACION Y ENAJENACION DE INMUEBLES BAJO EL REGIMEN DE PROPIEDAD HORIZONTAL

Las ganancias provenientes de la **edificación y venta de inmuebles bajo el régimen de propiedad horizontal** del Código Civil y Comercial de la Nación, **se encuentran alcanzadas por el impuesto cualquiera fuere la cantidad de unidades construidas** y aun cuando la enajenación se realice en forma individual, en block o antes de la finalización de la construcción.

DESARROLLO Y ENAJENACION DE INMUEBLES BAJO EL REGIMEN DE CONJUNTOS INMOBILIARIOS

Las ganancias provenientes de los conjuntos inmobiliarios comprendidos en el Título VI del Libro IV Código Civil y Comercial de la Nación, se encuentran alcanzadas por el impuesto cualquiera fuere la cantidad de unidades construidas y aun cuando la enajenación se realice en forma individual, en block o antes de la finalización de la construcción.

<u>RENTAS NO INCLUIDAS EN 1º, 2º O 4º CATEGORIA</u>

Art. 53 inciso g) de la LIG

g) Las demás ganancias no comprendidas en otras categorías.

<u>COMPENSACIONES Y VIATICOS</u>

Art. 53 segundo párrafo de la LIG

También se considerarán ganancias de 3º categoría las compensaciones en dinero y en especie, los viáticos, etcétera, que se perciban por el ejercicio de las actividades incluidas en el art. 53 de la LIG, en cuanto excedan de las sumas que la AFIP juzgue razonables en concepto de reembolso de gastos efectuados.

<u>CASO PARTICULAR DE LA ACTIVIDAD PROFESIONAL U OFICIOS</u>

Art. 53 último párrafo de la LIG

Cuando la actividad profesional u oficio a que se refiere el artículo 82 **se complemente con una explotación comercial** o viceversa (sanatorios, etcétera), el resultado total que se obtenga del conjunto de esas actividades se considerará como ganancia de la tercera categoría.

<u>Observaciones:</u>

El tema se analiza con profundidad, a la hora de estudiar las rentas de 4º categoría, teniendo en cuenta lo resuelto por la CSJN en la causa "PARACHA".

No se debe confundir al profesional que desarrolla la profesión organizado como empresa (4º categoría), con el profesional que complementa la actividad profesional con una explotación comercial (3º categoría).

==========

DEFINICION DE EXPLOTACION UNIPERSONAL

La ley de impuesto a las ganancias y su decreto reglamentario no contienen ninguna definición sobre el concepto de explotación unipersonal.

JURISPRUDENCIA SOBRE EL CONCEPTO DE EXPLOTACION UNIPERSONAL

FARA LUIS ERNESTO TFN DEL 11.07.1986

PIFANO JUAN J. TFN SALA B DEL 29.09.1986

FARA LUIS ERNESTO TFN DEL 11.07.1986

En el caso del impuesto sobre los capitales el TFN define el concepto de empresa o explotación unipersonal.

"*I. Que a fs. 11/21 vta. se interpone recurso de apelación contra la resolución de la DGI -División Revisión y Recursos Región Junín- de fecha 5/8/1983, que determinó de oficio la obligación fiscal del recurrente con respecto al* ***impuesto sobre los capitales*** *del ejercicio fiscal 1977 y le determinó un saldo a favor del Fisco Nacional de $a 29, -actualización de dicho saldo de impuesto por $a 3.771 e intereses resarcitorios por $a 3.120 con más la actualización e intereses que se devengan hasta la fecha de su efectivo pago.*

DESCRIPCION DE LA ACTIVIDAD DESARROLLADA

Que el actor manifiesta que durante el año 1977, ocasionalmente, por administración llevó a cabo ***tareas de siembra y en consecuencia, cosecha de trigo en una parte del campo de su propiedad de 118 hectáreas; que dicha forma de explotación fue encarada en dicha oportunidad por única vez, puesto que desde que tiene el dominio de la propiedad, la ha arrendado o actuado en calidad de aparcero****, con anterioridad al año 1977 y desde diciembre de ese mismo año hasta la actualidad.*

SE HACE REFERENCIA A LA CIRCULAR 1080/1979

Que al haber encarado la labor mencionada en forma ocasional, en modo alguno incurrió en la habitualidad a que hace mención el 1er. párr. de la ***circular 1080 de la DGI del 5/9/1979****.*

Que ***al cierre del período fiscal 1977 no tenía cereales en existencia, en razón de no tener instalaciones para ello y que todo cuanto había cosechado en el lapso mencionado fue entregado para la venta****.*

Que ***no posee maquinarias ni herramientas****, que impliquen suponerlo titular de una empresa destinada a la explotación rural.*

Que la norma del art. 2, inc. c) de la L. 21287 está basada en el requisito de la existencia de empresa, para que haya sujeto del impuesto y en el caso, no existe organización ni personal afectado, por lo que está desprovisto de los recaudos de un empresario.

Que el hecho imponible del tributo tiene concreción al finalizar el ejercicio y que en este caso, no existe capital computable en dicho momento.

II. Que a fs. 28/32 vta. ***contesta el traslado del recurso el representante del Fisco Nacional****, el que solicita la confirmación de la resolución recurrida con actualización, intereses y costas, en mérito a las razones de hecho y argumentos de derecho que expone.*
(..)
SENTENCIA DEL TFN

III. Que a fs. 34 se abrió la causa a prueba, a fs. 63 se elevaron los autos a la Sala, a fs. 66 se pusieron para alegar y a fs. 71/72 obra el alegato producido por el Fisco Nacional y a fs. 73/76 vta. el presentado por la actora y a fs. 78 se llamaron a sentencia, y

CONSIDERANDO:

I. Que la cuestión a dilucidar consiste en establecer si el recurrente revistió la calidad de sujeto pasivo frente al tributo sobre los capitales por el período fiscal 1977 y en dicho caso qué bienes integrarían el capital imponible.

DEFINICION DE LOS SUJETOS EN EL IMPUESTO SOBRE LOS CAPITALES (su similitud con la ley de impuesto a las ganancias)

Que de acuerdo con lo establecido por el art. 2, inc. c) de la ley que rige la materia ***"son sujetos pasivos del impuesto:...c) las empresas o explotaciones unipersonales ubicadas en el país****, pertenecientes a personas domiciliadas en el mismo"..., desprendiéndose* ***del mensaje que acompañó la elevación del texto legal*** *que* ***la intención del legislador o "ratio legis" fue la de alcanzar con el tributo "a toda forma de producción de bienes o servicios organizada en forma de empresa"****. En los casos de empresas o explotaciones unipersonales, dicha intención surge nítidamente, toda vez que los sujetos pasivos del gravamen son éstas, independientemente de la persona titular del capital empresario respectivo y de las empresas o explotaciones de las que pueda ser titular una persona física que resulta separadamente contribuyente del tributo.*

DEFINICION DEL FTN DE EMPRESA O EXPLOTACION UNIPERSONAL

Que puede definirse que existe empresa o explotación unipersonal *cuando* ***una persona física comprende una actividad económica organizada, mediante la utilización de elementos materiales y humanos, con el objeto de que el ente autónomo así creado revista un fin de producción o de cambio de bienes o de servicios****. En dicho supuesto la materia imponible a los efectos del impuesto sobre los capitales estará constituida por el capital afectado a la actividad económica, resultante de la diferencia entre el activo y el pasivo a la finalización del ejercicio y de acuerdo con las normas que para valuación y determinación se establecen en el art. 4 de la L. 21287.*

PARA EL TFN EL APARARCERO DADOR NO CONSTITUYE UNA EXPLOTACION UNIPERSONAL

Que ***las actividades del arrendador y las del dador de aparcerías agrícolas o pecuarias definidas por la L. 13246, no encuadran en el concepto de empresa o explotación unipersonal****, razón por la cual cuando dichas actividades son desarrolladas por personas físicas, los bienes dados en arrendamiento o aparcería, no son materia imponible del tributo sobre los capitales.*

Que conforme al art. 4 del Decreto Reglamentario de la ley de la materia, las empresas que se disuelvan continuarán sujetas al tributo hasta tanto se verifique la distribución final de los bienes, circunstancia que en el caso de tratarse de empresas o explotaciones unipersonales se produce simultáneamente con el cese de las actividades. Puede considerarse entonces que en tales casos, al cesar la actividad empresaria, finaliza la existencia de la empresa o explotación unipersonal, y se desafectan los bienes de capital de la organización productiva, para quedar incorporados únicamente en el patrimonio de la persona titular del cual forman parte de la materia imponible que resulta alcanzada por el patrimonio neto -L. 21282-.

Que en el caso "sub examine", ***el recurrente inició en el año 1977 una actividad económica que consistió en la explotación directa de una parte -aproximadamente 118 hectáreas- de un predio rural de su propiedad, asumiendo el costo de las semillas, herbicidas y demás elementos necesarios para la explotación y contrató con terceros el suministro de maquinarias, equipos y personal necesario para las tareas agrícolas, configurando la modalidad operativa desempeñada, la existencia de una empresa o explotación unipersonal*** *de acuerdo con lo puntualizado en los considerandos que anteceden.*

Que a fs. 18 de las actuaciones administrativas agregadas (expte. de fiscalización -cuerpo principal- capitales) obra ***la declaración testimonial del sr. Juan Carlos Ratto quien manifiesta que arrienda desde el año 1977 un campo de propiedad del dr. Luis R. Fara****. Asimismo en la producción de la prueba informativa que obra agregada al presente, se encuentran las* ***notas de los acopiadores que manifiestan que recibieron cereales de Juan Carlos Ratto por cuenta del recurrente****.*

AL 31.12.1977 NO HABIA EXPLOTACION UNIPERSONAL

Que en consecuencia ***al haberse acreditado en autos, que con anterioridad al 31/12/1977 el predio rural que nos ocupa fue arrendado a un tercero en su totalidad, permite concluir que en dicha oportunidad había finalizado la existencia de la empresa o explotación unipersonal, desafectándose del capital empresario los bienes utilizados en la explotación****.*

Que en razón de que el tributo de que se trata tiene por objeto gravar los capitales resultantes de los ejercicios anuales de las empresas (cfr. art. 1), determinándose la base imponible en función del capital afectado a la explotación a la finalización del ejercicio -cuya fecha en el presente es el 31/12/1977- (cfr. art. 4 de la ley y art. 1 del Decreto Reglamentario) permite concluir que no se configuran en el "sub lite" los presupuestos de hecho necesarios para hallarse sujeto al tributo.

Que todo lo expuesto, lleva a la conclusión que la resolución recurrida debe ser revocada y las costas impuestas a la vencida, conforme al art. 68 del CPCCN y deberá darse cumplimiento a lo dispuesto por el art. 6 de la L. 22610.
(..)
Por ello,

SE RESUELVE:

1º) ***Revocar la resolución apelada*** *en cuanto fue materia de recurso, con costas.*
(..)
El dr. Abálsamo dijo:

Las pruebas producidas en estos autos, las constancias obrantes en el Cuerpo Principal de los antecedentes administrativos agregados (sumario 2-194921) (ver en especial fs. 48, 57/58 y 60 de autos y fs. 2, 4, 17, 18/19, 25 y 38 del Cuerpo de antecedentes citado) y la tarea de verificación cumplida por el organismo recaudador respecto de ***la actividad llevada a cabo por el apelante en el predio rural de su propiedad en el curso del año fiscal 1977, en modo alguno inducen la convicción de que el mismo haya llevado a cabo su explotación bajo la forma de una actividad empresaria capaz de vincularlo con el impuesto sobre los capitales, por no resultar ninguna evidencia***

que demuestre una organización de medios y recursos con suficiente envergadura y permanencia característica de esa forma de producción *(ver Giuliani Fonrouge: "Derecho Financiero", vol. I - 3ra. Ed. - Ed. Depalma - Bs. As. - págs. 371 y ss.).*

Debe, pues, ***revocarse la resolución apelada*** *en todos sus términos, con costas, regulándose los honorarios del dr. Adolfo Atchabahian por su actuación como apoderado y patrocinante del actor, en el importe de =A= 74,76 que deberán ser pagados por el Fisco Nacional.*

Adolfo Atchabahian - Egidio R. Abálsamo".

PIFANO JUAN J. TFN SALA B DEL 29.09.1986

Se trata de un escribano que pretende repetir el impuesto sobre los capitales.

El TFN hace lugar a la repetición.

"*En Buenos Aires, a los 29 días del mes de septiembre de 1986, reunidos los miembros de la Sala B del TFN, dres. Agustín Torres (vocal titular de la 4ta. Nominación), Carlos A. Porta (vocal titular de la 5ta. Nominación) y Pedro José Pagani (vocal titular de la 6ta. Nominación) a fin de sentenciar la causa: "Pifano Juan José s/recurso de apelación -* ***denegatoria de repetición - impuesto sobre los capitales",*** *expte. 4089-I, fijaron la siguiente cuestión: "si el recurso intentado en autos se ajusta a derecho".*

El dr. Agustín Torres dijo:

I. Que a fs. 51/56 ***se interpone recurso de apelación contra la resolución de la DGI de fecha 6/10/1981 en virtud de la cual se resuelve no hacer lugar al recurso de repetición*** *que en dicha sede incoara la actora por la suma de $1.622.136 (pesos un millón seiscientos veintidós mil ciento treinta y seis)* ***abonados en concepto de impuesto sobre los capitales, ejercicios 1977 a 1980****.*

SE TRATA DE LA LABOR DE UN ESCRIBANO

Que como fundamento de su pretensión sostiene que ***la labor que desarrolla como titular de registro público de escribano, no encuadra en el concepto de "empresa"*** *fijado por el art. 2, inc. c) de la L. 21287. En ese sentido, hace mención a su carácter de funcionario público el que, en virtud de sus atribuciones específicas, realiza una actividad indelegable que no condice con el concepto de empresa receptado por la doctrina y por la misma* ***DGI en la circular 1080*** *de esa repartición. Destaca por último que el hecho de contar con el auxilio de otras personas, no enerva el carácter de indelegable que reviste su labor profesional.*

Que a fs. 60/62 contesta la representación fiscal el traslado que le fuera conferido solicitando, por los argumentos que expone, se confirme el acto recurrido. En este sentido entiende que, no obstante reconocer, en principio, la indelegabilidad de las funciones de autenticación del escribano, su función no se circunscribe a las mismas y, persiguiendo esta finalidad de lucro, su actividad encuadra en el segundo párrafo del inc. c) del art. 2 de la ley; afirma asimismo que aun circunscribiendo sus tareas a funciones fedatarias, el auxilio prestado por terceros a ese cometido excede la mera colaboración en sus tareas, incidiendo en la ganancia bruta del profesional.

Que habiéndose producido la totalidad de la prueba ofrecida, a fs. 70 se elevan los autos a la Sala B de este Tribunal, obrando a fs. 76 y 77 los respectivos alegatos. Finalmente a fs. 79 pasan a sentencia.

SENTENCIA DEL TFN

II. Que la L. 21287 (BO - 7/4/1976), estableció un impuesto sobre el capital de las empresas, indicando en su art. 2 a los responsables por deuda propia del tributo, entre los que se encuentran en lo que aquí interesa, a las empresas y explotaciones unipersonales ubicadas en el país pertenecientes a personas domiciliadas en el mismo (inc. c]).

ANALISIS DE LOS SUJETOS EN LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LOS CAPITALES

Que si para fijar el alcance de la ley impositiva ha de atenderse al fin de la misma y a su significación económica (art. 11 de la ley de rito) a fin de que el propósito de la ley se cumpla, de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación, resulta significativo en la decisión que aquí se adopte tanto la denominación escogida por la ley -impuesto sobre el capital de las empresas- como la declaración que se efectúa en el Mensaje que la acompaña, en el sentido que "el gravamen busca alcanzar la riqueza patrimonial de los entes empresarios, en la inteligencia de que contempla adecuadamente los principios de la capacidad contributiva". Estas manifestaciones llevan así, al convencimiento de que en la configuración del aspecto objetivo de la hipótesis de incidencia del tributo en análisis, interviniente también el aspecto subjetivo calificando o determinando al primero. Se trata de una categoría de hecho generador respecto de la que el aspecto objetivo es descripto en relación a determinados sujetos o, si se quiere, es calificado subjetivamente por alguno o algunos de los indicados genéricamente para su atribución. En otras palabras en nuestra opinión, el art. 2 de la L. 21287 no gobierna sólo la atribución del hecho imponible al sujeto pasivo, sino que con la enumeración que de éstos efectúa interviene además en la definición del llamado aspecto objetivo del hecho generador, individualizando los capitales que se encuentran gravados. En este sentido, la alocución "empresas" y "entes empresarios" que contiene el Mensaje no constituye para la estructura del impuesto, como se ha dicho, una personificación verbal de la empresa (Le Pera, Sergio: "Cuestiones de Derecho Comercial Moderno" - pág. 80) sino un criterio delimitador que concurre a la caracterización del hecho imponible a través del núcleo común a las categorías enumeradas en el precitado art. 2 de la ley. En este sentido, el suscripto en ocasión de sentenciar la causa "Coop. Agrícola Ganadera de Corralito" (fallo del 28/12/1983) sostuvo que lo expuesto nos lleva a concluir: "Que subyace en la precitada enumeración un concepto amplio

de empresa en la que ésta no es sólo una actividad con fines de lucro e individualidad técnico-financiera propia sino, más bien, la organización instrumental de medios personales, materiales e inmateriales, ordenados bajo una dirección para el logro de fines económicos o altruístas (vgr. fundaciones) y, por tanto, que el hecho imponible del impuesto en examen se configura por la tenencia de un capital empresario (en el sentido dado) al cierre del ejercicio económico, determinado y valuado de acuerdo a las previsiones legales y reglamentarias".

SE DEBE DEFINIR SI EL ESCRIBANO ES UNA EMPRESA

III. Que sobre la base de tales premisas, debe examinarse ahora si la actividad que desarrolla el recurrente como titular de un registro de escribanía, encuadra dentro del concepto de "empresa" señalado "ut supra".

LEY QUE REGULA LA ACTIVIDAD DE LOS ESCRIBANOS

Que a tales efectos, la L. 12990 señala: "El escribano de registro es el funcionario público instituido para recibir y redactar, conforme a las leyes, los actos y contratos que le fueran encomendados y para dar carácter de autenticidad a los hechos, declaraciones y convenciones que ante él se desarrollaren, formularen o expusieren, cuando para ello fuera requerida su intervención" (art. 10). Asimismo, en punto a las funciones que le competen, el art. 12 de esa misma ley expresa: "Las escrituras y demás actos públicos sólo podrán ser autorizados por los escribanos de registro y a ellos compete certificar la autenticidad de firmas personales o sociales, o de impresiones digitales, vigencia de contratos, existencia de personas físicas o jurídicas, practicar inventarios, poner cargo a los escritos, expedir testimonios sobre asientos y actas de libros comerciales, labrar toda serie de actas de carácter público y, en general, intervenir en todos aquellos actos que no requieran la formalidad de la escritura pública en el modo y forma que determinen las leyes procesales y el reglamento notarial". Del mismo modo, su art. 17 dispone que "Compete al Poder Ejecutivo la creación y cancelación de los registros y la designación y remoción de sus titulares y adscriptos en el modo y forma establecidos en la presente ley. Los registros y protocolos notariales son de propiedad del Estado". Que en este sentido cabe recordar que también el Código Civil, en su art. 997, atribuye a los escribanos las calidades de funcionarios públicos en el ejercicio de su actividad notarial. Esta conclusión encuentra respaldo, además, en las notas del codificador a los arts. 997 y 1211.

Que la actividad notarial tiene, entonces, como objeto garantizar la autenticidad de ciertos actos que interesan al derecho (cfr. Sanahuja Soler, José: "Tratado de Derecho Notarial" - Ed. Bosch - Barcelona - 1945) o, como se ha dicho, dar certeza y eficacia a los negocios jurídicos privados por medio de la autenticación, esto es el acto oficial del escribano que garantiza la certeza de un hecho, convirtiendo en creíble públicamente aquellos que por sí mismos no merecen tal credibilidad (cfr. González Palomino, José: "Instituciones de Derecho Notarial" - Ed. Reus - Madrid - 1948).

EL ESCRIBANO NO ES UN EMPRESARIO
SE TRATA DE UNA ACTIVIDAD PROFESIONAL UNIVERSITARIA INDELEGABLE AUNQUE SE REALICE CON EL CONCURSO DE AXILIARES

V. Que de lo expuesto se sigue que ni es el escribano de registro un "empresario" en el sentido con que este sujeto interviene en la L. 21287 para calificar el aspecto objetivo del hecho imponible ni su actividad, aun cuando supone mínimamente o no el empleo combinado de factores de producción (vgr. capital, trabajo) una actividad empresaria, desde que con su tarea inherente y personal sólo realiza una tarea autenticadora que, como se ha visto, es pública. En otras palabras, no hay empresa en el sentido que este concepto se utiliza por el impuesto sobre los capitales si ***se trata de una actividad profesional universitaria que se ejerce en forma indelegable aun con el concurso de auxiliarse en tareas materiales****, máxime cuando el resultado de aquella es la garantía pública de la autenticidad de ciertos hechos y actos.*

SE HACE REFERENCIA A LA CIRCULAR 1080

VI. Que, por lo demás, ***la circular 1080 de la DGI (5/9/1979)*** *interpretando el art. 2, inc. c) de la ley de la materia prescribe: "El trabajo de terceros, a tales fines, está representado por el empleo remunerado de otras personas, con o sin título habilitante y con prescindencia de la cantidad de ellas, en tareas cuya naturaleza se identifique con el objeto de las prestaciones que la empresa realiza o que constituyen una etapa o una parte del proceso de las mismas. No resulta así determinante de la existencia de una empresa unipersonal, a tales fines, la utilización del trabajo de personas que realicen tareas auxiliares de apoyo (recepcionistas, mecanógrafas, etcétera) en tanto dichas tareas no importen la realización propiamente dicha de la prestación misma del servicio profesional, técnico o científico o una fase específica en el desarrollo del mismo".*

"No están pues comprometidos en el concepto de empresarios o empresas unipersonales, aquellos profesionales, técnicos o científicos cuya actividad sea de carácter exclusivamente personal, aun con el concurso de prestaciones a las que hace referencia el párrafo anterior".

CASO PARTICULAR DEL ESCRIBANO

Esta hipótesis abarca, precisamente, el caso de los escribanos de registro (cuya función como se ha visto es indelegable) *que sólo pudieron ser excluidos de esta norma general secundaria en el acto aquí atacado, mediante una interpretación que ni siquiera se ajusta literalmente al texto que se invoca. Repárese, en este sentido, que* ***el producto propio de la actividad del notario no está dado por la materialidad de los instrumentos que autoriza sino por la garantía de autenticidad que les confiere****.*

VII. Que por lo expuesto ***corresponde revocar el acto apelado, haciendo lugar a la repetición*** *intentada, con actualización e intereses liquidados de conformidad al Plenario "Electricidad de Misiones SA s/recurso de apelación" (API 19 del 3/7/1986) y que deberán ser calculados por la DGI en el término de ley. Con costas.*
(..)

El dr. Porta dijo:

Que cabe señalar en primer término que la Corte Suprema de Justicia ha dicho "que constituye una adecuada hermenéutica la que conduce a dar a las palabras de la ley el significado que tienen en el lenguaje común (Fallos - 283:111 y sus citas).

NO ES LO MISMO LA ACTIVIDAD QUE DESARROLLA UN ESCRIBANO QUE UNA EXPLOTACION UNIPERSONAL

Que así ello, surge prima facie, la dificultad que implica considerar a la actora en sus funciones de escribano dentro de un gravamen que considera sujetos pasivos a las "empresas o explotaciones unipersonales", ya que ***el lenguaje común no asocia ambos conceptos****.*

Que ***tampoco el Fisco Nacional lo ha hecho en la C. 1080 del 5/9/1979*** *(LI - T. XL - pág. 596), ya que al definir a dicho sujeto pasivo de una serie de elementos que no condicen con la actividad notarial individual.*

OTRAS PERSONAS NO PUEDEN DESARROLLAS LAS TARES PROPIAS DEL ESCRIBANO

Que ello no cambia en virtud de su párrafo tercero en tanto, en la especie, ***la personal función del escribano no permite que otras personas realicen tareas cuya naturaleza se identifique con el objeto de las prestaciones que aquel realice o constituyan etapas de la misma****, ya que no puede adjudicarse tal carácter a las funciones de gestoría (que podrían ser desempeñadas por un empleado administrativo o las por comisiones dadas en virtud de trabajos derivados).*

Que en el último caso de las comisiones, mal puede pensarse que el supuesto "empresario" pudiera organizar y dirigir tareas que, por su naturaleza escapan a su control, así como también que dicho control y poder de dirección está implícito en el carácter "remunerado" del trabajo.

SE HACE MENCION AL DICTEMEN 7/1980

Que lo precedentemente señalado, a su vez, se conjuga con el ***concepto que el mismo ente recaudador ha dado de "empresa" en el Dict. 7/80 del 7/5/1980*** *(Boletín DGI - T. 321 - pág. 279) donde estableciera que a los efectos fiscales el término empresa podría definirse como "organización industrial, comercial, financiera, de servicios, profesional, agropecuaria o de cualquier otra índole que, generada para el ejercicio habitual de una actividad económica basada en la producción, extracción o cambio de bienes o en la prestación de servicios, utiliza como elemento fundamental para el cumplimiento de dicho fin la inversión de capital y/o el aporte de mano de obra asumiendo en la obtención del beneficio el riesgo propio de la actividad que desarrolla".*

NO ESTA ACREDITADO QUE EL ESCRIBANO SEA UNA EMPRESA

Que como puede apreciarse ***en la especie, de los elementos arrimados, no surge la existencia de ese elemento "fundamental" consistente en la "inversión de capital y/o el aporte de mano de obra"****, que como surge de una razonable interpretación de la expresión transcripta implica que deba tener una magnitud que de ninguna forma aparece acreditada en la especie.*

Por ello voto en el sentido de ***revocar la resolución apelada****, haciendo lugar a la repetición intentada con actualización e intereses que se calcularán de acuerdo al plenario "Electricidad de Misiones SA s/recurso de apelación" (API 19) del 3/7/1986.*

El dr. Pagani dijo:

Que adhiere a la relación de los hechos y a las conclusiones a las que arriban los distinguidos colegas de Sala que lo preceden en el acuerdo. Así lo voto.

A mérito de la votación que antecede, por mayoría,

SE RESUELVE:

I. ***Revocar el acto apelado, haciendo lugar a la repetición*** *intentada con actualización e intereses que se calcularán de acuerdo a lo expuesto en los considerandos precedentes. Con costas.*
(..)
Pedro J. Pagani - Agustín Torres - Carlos A. Porta".

CIRCULAR SOBRE EL CONCEPTO DE EXPLOTACION UNIPERSONAL

CIRCULAR (DGI) 1080 (B.O.11.09.1979)

Se define el concepto de empresa unipersonal en el impuesto sobre los capitales.

"*Concepto de empresa unipersonal*

DEFINICION DE EMPRESARIO

En atención a las dudas suscitadas respecto del alcance de lo dispuesto por el artículo 2°, inciso c) última parte, de la ley de impuesto sobre los capitales, (t.o. 1977 y modif.) aclárase que, a tales efectos, ***empresario*** ***es la persona física o sucesión indivisa titular de un capital que, a nombre propio y bajo su responsabilidad jurídica y económica,***

asume con intención de lucro la prestación habitual de servicios técnicos, científicos o profesionales, y organiza, dirige y solventa con ese fin, el trabajo remunerado y especializado de otras personas.

DEFINICION DE CAPITAL AFECTADO

Constituyen el capital, a estos efectos, todo tipo de recursos económicos significados por bienes afectados, total o parcialmente, a la consecución de los objetivos de que se trata.

TRABAJO DE TERCEROS

El trabajo de terceros, a tales fines, está representado por el empleo remunerado de otras personas, con o sin título habilitante y con prescindencia de la cantidad de ellas, en tareas cuya naturaleza se identifique con el objeto de las prestaciones que la empresa realiza o que constituyen una etapa o una parte del proceso de las mismas.

NO CONSTITUYE UNA EMPRESA UNIPERSONAL LA UTILIZACION DEL TRABAJO DE PERSONAS QUE REALICEN TAREAS AUXILIARES O DE APOYO

No resulta así determinante de la existencia de una empresa unipersonal, *a tales fines,* ***la utilización del trabajo de personas que realicen tareas auxiliares o de apoyo (recepcionista, mecanógrafa, etc.)***, *en tanto dichas tareas no importen la realización propiamente dicha de la prestación misma del servicio profesional, técnico o científico o una fase específica en el desarrollo del mismo.*

CASO PARTICULAR DE LOS PROFESIONALES

No están pues comprendidos en el concepto de empresario o empresa unipersonal*, aquéllos* ***profesionales, técnicos o científicos*** *cuya actividad sea de carácter exclusivamente personal,* ***aún con el concurso de prestaciones a las que hace referencia el párrafo anterior***".

DICTAMEN SOBRE EL CONCEPTO DE EXPLOTACION UNIPERSONAL

DICTAMEN (DATJ) 7/1980 DEL 07.05.1980

Se define el concepto de empresa, para su aplicación en la legislación tributaria.

"*I. Dado que la actual legislación tributaria ha incorporado de modo bastante generalizado, dentro de su contexto,* ***la figura de "empresa" como responsable obligado en distintos gravámenes****, se ha hecho llegar a esa Dirección, por diversos medios, la inquietud acerca de la acepción que, dentro del lenguaje fiscal, cabe acordar a tal vocablo para su correcta ubicación, ya que no se cuenta con una definición legal o reglamentaria que llegue a fijar el alcance y la interpretación atribuible a tales efectos. Por otra parte, las IX Jornadas Tributarias recomendaron la delimitación del concepto de "empresa".*

DEBE APLICARASE LAS DEFINICIONES DE LA DOCTRINA

Requerida la intervención de este Departamento a los fines explicitados, se interpreta que tal definición ***debe basarse en lo que sobre el particular ha establecido de algún modo la doctrina*** *de distintas disciplinas científicas, pero enfocado desde la óptica del derecho tributario y haciendo uso del mismo para salvar aquellas diferencias conceptuales en el alcance que cada una de ellas acuerda a dicho concepto, en función de la materia específica para la que se emitiera.*

EL DICTAMEN HACE UN RESUMEN DE LA DOCTRINA

II. De una escueta síntesis de los conceptos doctrinarios consultados podemos citar los siguientes:

El doctor ***Marcos Satanowsky****, en su "Tratado de derecho comercial", define ampliamente a la empresa comercial - págs. 189 a 263- de las que se extrae: "Existe empresa cuando, económicamente, es considerada como tal. Es el organismo económico que atribuye el carácter objetivamente comercial a los actos y a los hechos jurídicos, que son de su manifestación" - págs. 190/1 a).*

En cuanto a la distinción entre empresario y artesano dice el mismo autor: "Se diferencian por la organización y por el factor preponderante de la labor personal del segundo" (pág. 193).

Picchio*: (RDC - 1921 - T. 1 - pág. 663), dice que "la empresa es una organización sistemática de actividades y de medios apta para determinar una serie dotable de negocios jurídicos y teniendo por fin proporcionar a otros utilidad de variada naturaleza".*

Carlos M. Giuliani Fonrouge *en su obra "Derecho financiero", expresa que "la legislación tributaria unas veces emplea el término 'empresa' como sinónimo de explotación comercial, en tanto en otros casos le da el significado de 'ente jurídico', no faltando situaciones en que una misma disposición utiliza la expresión en ambos sentidos".*

Al definir a la empresa este mismo autor dice que debe contener "organización de la actividad humana, propósito de lucro, empleo de elementos materiales y riesgo".

El mismo expresa en una nota publicada en la revista "La Ley" (T. 68 - pág. 507) intitulada "El sujeto de la obligación fiscal y el concepto de empresa en el impuesto a los beneficios extraordinarios", que desde el punto de vista económico

o del jurídico, no hay sinonimia entre los términos "empresa" y "explotación". El primero asume carácter genérico que comprende al segundo, como asimismo al "establecimiento" o "negocio" que propiamente corresponde a un elemento de aquélla. "La empresa es generalmente llamada, como recuerda Ripert, la unidad económica de producción, pero sin confundirla con la explotación, que tiene significado técnico restringido, ya que paralelamente al ciclo de la explotación existen otras actividades que han dado en llamarse acíclicas y que corresponden a las demás que pueda desarrollar la empresa (actividades similares o complementarias, etc.)".

***Waldemar Arecha**, en "La empresa comercial", define el concepto de empresa como la unidad en la cual se manifiesta la organización del trabajo plurilateral aplicado sobre la riqueza para producir un resultado y considerando empresa comercial a la que intermedia en la circulación de los bienes, o en el trabajo ajeno, o en el cambio de eventos, así como la que emplea valores industriales.*

***Zabala Rodríguez**, en su "Derecho de empresa", desarrolla el tema "Presupuestos del concepto jurídico de empresa" - pág. 94- y los menciona como:*

a) Organización.

b) Capacitación.

c) Orientación y función social con que debe medirse: a) la lucratividad: capital y relaciones entre los componentes socios o propietarios de la empresa; b) las relaciones con los empleados; c) los servicios y relaciones con la clientela; d) las relaciones con el Estado y la comunidad.

"Ese complejo de presupuestos y relaciones -agrega el autor- no es una simple agrupación de capital y de trabajo, rasgos de la tradicional definición de la empresa económica, sino algo mucho más complejo y al mismo tiempo más perfecto que una simple agrupación económica".

***La Enciclopedia Jurídica Omeba** -T. X - pág. 55- expresa que "Ya en el campo de la Economía, la empresa es definida como la organización técnico-económica que se propone producir, mediante la combinación de diversos elementos - naturaleza, trabajo y capital- bienes o servicios destinados al cambio (venta) con esperanza de obtener beneficios, corriendo los riesgos por cuenta del empresario, esto es, de aquél que reúne, coordina y dirige esos elementos bajo su responsabilidad; y también como el organismo que tiene por objeto reunir los diversos factores de la producción, para combinarlos en tal forma que proporcionen los bienes indispensables para satisfacer nuestras necesidades. El empresario es la persona que tiene a su cargo la empresa".*

Además dice en la página 57/6: "En economía se concibe a la empresa como 'la organización económica aislada e independiente de un proceso de producción' y al empresario como 'aquella persona que funda, posee, dirige y obtiene una determinada ganancia o pérdida de una tal organización, constituyendo la forma de la producción capitalista destinada al comercio para la consecución de la mayor ganancia posible, siendo al mismo tiempo la forma mercantil de la producción'. 'La característica esencial de la empresa es el riesgo de la producción ante los términos desconocidos en que habrá de efectuarse la venta...'. En su concepto económico, la empresa es 'el organismo que une y coordina los varios elementos de la producción y los dirige a realizarlos', efectuando la fabricación de determinados bienes o la prestación de ciertos servicios requeridos por la sociedad, a través de la adecuada combinación de los medios de producción -capital- y de los agentes de producción -trabajo- siendo el eje de todo el mecanismo económico, convergiendo allí todos los factores de la producción.

La Enciclopedia Omeba de Contabilidad y Finanzas (T. 2) señala a la 'empresa' como sinónimo de casa de comercio, sociedad mercantil o industrial, cuando define a la organización que tiene por objeto producir, distribuir o transportar productos en masa. organismo económico que, mediante la combinación del capital y el trabajo, elabora, transporta y/o distribuye los productos entre los consumidores, de tal manera que por medio de la inversión del capital en bienes instrumentales o directos obtiene o pone a disposición con la colaboración del trabajo (y las fuerzas naturales en algunos casos) bienes de consumo que, al venderlos o transportarlos, le permiten obtener de nuevo el capital más una utilidad que es el objeto de la misma.

Lo que caracteriza a la empresa no es necesariamente su importancia económica, pues puede reducirse a un propietario individual con pocos recursos, sino su propósito lucrativo y el riesgo que supone toda actividad especulativa".

La misma enciclopedia define al empresario como "El que organiza por su cuenta, dirige y toma a su cargo una empresa u obra".

***Por su parte la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires** ha definido también el concepto de empresa desde el punto de vista impositivo (Revista "La información" - Nº 11 - noviembre de 1979 - Nº 599) como "El ejercicio de una actividad económica organizada que requiriendo el concurso de capital, tienda a la producción o cambio de bienes o prestación de servicios con fines de lucro y que lleve implícita la asunción de riesgos empresarios por parte de quien lo realiza".*

***En las "Normas complementarias de impuestos internos"** -art. 67- se considera que "Las empresas de transporte para las cuales la ley impone determinadas obligaciones, son aquellas entidades organizadas que presuponen una serie de actos coordinados y que se caracterizan por un conjunto de elementos que las definen como tales".*

OPINION DE LA DGI EN EL IMPUESTO SOBRE LOS CAPITALES

Además de las definiciones transcriptas, este organismo, en oportunidad de pronunciarse respecto del alcance de lo dispuesto por el artículo 2, inciso c), última parte de la ley de impuesto sobre los capitales, definió como empresario de servicios a tales fines a "la persona física o sucesión indivisa titular de un capital que, a nombre propio y bajo su responsabilidad jurídica y económica, asume con intención de lucro la prestación habitual de servicios técnicos,

científicos o profesionales y organiza, dirige y solventa con ese fin, el trabajo remunerado de otras personas, aunque no resulta imprescindible la existencia de dependientes para su configuración". "Por el contrario no quedan comprendidos dentro de tal concepto, aquellos profesionales, técnicos o científicos, cuya actividad sea de carácter exclusivamente personal, aún cuando para su desempeño cuenten con el concurso de personas que realicen tareas auxiliares o de apoyo, en tanto dichas tareas no importen la prestación misma del servicio o una fase específica en su ejecución".

CONCLUSION DEL DICTAMEN

III. Surge de todo lo expuesto que ***la definición del vocablo "empresa" debe quedar claramente separada de la de "sociedad"****, por cuanto cada uno de ellos abarca un ámbito distinto, si bien es posible la confusión a causa de que la gran mayoría de las empresas comerciales adoptan formas societarias,* ***debiéndose diferenciar entre la empresa en sí misma y la persona que detenta su propiedad****, sin perjuicio de la íntima conexión que los une.*

DEFINICION DE EMPRESA A LOS FINES FISCALES

Consecuentemente este Departamento Asesoría Técnica entiende que ***a todos los efectos fiscales el término "empresa" podría definirse como la "organización industrial, comercial, financiera, de servicios, profesional, agropecuaria o de cualquier otra índole que, generada para el ejercicio habitual de una actividad económica basada en la producción, extracción o cambio de bienes o en la prestación de servicios, utiliza como elemento fundamental para el cumplimiento de dicho fin la inversión del capital y/o el aporte de mano de obra, asumiendo en la obtención del beneficio el riesgo propio de la actividad que desarrolla****".*

José López Lado - José A. Zuanich".

DICTAMEN SOBRE LA ACTIVIDAD DE TAXISTA

DICTAMEN (DAT) 37/1995 DEL 17.03.1995

"*SUMARIO*
Los beneficios obtenidos por los taximetristas que explotan su vehículo propio deben incluirse en la tercera categoría *de rentas a efectos de liquidar el impuesto a las ganancias. Asimismo, resultan sujetos pasivos del impuesto sobre los activos debiendo valuar el automóvil conforme el inciso a), punto 1) del artículo 4° de la ley de la materia y la licencia de acuerdo a lo previsto por el inciso g) del citado dispositivo legal.*

TEXTO
I. La actuación del asunto se origina en una presentación efectuada por el rubrado en Agencia N° ..., mediante la cual solicita se le informe su situación frente a los gravámenes del rubro. En tal sentido manifiesta que ***la actividad que desarrolla es la de "TAXISTA, dueño del vehículo"****.*

En concreto consulta en qué categoría de renta debe considerarse encuadrado frente a las normas del impuesto a las ganancias y si resulta alcanzado por el impuesto sobre los activos. En relación a este último tributo, si resultara sujeto pasivo del mismo, requiere se le indique cómo valuar el vehículo y la licencia.

La Agencia antes mencionada sostiene que, de conformidad con lo dispuesto por la ***Resolución General N° 523 referida al impuesto a los réditos****, "los beneficios obtenidos por los taximetristas que explotan su propio vehículo,* ***son réditos de tercera categoría" y que se trata de una explotación unipersonal*** *por lo que se halla sujeta al impuesto sobre los activos.*

TEMA A RESOLVER: SE TRATA DE UN OFICIO (4º CATEGORIA) O SE TRATA DER UNA EXPLOTACION UNIPERSONAL (3º CATEGORIA)

Por su parte, Región N° ... manifiesta que a su entender el criterio de la Agencia N° ... no se ajusta a una interpretación razonable de las leyes que rigen ambos gravámenes y que el problema radica en determinar si las ganancias en cuestión deben ser consideradas como provenientes del ejercicio de oficios y, por lo tanto, incluidas en el inciso e) del artículo 79 (HOY ART. 82 DE LA LIG) *de la ley del impuesto a las ganancias o bien si merecen ser reputadas como derivadas de una empresa unipersonal y en consecuencia encuadradas dentro de las previstas en el inciso b) del artículo 49* (HOY ART. 53 DE LA LIG) *del mismo texto legal, único supuesto, este último, además, en que el consultante sería sujeto pasivo del impuesto sobre los activos.*

La citada Región continúa su informe expresando que el tema involucra el concepto de empresa unipersonal o explotación unipersonal , por lo que la solución de la controversia se reduce a establecer si el mismo es aplicable al presente caso.

CIRCULAR Nº 1080

Para ello, cita la ***Circular N° 1080*** *relativa al impuesto sobre los capitales que define el concepto de empresario destacando que a su entender un empresario se diferencia de un profesional en que el primero se caracteriza por la primacía de la organización de los factores que intervienen en la actividad que desarrolla, sin perjuicio de la carencia de importancia económica y de su trabajo personal, mientras que para el segundo el elemento preponderante o de mayor peso en su actividad es la labor personal.*

ART. 53 ULTIMO PARRAFO DE LA LIG

Además, la Región mencionada hace alusión al último párrafo del artículo 49 de la ley del impuesto a las ganancias, señalando al respecto que a su juicio no se verifica en el presente caso el supuesto allí contemplado relativo al desarrollo de una actividad profesional que se complemente con una explotación comercial.

CONCLUSION DE LA REGION

Por todo ello, esa dependencia ***concluye que las utilidades que obtiene el consultante son de cuarta categoría*** *y que el mismo no resulta alcanzado por el impuesto sobre los activos.*

OPINION EN SENTIDO CONTRARIO

Por su parte, el Departamento ... de esa Dirección sostiene , de acuerdo con los dispuesto por la Resolución General N° 523, que las rentas obtenidas por taxistas que explotan su propio vehículo son ganancias de tercera categoría por tratarse del ejercicio habitual de una actividad económica basada en la prestación de servicios, utilizando como elemento fundamental para su cumplimiento la inversión de capital y aporte de mano de obra, asumiendo en la obtención del beneficio, el riesgo propio de la ocupación que desarrolla, constituyendo en consecuencia una empresa.

Asimismo, el citado Departamento sostiene que el consultante resulta sujeto pasivo del impuesto sobre los activos, correspondiendo valuar el vehículo conforme lo previsto por el inciso a), punto 1. del artículo 4° de la ley del tributo y la licencia de acuerdo a lo dispuesto por el inciso g) del mismo dispositivo legal.

Finalmente, el preopinante, atento la disparidad de criterios existente, remite la actuación a consideración de este servicio asesor.

OPINION DEL DICTAMEN

R.G. 523 DE IMPUESTO A LAS REDITOS. RESULTA DE APLICACIÓN EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

II. Cabe en primer lugar, referirse a la ***Resolución General N° 523****, que si bien fue dictada en vigencia del impuesto a los réditos, resulta aplicable al caso en virtud a que subsisten en la ley del impuesto a las ganancias los preceptos que, en relación al tema que nos ocupa, contenía la ley de aquel gravamen.*

El artículo 1° *de dicha norma resolutiva establece que "Los beneficios obtenidos por los taximetristas que explotan su propio vehículo,* ***son réditos de tercera categoría****.*

A través de los ***considerandos de la resolución general*** *aludida, se pueden observar los fundamentos tenidos en cuenta para su dictado. Allí se expresa que: "...examinadas las características de la actividad productora de los beneficios, se concluye en que éstos son la resultante de la conjunción de dos factores que, independientemente, tienen capacidad para generar utilidades: por una parte, el* ***desempeño del oficio de chófer****, cuyo cometido puede realizarse sin ser propietario del vehículo y, por otra,* ***la explotación del automóvil*** *que puede llevarse a cabo mediante la utilización de asalariados".*

Agrega seguidamente "Que de ello resulta que ***los beneficios obtenidos por los taximetristas que explotan vehículo propio, son, indiscutiblemente. la suma del rendimiento de ambos factores y no los de la actividad personal*** *con utilización de una herramienta de trabajo". Por ello, se señala que "...de lo expuesto surge que* ***se configura cabalmente la tipificación del rédito producido por la conjunción del capital y trabajo****, esto es, la condición que genéricamente abarca la tercera categoría de réditos" y, agrega finalmente, que, "...a mayor abundamiento, la ley ha previsto situaciones como la planteada, estableciendo que cuando la actividad personal se complementa con una explotación comercial o viceversa, el resultado total que se obtenga constituye réditos de la tercera categoría..."*

El criterio sostenido en la norma resolutiva, como puede apreciarse, tiene como punto de partida la actividad en sí misma -transporte de personas- para cuyo desarrollo es necesario, como fuera expuesto, la ***concurrencia de dos factores, el capital y el trabajo****, y en la medida que para su ejercicio ambos elementos determinantes se verifiquen respecto de un sujeto, la categorización procedente se aleja de la consideración de una tarea de naturaleza eminentemente personal.*

DICTAMEN (DATyJ) 7/80

Por otra parte, si bien en lo que al impuesto a las ganancias respecta, las consideraciones vertidas se evalúan suficientes para determinar la manera en que debe liquidarse el tributo, en este caso, atento a lo expresado por Región N° ... en cuanto a precisar si aquí existe una empresa o explotación unipersonal, cabe traer a colación el ***Dictamen N° 7/80 (DATyJ)****.*

DEFINICION DEL TERMINO EMPRESA

En dicho pronunciamiento se definió, a los efectos fiscales, el término empresa, cuya parte pertinente manifiesta: "Organización ...que generada para el ejercicio habitual de una actividad económica basada en la ...prestación de servicios, utiliza como elemento fundamental para el cumplimiento de dicho fin la inversión del capital y/o el aporte de mano de obra, asumiendo en la obtención del beneficio el riesgo propio de la actividad que desarrolla".

En el caso bajo examen, se entiende que los señalados extremos se hallan configurados respecto al taxista que explota el vehículo de su propiedad*, ya que* ***para poder ejercer la actividad se organiza - fija sus propias reglas y armoniza los factores que la componen-; efectúa la inversión de capital -adquisición del vehículo y licencia, entre otros- y aporta su propio trabajo; y, finalmente, asume el riesgo de la actividad -reúne, coordina y dirige esos elementos bajo su responsabilidad-****.*

CIRCULAR Nº 1080

SERVICIOS PROFESIONALES

*Además cabe referirse a la **Circular N°1080** por ser esta la normativa a partir de la cual Región N° ... sustenta su postura. Esta disposición en su primer párrafo delimita el alcance de sus conclusiones al expresar, a continuación de la aclaración del término empresario, que el caso que analiza se refiere a "... **la prestación habitual de servicios técnicos, científicos o profesionales**..."*

OFICIOS Y TRANSPORTE DE PASAJEROS

*Por ello, a partir de esa delimitación, el criterio allí vertido está dirigido específicamente a ese tipo de prestaciones las que **no comprenden a los oficios**, y **menos aún, entiende esta asesoría, a una actividad tan disímil como lo es la de transporte de pasajeros**.*

En ese contexto, no resulta aplicable a este caso concreto, lo manifestado por Región N° ... -transcripto en el sexto párrafo del apartado I de este informe-, en el sentido que a diferencia del empresario, en el caso del profesional "...el elemento preponderante o de mayor peso en su actividad es la labor personal".

No cabe duda que ello es así cuando se trata de servicios profesionales, técnicos o científicos en donde el componente intelectual no sólo priva sobre el resto de los elementos que conforman la actividad, sino que además le confiere a la misma una naturaleza tal que ni el aporte de capital y/o mano de obra auxiliar o de apoyo, desvirtúa la conceptualización de tarea eminentemente personal.

***No ocurre lo mismo en el presente caso** en el que si bien, no se desconoce la capacitación que debe reunir el taximetrista para desarrollar su actividad, dicho entrenamiento no resulta preponderante en el conjunto de los factores que la integran sino que, como fuera antes señalado, **tratándose de la prestación de servicios de transporte los beneficios que ella genera "...son la resultante de la conjunción de dos factores ...el desempeño del oficio de chófer y ... la explotación del automóvil..."** -en los términos de la Resolución General N° 523-.*

CONCLUSION DEL DICTAMEN

*En consecuencia, **las ganancias que obtengan los taximetristas que explotan su vehículo propio deben incluirse en la tercera categoría a efectos de la liquidación del impuesto a las ganancias**. Asimismo, resultan sujetos pasivos del impuesto sobre los activos debiendo valuar el automóvil en función al artículo 4°, inciso a), punto 1) de la ley de la materia y la licencia en función al inciso g) del citado artículo*".

DICTAMENES SOBRE LA ACTIVIDAD DE PRODUCTOR DE SEGUROS

DICTAMEN (DAL) 70/2000 DEL 18.10.2000

DICTAMEN (DAT) 107/1989 DEL 29.05.1989

DICTAMEN (DAL) 70/2000 DEL 18.10.2000

Concluye el dictamen que la actividad que desarrolla un productor de seguros es una actividad profesional. Por lo tanto, se deja sin efecto del Dictamen (DATyJ) 107/1989.

"*SUMARIO*
*1) **El productor asesor de seguros es un profesional y como tal encuadrable, a los fines retentivos en el inciso k) del Anexo II de la Resolución General N° 830**.*

*2) **Mediante el presente acto de asesoramiento se revierte el criterio sostenido en el Dictamen N° 107/89 (DAT y J)**.*

TEXTO
*I.- Vienen los presentes obrados del Departamento ... de la Dirección de ..., a los efectos de que esta Asesoría ... emita opinión con relación a la consulta formulada por la Asociación del asunto referida a si la **actividad del productor asesor de seguros** debe considerarse encuadrada en el inciso i) del Anexo II de la **Resolución General N° 830** -locación de servicios no ejecutada en relación de dependencia-, atento sustituir esta última el régimen retentivo que contemplaba la derogada **Resolución General N° 2784** (DGI).En tal sentido, la consultante señala que de ser así se mantendría el criterio expuesto en el **Dictamen N° 107/89 (DAT y J)** en el cual, oportunamente, se concluyó que "...por tratarse de una locación de servicios la actividad de productor de seguros debería ser encuadrada en el inciso h) de la Resolución General N° 2784" -actual inciso i) del Anexo II de la Resolución General N° 830-.*

Sobre el particular, el área remitente expresa que "...podría concluirse atento la conceptualización del productor de seguros como un intermediario de un contrato que se concluye entre asegurador y asegurado, que el mismo no actúa como comisionista" .

*II.- **La Resolución General N° 2784 (DGI) establecía** un régimen de retención sobre los pagos que fueran efectuados por determinados conceptos.*

Así pues, el artículo 1° de dicha norma enumeraba, entre otros, la "...h) Locación de obras y/o servicios ejecutadas sin relación de dependencia, que no se encuentren taxativamente mencionadas en los incisos i) y j).

"i) ejercicio de profesiones liberales u oficios...

"j) actividades de corredor viajante de comercio y despachante de aduana".

R.G. 830
INCISO I): LOCACIONES Y PRESTACIONES DE SERVICIOS
INCISO J): COMISIONISTA, REMATADOR, CONSIGNATARIO Y DEMAS AUXILIARES DE COMERCIO
INCISO K): PROFESIONES, OFICIOS, CORREDORES, VIAJANTES DE COMERCIO, DESPACHANTES DE ADUANA

Ahora bien, con fecha 26 de abril de 2000 este Organismo Recaudador dictó la ***Resolución General N° 830 la cual derogó la anterior disposición****, creando un nuevo régimen de retención.*

En tal sentido, la nueva resolución modifica el articulado previsto en la Resolución General N° 2784 (DGI), en lo que al caso importa, de la siguiente forma: ***"...i) Locaciones de obra y/o servicios, no ejecutadas en relación de dependencia, que no se encuentren taxativamente mencionadas en los incisos j), k) y l)****.*

"j) Comisiones u otras retribuciones derivadas de la actividad de comisionista, rematador, consignatario y demás auxiliares de comercio...

"k) Ejercicio de profesiones liberales u oficios;...actividades de corredor, viajante de comercio y despachante de aduana..." -cfr. Anexo I de la Resolución General N° 830-.

Tal como puede observarse, el nuevo precepto, contempla en el inciso i) el contenido del inciso h) de la Resolución General N° 2784 (DGI); crea el inciso j) consagrando nuevos conceptos; y el inciso k) absorbe los conceptos que preveían los incisos i) y j) de la Resolución General N° 2784 (DGI) agregando asimismo nuevos conceptos.

PLANTEO REALIZADO POR LA ASOCIACION ARGENTINA DE SEGUROS

En virtud del dictado de la nueva normativa la Asociación Argentina de Seguros cuestiona si los pagos efectuados a los productores de seguros deben seguir siendo encuadrados bajo el concepto de prestación de servicios -actual inciso i), Anexo II de la Resolución General N° 830- tal como fuera puesto de resalto en el Dictamen N° 107/89 (DAT y J) o bien debe encasillarse en otro inciso de la norma.

LEY 22.400 QUE REGULA LA ACTIVIDAD DE LOS PRODUCTORES DE SEGUROS

Así pues, la ***Ley N° 22.400*** *regula la actividad de los productores asesores de seguros, consistente, básicamente, en la intermediación entre la entidad aseguradora y el asegurado, promoviendo la concertación de contratos de seguros y asesorando a asegurados y asegurables -cfr. artículo 1° de la ley-.*

El Glosario contenido en la página de Internet de la Superintendencia de Seguros define al productor asesor de seguros como "...la persona habilitada por la Superintendencia de Seguros, que realiza la intermediación entre quien quiere comprar una póliza de seguros y la Entidad Aseguradora. Es el que ejerce la actividad de intermediación promoviendo la concertación de contratos de seguros, asesorando al Asegurador y Asegurables" (cfr. www Mecon. gov. ar/ssby).

En tal sentido, el productor de seguros*, entre otras cosas, gestiona las operaciones de seguro, informa acerca de la identidad de las personas y las condiciones en que se encuentra el riesgo, cobra las primas de seguro cuando lo autorice para ello la entidad aseguradora, asesora al asegurado durante la vigencia del contrato y, en general, con la debida diligencia y prontitud recibe las instrucciones de los asegurables, asegurados o de las entidades aseguradoras en relación con sus funciones -artículo 10 de la Ley N° 22.400-.*

Asimismo, posee el derecho al cobro de una retribución en concepto de comisión cuando la entidad aseguradora percibe efectivamente el importe de la prima, o proporcionalmente al percibirse cada cuota en aquellos seguros que se contraten con esta modalidad -artículo 6° de la Ley N° 22.400-.

Luego, el cumplimiento de las funciones de productor asesor de seguros precedentemente descriptas no implica subordinación jurídica o relación de dependencia con la entidad aseguradora o el asegurado.

ACTIVIDAD DE INTERMEDIACION ENTRE EL ASEGURADO Y LA COMPAÑÍA DE SEGUROS COBRANDO UNA COMISION

Acorde surge de lo expuesto, ***el productor asesor de seguros es un sujeto que desempeña la tarea de intermediación entre el asegurado y la entidad aseguradora****, con o sin relación de dependencia alguna con dichos sujetos y* ***cobrando por su tarea un importe en concepto de comisión por el servicio prestado****.*

EL PRODUCTOR DE SEGUROS ES UN PROFESIONAL

Sentado ello, corresponde puntualizar, que "...en España, y por Real Decreto del 10 de junio de 1977, el carácter 'profesional' del productor de seguros ha quedado equiparado al de los médicos, ingenieros, abogados, etc. según declaraciones del presidente del Colegio Profesional Nacional de Agentes de Seguros..." -de España-, señalando la doctrina de nuestro país que ello debe ser así, porque "La profesión de agente de seguros implica...la prestación de un servicio a la comunidad y por ello la calidad de este servicio debe estar suficientemente garantizada..." (José Luis Pérez Ríos. "El productor de seguros es un corredor?". El Derecho Tomo 88-911).

En tal sentido, "...el productor asesor de seguros cumple lo que se ha dado en llamar la actividad periférica de la empresa de seguros...", así pues "...con la Ley N°22.400 nace un nuevo esquema jurídico en el país, ya que se reconoce la

profesionalización del agente que actúa como intermediario entre el tomador (o asegurable...) y la empresa aseguradora" (Raúl Aníbal Etcheverry. "Apuntes sobre el Estatuto del Productor de Seguros", El Derecho 102-835).

Por otra parte, cabe resaltar que según se desprende del artículo 4° de la Ley N° 22.400, el productor asesor de seguros para llevar a cabo el desarrollo de su actividad debe estar inscripto en el Registro de Productores Asesores de Seguros el que estará a cargo de la Superintendencia de Seguros de la Nación, requisito esencial cuya omisión trae aparejada la no percepción por parte del sujeto de la comisión o remuneración y su operatividad en el mercado asegurador -artículo 7° de la ley-.

Otro requisito destacable, consiste en que el productor para adquirir competencia no solo debe rendir un examen ante la Comisión instituida por el artículo 17 de la mentada ley, sino también poseer título habilitante para actuar como tal -Resolución N° 25.475 de la Superintendencia de Seguros de la Nación-.

***Lo puesto de relieve precedentemente conlleva a este servicio jurídico a concluir, que el productor asesor de seguros posee todos los rasgos caracterizantes de un profesional y como tal encuadrable en el inciso k) del Anexo II de la Resolución General N° 830**.*

A mayor abundamiento, es dable advertir, que la aplicación del inciso i), del anexo II de la Resolución General N° 830 requiere que se trate de una locación de servicios efectuada sin relación de dependencia y que la misma no se encuentre taxativamente mencionada en los incisos j) -auxiliares de comercio-, k) -profesiones liberales, oficios, etc.- y l) -operaciones de transporte de carga-.

*En el "sub examen" la actividad del productor asesor de seguros puede o no ser realizada en relación de dependencia y **por tratarse de una actividad profesional** -de acuerdo al temperamento que se propicia en este acto de asesoramiento- **queda taxativamente mencionada en el inciso k)**, lo cual importa que la misma no pueda ser encuadrada como locación de servicios, tal como surgía del Dictamen N° 107/89 (DAT y J).*

COMITÉ INTEGRADO POR LA AFIP Y EL CPCECABA

*Con relación a ello, el Comité integrado por miembros de esta Administración Federal y el Consejo Profesional de Ciencias Económicas han concluido que **se trata "...de una profesión u oficio no ejecutada en relación de dependencia**, por lo que se encuentra sujeta a la escala respectiva o a la tasa del 28% (responsables inscriptos o no inscriptos), con un monto no sujeto a retención de $ 1200 (RG N° 830, Anexo II, ap. k)...".*

EL PRODUCTOR DE SEGUROS NO DESARROLLA LA ACTIVIDAD DE COMISIONISTA

III- Por último y con relación a la similitud planteada por el área consultante entre la figura del productor asesor de seguros y la actividad del comisionista -figura que se halla legislada en el Código de Comercio, entre los artículos 232 a 281-, se efectuarán las siguientes consideraciones.

La doctrina señala al respecto que son presupuestos para que exista contrato de comisión que "a) el mandatario (comisionista) actúe a nombre propio; b) que tenga por objeto actos de comercio; c) que tales actos -uno o varios- sean individualmente determinados" (Fernández Gómez Leo. "Tratado Técnico Práctico de Derecho Comercial", editorial Depalma, Tomo III-A, página 256, Buenos Aires, 1993).

En tal sentido, se ha expresado que el comisionista posee la particularidad de actuar a nombre propio poseyendo la facultad de concluir el negocio encargado por el comitente (ob. cit. página 261), asumiendo la obligación directa con quien contrata (Cámara Comercial, Sala A, L.L. 1975-A, página 780).

Asimismo y tal como fuera puesto de relieve precedentemente, "Nuestro Código de Comercio siguiendo los antecedentes históricos de esta figura jurídica, establece como presupuesto para que exista comisión que la gestión encomendada por el comitente tiene que ser para actos, negocios u operaciones determinadas, aisladas y transitorias" (ob. cit. página 258).

Luego, quien actúa asumiendo el carácter de comisionista queda directamente obligado con quienes contrata -artículo 233 del Código de Comercio-, y aunque la persona del "principal que es en última instancia titular" del interés comprometido en el negocio no puede inquietar ni desplazar a la del comisionista, y sea o no conocida su identidad -que poco importa-, el vínculo obligacional concertado nace, se desarrolla y muere, en principio, con la persona del comisionista (ob. cit., pág. 260).

De la descripción de las características principales del comisionista y su comparabilidad con la figura del productor de seguros se observa que esta última no puede asemejarse a la primera.

En efecto, el productor asesor de seguros actúa como intermediario acercando a las partes contratantes para que lleve a cabo el negocio de que se trate; desarrolla una labor determinada pero continua; el vínculo principal no se entabla entre el productor de seguros y el asegurado, sino entre la entidad aseguradora y el último sujeto mencionado y; por último, la tarea de la entidad aseguradora resulta nítidamente identificable.

*Esta Asesoría comparte, pues, la opinión vertida por el Departamento ...de la Dirección de ... en la idea de que **el productor asesor de seguros no desarrolla la labor de un comisionista**, lo cual motiva que los pagos efectuados al mismo no resulten encuadrables a los fines del régimen de retención en el inciso j), del Anexo II de la Resolución General N° 830.*

CONCLUSIONES DEL DICTAMEN

IV- Sobre la base de las argumentaciones vertidas este servicio jurídico concluye:

*1) **La actividad del productor asesor de seguros no es asimilable a la de un comisionista**.*

*2) **El sujeto en cuestión reviste la calidad de profesional**, y como tal resulta encuadrable en el inciso k), del Anexo II, de la Resolución General N° 830.*

*3) De compartir esa Dirección el temperamento expuesto, **correspondería rectificar el criterio volcado en el Dictamen N° 107/89 (DAT y J)**, a través del cual encuadraba a dicha actividad como locación de servicios*".

DICTAMEN (DAT) 107/1989 DEL 29.05.1989

Concluye el dictamen que la actividad que desarrolla un productor de seguros es una locación de servicios. Criterio modificado posteriormente por el Dictamen (DAL) 70/2000.

"*SUMARIO*
***La actividad del productor de seguros constituye una locación de servicios**, sin relación de dependencia entre el asegurador y aquél, por lo que debe encuadrársela en el inciso h) del artículo 1° de la Resolución General de la DGI N° 2.784, a los fines del Régimen de Retención en el Impuesto a las Ganancias.*

TEXTO
*I. En las presentes actuaciones se trata de establecer cuál es el correcto encasillamiento que debe asignarse a la **actividad de los Productores de seguros** dentro de los distintos incisos del artículo 1° de la Resolución General N° 2.784, dado que los mismos no están específicamente mencionados en los incisos i) o j) del citado artículo, lo cual lleva a que estén aplicando criterios dispares en la plaza aseguradora.*

*La entidad del epígrafe señale que la **actividad de este intermediario, retribuido a comisión por las entidades aseguradores**, no puede asimilarse a la de un corredor de comercio ya que, a diferencia de este ultimo, sólo es acreedor a la comisión en la medida que el asegurado pague el precio de la operación. Por lo tanto opina que, a su juicio, los productores de seguros estarían comprendidos en el inciso i) con lo que la tasa de retención estaría dada por la escala prevista en el artículo 14, salvo el caso de aquellos productores que hagan ajuste por inflación en cuyo supuesto entiende que quedarían comprendidos en el inciso h) del mencionado artículo 1° con la tasa de retención del 0,5 % para los inscriptos y del 1,5 % para los no inscriptos.*

OPINION DEL DICTAMEN

R.G. 2.784 (HOY R.G. 830)
INCISO H): LOCACIONES Y PRESTACIONES DE SERVICIOS
INCISO I): LOS SERVICIOS PROFESIONALES, LOS OFICIOS, LOS ADMINISTRADORES DE SOCIEDADES
INCISO J): CORREDORES, VIAJANTES DE COMERCIO Y DESPACHANTES DE ADUANA

*II. El artículo 1° de la Resolución General N° 2.784 establece en su parte pertinente: "Quedan sujetos al régimen de retención que se establece por la presente Resolución General, los pagos que se efectúen por los conceptos que se indican a continuación, como así también, de corresponder, sus ajustes, intereses y actualizaciones, en la medida que no se encuentren exentos o no alcanzados por el impuesto e las ganancias:...**h) locaciones de obras y/o servicios, no ejecutados en relación de dependencia, que no se encuentren taxativamente mencionados en los incisos i) y j)**; **i) ejercicio de profesiones liberales u oficios y funciones de albacea, síndico, mandatario, gestor de negocios, director de sociedades anónimas, fideicomisario o integrantes de Consejos de Vigilancia**; **j) actividades de corredor, viajante de comercio y despachante de aduana**.*

En atención a lo dispuesto por la norma parcialmente transcripta correspondiere determinar si al productor de seguros puede encuadrárselo en algunos de los incisos citados.

ACTIVIDAD DEL PRODUCTOR DE SEGUROS

*La **Ley N° 22.400** define al productor asesor directo como toda persona física que desarrolla la actividad de intermediación promoviendo le concertación de contratos de seguros, asesorando a asegurados y asegurables y realizando también las tareas complementarias previstas por la ley (cfr. artículos 1° y 2°), percibiendo por tal tarea las comisiones que acuerde con el asegurador (cfr. artículo 3°).*

INTERMEDIACION

*De lo dicho se desprende que **lo que caracteriza la actividad del productor es la intermediación en la concertación del contrato de seguro**, el cual, finalmente -como resultado de su participación- se celebrará en forma directa entre el asegurador y el asegurado.*

GESTOR DE NEGOCIOS O MANDATARIO

Teniendo en cuenta lo expuesto se analizará si el productor de seguros puede ser reputado gestor de negocios o mandatario, únicas figuras con las cuales -a juicio de este Departamento- podría confundírselo.

Se entiende que hay gestión de negocios cuando alguien no obligado por contrato ni por representación legal alguna realiza espontáneamente un negocio por otro, obligándolo, sin orden previa del mismo para hacerlo (cfr. artículo 2289 del Código Civil); no teniendo, en principio, derecho a retribución (cfr. artículo 2300 del Código Civil). Por su parte el mandato es el contrato celebrado entre mandante y mandatario para que éste en representación del primero ejecute un acto jurídico o una serie de actos de esa naturaleza en nombre y por cuenta del mandante (cfr. artículo 1869).

EL PRODUCTOR DE SEGUROS NO ES GESTOR DE NEGOCIOS NI MANDATARIO

Si se tiene presente les principales características de la actividad en cuestión -esto es que la intermediación se realiza con conocimiento del asegurador, que el productor percibe una comisión por cada contrato celebrado y que éste se concluye entre asegurador y asegurado en forma directa-, ***puede afirmarse que el productor no es gestor de negocios ni mandatario****.*

DE TRATA DE UNA PRESTACION DE SERVICIOS

En la especie ***se da una locación de servicios sin relación de dependencia entre el asegurador y el productor de seguro****, ya que el promotor presta sus servicios independientemente, por su cuenta, pues no se encuentra sometido a la autoridad del asegurador quien no se halla en condiciones de darle órdenes.*

LA CIRCULAR Nº 1.185

III. ***La Circular N° 1.185*** *con el fin de aclarar los alcances de la Resolución General N° 2.784 establece que las locaciones de obras y/o servicios no ejecutados en relación de dependencia se encuentran en todos los casos sujetas al régimen de retención en la fuente establecido por la Resolución General N° 2.784 y sus modificaciones.* ***Su encuadramiento en los incisos h), i) y j) del artículo 1° de dicha norma, dependerá de su enunciación taxativa en alguno de los dos últimos y de la verificación de las condiciones previstas en el último párrafo del referido artículo****.*

POR DESCARTE DEBE APLICARSE EL INCISO H)

En consecuencia, ***en aquellas locaciones de obras y/o servicios que no resulten encuadradas en los aludidos incisos i) o j) deberán considerarse incluidas en el inciso h)****.*

CONCLUSION DEL DICTAMEN

IV. En suma, por lo expuesto esta Asesoría Legal Tributaria entiende que ***por tratarse de una locación de servicios la actividad del productor de seguros debería ser encuadrada en el inciso h)*** *de la Resolución General N° 2.784*". (PRESTACIONES DE SERVICIOS)

==========

TRATAMIENTO DE LOS FIDEICOMISOS DE CONSTRUCCION Y/O INMOBILIARIOS

FIDEICOMISO EDIFICIO LA FAVORITA DE ROSARIO CNACAF SALA II DEL 18/06/2020.

RESOLUCION (SDG TLI) 6/2011 DEL 16.02.2011.

RESOLUCION (SDG TLI) 11/2011 DEL 03.03.2011

DICTAMEN (DI ALIR) 8/2010 DEL 07/09/2010.

DICTAMEN (DI ALIR) 9/2010 DEL 13/09/2010.

ACTA Nº 31 EDI CON ENTIDADES PROFESIONALES DEL 04/07/2019. VENTA DE DERECHOS SOBRE FIDEICOMISOS INMOBILIARIOS

DICTAMEN (DAT) 1/2014 DEL 7/02/2014 FIDEICOMISO DE CONSTRUCCION AL COSTO QUE ADEMAS REALIZA VENTAS A TERCEROS

DICTAMEN 99/2012. COSTO COMPUTABLE DE LOS TERRENOS APORTADOS EN FIDUCIA A PRECIO NO DETERMINADO

DICTAMEN (DAT) 16/2006 DEL 06.03.2006

DICTAMEN (DAT) 18/2006 DEL 16.03.2006

DICTAMEN (DAT) 55/2005 DEL 26/09/2005. ENTREGA DE UN INMUEBLE EN FIDUCIA POR PARTE DE UNA PERSONA HUMANA.

DICTAMEN (DAT) 07/2007 DEL 29/01/2007. APORTE DE UN INMUEBLE A UNA S.A. POR PARTE DE UNA PERSONA HUMANA

LOPEZ MARIANA, LOPEZ CESAR ANTONIO Y LOPEZ HERNAN C.N.A.C.A.F. SALA III DEL 06.08.2013

LOPEZ MARIANA CSJN DEL 15.05.2014

Primera cuestión a analizar: **La entrega en fiducia.**

Segunda cuestión a analizar: **La cesión de derechos de un fideicomiso.**

Tercera cuestión a analizar: **La adjudicación de unidades.**

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

Debiendo diferenciarse si quien entrega un terreno en fiducia en una persona humana o un sujeto empresa.

Debiendo diferenciarse si quien vende las posteriores unidades adjudicadas es una persona humana o un sujeto empresa.

En el caso de los fideicomisos tipificados en el art. 53 inciso c) de la LIG (FIDEICOMISOS TRANSPARENTES), **los sujetos pasivos del impuesto a las ganancias son los fiduciantes beneficiarios**, quienes deben declarar como rentas de 3º categorías las generadas por el fideicomiso.

En el caso de los fideicomisos tipificado en el art. 73 inciso a) apartado 6) de la LIG (FIDEICOMISOS NO TRANSPARENTES), **el sujeto pasivo del impuesto a las ganancias es el fideicomiso**.

Recordemos que el art. 53 inciso c) de la LIG, establece que:

"*Art. 53* *- Constituyen ganancias de la tercera categoría:*

LOS FIDUCIANTES TIENEN QUE SER BENEFICIARIOS

LOS FIDUCIANTES BENEFICIARIOS DEBEN SER RESIDENTES DEL PAIS

c) Las derivadas de fideicomisos constituidos en el país en los que el ***fiduciante posea la calidad de beneficiario****, excepto en los casos de fideicomisos financieros o* ***cuando el fiduciante-beneficiario sea un sujeto comprendido en el Título V*** (BENEFICIARIO DEL EXTERIOR)".

Recordemos que el art. 73 de la LIG, establece que:

"*Art. 73 -* *Las sociedades de capital, por sus ganancias netas imponibles, quedan sujetas al siguiente tratamiento:* (S/LEY 27.630 B.O.16.06.2021) CON VIGENCIA PARA EJERCICIOS INICIADOS 01.01.2021

PARA EJERCICOS INICIADOS A PARTIR DEL 01.01.2018 LA ALICUOTA ERA DEL 30% (CON ANTERIORIDAD LA ALICUOTA ERA DEL 35%)

a) Abonarán el gravamen empleando la escala que se detalla a continuación, los sujetos comprendidos en los siguientes apartados:

Para los ejercicios fiscales iniciados a partir del 01.01.2024 y hasta 31.12.2024:

Ganancia Neta Imponible Acumulada		Pagarán	Mas el %	s/el excedente de $
Mas de $	A $			
-0-	34.703.523,08	-0-	25%	-0-
34.703.523,08	347.035.230,79	8.675.800,77	30%	34.703.523,08
347.035.230,79	En adelante	102.375.398,08	35%	347.035.230,79

(..)

Para los ejercicios fiscales iniciados a partir del 01.01.2023 y hasta 31.12.2023:

Ganancia Neta Imponible Acumulada		Pagarán	Mas el %	s/el excedente de $
Mas de $	A $			
-0-	14.301.209,21	-0-	25%	-0-
14.301.209,21	143.012.092,08	3.575.302,30	30%	14.301.209,21
143.012.092,08	En adelante	42.186.567,16	35%	143.012.092,88

(..)

Para los ejercicios fiscales iniciados a partir del 01.01.2022 y hasta el 31.12.2022:

Ganancia Neta Imponible Acumulada		Pagarán	Mas el %	s/el excedente de $
Mas de $	A $			
-0-	7.604.948,57	-0-	25%	-0-
7.604.948,57	76.049.485,68	1.901.237,14	30%	7.604.948,57
76.049.485,68	En adelante	22.434.598,28	35%	76.049.485,68

6. Los fideicomisos constituidos en el país conforme a las disposiciones del Código Civil y Comercial de la Nación, ***excepto aquellos en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario****.* ***La excepción dispuesta en el presente***

párrafo no será de aplicación *en los casos de fideicomisos financieros o* ***cuando el fiduciante-beneficiario sea un sujeto comprendido en el Título V*** (BENEFICIARIO DEL EXTERIOR)".

Mientras que el art. 130 del D.R. de la LIG (S/Decreto 1.170/2018), establece que:

CON LA REFORMA DEL DECRETO 1.170/2018 TODOS LOS FIDUCIANTES DEBEN SER BENEFICIARIOS

"*Art. 130* - ***Cuando exista una total coincidencia entre fiduciantes y beneficiarios*** *del fideicomiso, excepto en los casos de fideicomisos financieros o de aquellos que hagan uso de la opción prevista en el apartado 8 del inciso a) del artículo 73 de la ley o de fiduciantes-beneficiarios comprendidos en el Título V de esa norma, el fiduciario atribuirá a estos, en la proporción que corresponda, los resultados obtenidos en el respectivo año fiscal con motivo del ejercicio de la propiedad fiduciaria.*

El procedimiento del párrafo anterior también será de aplicación para los inversores de los fideicomisos y fondos comunes de inversión comprendidos en los apartados 6 y 7 del inciso a) del artículo 73 de la ley, perceptores de la ganancia que aquellos distribuyan, en la parte correspondiente a su participación de mediar lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 205 de la ley 27440".

Antes del dictado del decreto 1.170/2018 el art. 130 del D.R. de la LIG, establecía que:

"*Art. 70.4 -* *Cuando* ***el fiduciante posea la calidad de beneficiario*** *del fideicomiso, excepto en los casos de fideicomisos financieros o de fiduciantes-beneficiarios comprendidos en el Título V de la ley, el fiduciario le atribuirá, en la proporción que corresponda, los resultados obtenidos en el respectivo año fiscal con motivo del ejercicio de la propiedad fiduciaria.*

A los efectos previstos en el presente artículo resultarán de aplicación las disposiciones contenidas en el artículo 50 de la ley, considerándose a los fines de la determinación de la ganancia neta del fiduciante-beneficiario tales resultados como provenientes de la tercera categoría".

PRIMERA CUESTION A ANALIZAR: LA ENTREGA EN FIDUCIA

Cuando quien entrega o aporta un inmueble en fiducia es un sujeto empresa (sujetos que se rigen por la teoría del balance), la entrega en fiducia se encuentra gravada por impuesto a las ganancias, aunque se trate de un solo inmueble.

No se trata de una venta, sino que de una entrega en fiducia que está sujeta a una contraprestación futura, la adjudicación de una o varias unidades terminadas. Motivo por el cual nos encontramos frente a una operación onerosa.

Cuando quien entrega o aporta un inmueble en fiducia es una persona humana no habitualista (sujetos que se rigen por la teoría de la fuente), la entrega en fiducia se encuentra gravada por impuesto a las ganancias o por el impuesto a la transferencia de inmuebles (ITI) aunque se trate de un solo inmueble. Ello dependiendo de la vigencia de la ley 27.430.

-Inmuebles adquiridos antes del 01.01.2018, estarán alcanzadas por el (ITI).

-Inmuebles adquiridos luego del 01.01.2018, estarán alcanzadas por el impuesto a las ganancias (por el impuesto cedular tipificado en el art. 99 de la LIG).

Lo que determina la gravabilidad en el impuesto a las ganancias o en el (ITI), no es la fecha de la entrega en fiducia, sino que la fecha de adquisición del inmueble.

En el caso de las operaciones gravadas por el impuesto a las ganancias, debe tenerse presente el art. 71 del D.R. de la LIG, valor de plaza del bien al momento de la entrega en fiducia.

En el caso de las operaciones gravadas por (ITI), debe tenerse presente el art. 11 de la ley 23.905, valor de plaza del bien al momento de la entrega en fiducia.

SEGUNDA CUESTION A ANALIZAR: LA CESION DE DERECHOS DE UN FIDEICOMISO

Cuando quien cede sus derechos de fiduciante beneficiario es un sujeto empresa (sujetos que se rigen por la teoría del balance), la cesión de derechos se encuentra gravada por impuesto a las ganancias, aunque se trate de una sola cesión.

Cuando quien cede sus derechos de fiduciante beneficiario es una persona humana no habitualista (sujetos que se rigen por la teoría de la fuente), la cesión de derechos se encuentra gravada por impuesto a las ganancias solamente a partir de la vigencia de la ley 27.430. Por el impuesto cedular tipificado en el art. 98 inciso c) de la LIG.

Debiendo tenerse presente que el art. 86 inciso g) de la ley 27.430, establece que:

"***En el caso de*** *certificados de participación de fideicomisos financieros y* ***cualquier otro derecho sobre fideicomisos*** *y contratos similares y cuotapartes de condominio de fondos comunes de inversión a que se refiere el segundo párrafo del artículo 1 de la ley 24.083 y sus modificaciones, comprendidos en el inciso c) del primer párrafo del cuarto artículo agregado a continuación del artículo 90 de la ley de impuesto a las ganancias* (HOY ART. 98 INCISO C) DE LA LIG)*, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, las disposiciones allí previstas se aplicarán, en la medida que las ganancias por su enajenación hubieran estado exentas o no gravadas con anterioridad a la vigencia de esta ley,* ***para las adquisiciones de tales valores producidas a partir de esa vigencia****".* (SIENDO LA VIGENCIA A PARTIR DEL 01.01.2018)

Las **adquisiciones de derechos de fideicomisos realizadas con anterioridad al 01.01.2018** por personas humanas no habitualistas, **no se encuentran gravadas ni por impuesto a las ganancias ni por el impuesto a la transferencia de inmuebles (ITI)**.

La ley 23.905 (ITI), grava solamente las transferencias de dominio a título oneroso de inmuebles situados en el país.

TERCERA CUESTION A ANALIZAR: LA ADJUDICACION DE UNIDADES

La adjudicación de unidades realizadas por el fideicomiso a los fiduciantes beneficiarios se encuentra gravada en el impuesto a las ganancias, tributando según el tipo de fideicomiso.

En el caso de los fideicomisos transparentes tipificados en el art. 53 inciso c) de la LIG, son rentas de tercera categoría en cabeza de los fiduciantes beneficiarios.

Mientras que en el caso de los fideicomisos no transparentes tipificados en el art. 73 inciso a) apartado 6) de la LIG, son rentas gravadas en cabeza del fideicomiso a la alícuota de las sociedades de capital (alícuota del 25% al 35% según ley 27.630 para ejercicios iniciados 01.01.2021).

CUARTA CUESTION A ANALIZAR: LA POSTERIOR VENTA DE LAS UNIDADES ADJUDICADAS

La posterior venta de los inmuebles adjudicados en cabeza de los fiduciantes beneficiarios, cuando se trate de un sujeto empresa (sujetos que se rigen por la teoría del balance), la venta se encuentra gravada por impuesto a las ganancias, aunque se trate de un solo inmueble.

Mientras que la posterior venta de los inmuebles adjudicados en cabeza de los fiduciantes beneficiarios, cuando se trate de una persona humana no habitualista (sujetos que se rigen por la teoría de la fuente), la venta se encuentra gravada por impuesto a las ganancias o por el impuesto a la transferencia de inmuebles (ITI) aunque se trate de un solo inmueble. Ello dependiendo de la vigencia de la ley 27.430.

-En el caso de adjudicaciones realizadas antes del 01.01.2018, la posterior venta está alcanzada por el (ITI).

-En el caso de adjudicaciones realizadas luego del 01.01.2018, la posterior venta está alcanzada por el impuesto a las ganancias por el impuesto cedular tipificado en el art. 99 de la LIG.

Respecto de la vigencia luego veremos la opinión del fisco en el Acta Nº 31 EDI con entidades profesionales del 04/07/2019.

VENTA DE DERECHOS DE UN FIDEICOMISO INMOBILIARIO

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

VIGENCIA DE LA LEY 27.430, OPERACIONES REALIZADAS ANTES Y DESPUESTO DEL 01.01.2018.

"*ACTA N° 31 DEL CONSEJO CONSULTIVO ESPACIOS DE DIALOGO DE AFIP CON ENTIDADES PROFESIONALES DEL 4.7.2019.*

ESPACIO DE DIÁLOGO
AFIP – ENTIDADES PROFESIONALES
TEMAS TÉCNICOS Y LEGALES

I. IMPUESTO A LAS GANANCIAS

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

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

A diferencia de lo que ocurre con los resultados derivados de la enajenación de inmuebles y de la transferencia de derechos sobre los mismos (tal sería el caso de la cesión de un boleto de compraventa), ni la ley ni la reglamentación establecen precisiones 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*".

==========

TRATAMIENTO DE LOS FIDEICOMISOS MIXTOS

FIDEICOMISO EDIFICIO LA FAVORITA DE ROSARIO CNACAF SALA II DEL 18/06/2020.

FIDEICOMISO EDIFICIO LA FAVORITA DE ROSARIO CSJN DEL 05.03.2024.

RESOLUCION (SDG TLI) 6/2011 DEL 16.02.2011.

RESOLUCION (SDG TLI) 11/2011 DEL 03.03.2011

DICTAMEN (DI ALIR) 8/2010 DEL 07/09/2010.

DICTAMEN (DI ALIR) 9/2010 DEL 13/09/2010.

FIDEICOMISO EDIFICIO LA FAVORITA DE ROSARIO CNACAF SALA II DEL 18/06/2020.

FIDEICOMISOS MIXTOS (SE DEBE TENER EN CUENTA LA REFORMA DEL D.R. DE LA LIG PRODUCTO DEL DECRETO 1.170/2018)

La discusión pasaba por resolver si un mismo fideicomiso puede ser mixto, y por lo tanto tributar una parte de sus rentas en los términos del art. 53 inciso c) de la LIG en cabeza de los fiduciantes beneficiarios; y una parte de sus rentas en los términos del art. 73 inciso a) apartado 6) de la LIG en cabeza del fideicomiso.

El fideicomiso tenía fiduciantes beneficiarios residentes en el país, y fiduciantes beneficiarios no residentes.

Debe tenerse presente que en el momento de los hechos el **art. 70.4 del D.R. de la LIG**, establecía que:

"***Cuando el fiduciante posea la calidad de beneficiario*** *del fideicomiso, excepto en los casos de fideicomisos financieros o de fiduciantes-beneficiarios comprendidos en el Título V de la ley, el fiduciario le atribuirá, en la proporción que corresponda, los resultados obtenidos en el respectivo año fiscal con motivo del ejercicio de la propiedad fiduciaria*".

Mientras que a partir del dictado del Decreto 1.170/2018, hoy el **art. 130 del D.R. de la LIG**, establece que:

"*Cuando exista una total coincidencia entre fiduciantes y beneficiarios*** *del fideicomiso, excepto en los casos de fideicomisos financieros o de aquellos que hagan uso de la opción prevista en el apartado 8 del inciso a) del artículo 73 de la ley o de fiduciantes-beneficiarios comprendidos en el Título V de esa norma, el fiduciario atribuirá a estos, en la proporción que corresponda, los resultados obtenidos en el respectivo año fiscal con motivo del ejercicio de la propiedad fiduciaria".*

Cuestión que como veremos será tenida en cuenta por la CNACAF a la hora de resolver la controversia.

El fisco sostiene que no puede darse el caso de un fideicomiso mixto, el fideicomiso debe tributar por todas sus rentas en los términos del art. 53 de la LIG o por todas sus rentas en los términos del art. 73 de la LIG.

El TFN revoca la determinación de oficio.

La CNACAF confirma la sentencia del TFN y por lo tanto también revoca la determinación de oficio.

No obstante ello la Cámara hace notar que a partir de la reforma introducida por el Decreto 1.170/2018, para que el fideicomiso resulta transparente en los términos del art. 53 inciso c) todos los fiduciantes deben ser beneficiarios (requisito no exigido por el anterior decreto reglamentario).

ANALISIS DE LA SENTENCIA DE LA CAMARA

"(..)
II.- Que a fs. 352/357vta., ***el Tribunal Fiscal de la Nación revocó la resolución*** *N° 158/2015 (DV RRR1), por la que la que se determinó la materia imponible y el gravamen resultante de la responsable Fideicomiso Edificio La Favorita de Rosario en el* ***impuesto a las ganancias, períodos fiscales 2009 a 2011****, se liquidaron los intereses resarcitorios y se aplicó una* ***multa en los términos del art. 45 de la ley 11.683****.*

RESUMEN DE LA CUESTION SOMETIDA A LITIGIO

Para así decidir, tras sintetizar los planteos de ambas partes, puntualizó que ***el tema a resolver se circunscribía a establecer si, en relación al impuesto a las ganancias, correspondía que declarara e ingresara dicho impuesto el fideicomiso, en tanto los fiduciantes-beneficiarios eran residentes en el país y en el exterior -tesis fiscal-*** *o si,* ***por el contrario, los fiduciantes-beneficiarios domiciliados en el país debían declarar la ganancia del fideicomiso mientras que este último debía declarar e ingresar el aludido tributo únicamente respecto de los fiduciantes-beneficiarios no residentes -posición del actor-****.*
(..)
Afirmó que, en cuanto a la situación tributaria del fideicomiso, en el caso del impuesto a las ganancias, la ley lo distinguía como sujeto del aludido impuesto, dependiendo de que los beneficiarios fueran residentes en el país o en el exterior.
(..)
Precisó que, en el caso de autos, el 30 de septiembre de 2002, se celebró un ***fideicomiso de administración****, que tenía por objeto "... la adquisición de parte del fiduciario de la propiedad fiduciaria de los derechos personales de los fiduciantes beneficiarios de adquirir el inmueble de la calle Córdoba N° ... de la ciudad de Rosario (edificio La Favorita de Rosario) y* ***la entrega a los fiduciantes beneficiarios del importe de los alquileres del referido inmueble*** *netos de los gastos a cargo de la locadora" (sic); asimismo, que el fiduciario era la Compañía Asturias S.A., y los beneficiarios eran las mismas personas que revestían la calidad de fiduciantes, y que éstos recibirían el dominio del inmueble al extinguirse el fideicomiso.*

OPINION DEL FISCO SEGÚN EL INFORME FINAL DE INSPECCION

Señaló que conforme surgía del informe final de inspección obrante en las actuaciones administrativas:

- el organismo fiscal inició la fiscalización del actor, como consecuencia del análisis llevado a cabo a la contribuyente "García Hnos. y Cía La Favorita S.A.", en el que se determinó que el inmueble donde giraba la tienda Falabella era propiedad del Fideicomiso Edificio La Favorita de Rosario;

- a partir de tal hecho, se comenzó a examinar el tratamiento dado en el impuesto a las ganancias como sujeto del impuesto a las rentas por el alquiler del inmueble por parte del fideicomiso, constatándose que la composición de dicho fideicomiso en relación a los fiduciantes-beneficiarios, informada en el año 2009, era de ***cuatro residentes en el exterior y treinta y cinco residentes en el país****;*

- la fiscalización actuante señaló que el fideicomiso presentaba las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias por los períodos 2009, 2010 y 2011, declarando la totalidad de la renta obtenida, y deducía de la base imponible, vía ajuste impositivo que disminuía la ganancia contable, el importe de la renta atribuible a los beneficiarios del país, a la vez que ***tributaba la tasa del treinta y cinco por ciento sobre las rentas correspondientes a los beneficiarios residentes en el exterior****;*

- a los efectos de verificar el tratamiento contable e impositivo dado a la distribución del beneficio neto de los alquileres percibidos con relación a los fiduciantes-beneficiarios del país, la fiscalización procedió a circularizar una muestra de éstos, observando que: algunos no respondieron; de aquellos que sí respondieron, no existía un criterio uniforme de declaración de la renta, y si bien la mayoría la incorporaba como renta de la tercera categoría, otros lo hacía como renta de la segunda categoría y uno como renta de la segunda categoría;

- el ente fiscal alegó que la mecánica empleada por Fideicomiso La Favorita de Rosario para determinar el impuesto a las ganancias causaba un perjuicio fiscal, en atención a que los fiduciantes-beneficiarios -de conformidad con el relevamiento antes indicado-, no declararon en su totalidad la renta informada por el apelante, existiendo diferencias significativas entre el impuesto proyectado y el efectivamente ingresado;

- se requirió a la actora que indicara el sustento legal, doctrinario o jurisprudencial del criterio sostenido en la determinación del impuesto a las ganancias, lo que hizo a fs. 161/183 de las actuaciones administrativas;

- ***la fiscalización concluyó que correspondía efectuar el ajuste, aplicando a la totalidad de la renta obtenida por el fideicomiso la tasa del treinta y cinco por ciento****, con base en un análisis que abarcaba la ley del impuesto a las ganancias, su decreto reglamentario y los dictámenes emanados del propio organismo, que consideraba que "... en el caso que se combinen beneficiarios fiduciantes y no fiduciantes o residentes del exterior, no existe normativa específica que contemple estas situaciones mixtas, toda vez que la normativa contempla el tratamiento de la figura del fideicomiso desde una óptica pura, estableciendo como norma la condición de sujeto del impuesto a las ganancias y como excepción la figura del fiduciante-beneficiario sobre el cual recae la obligación del tributo" (sic).*

OPNION DEL TFN

Puso de relieve que, entonces, en el sub examine ***debía esclarecerse, si cuando la ley se apartaba por excepción de la regla general*** *- fideicomisos no financieros donde fiduciante/beneficiario fuera un sujeto del país, supuesto en que se tributaba en cabeza de cada fiduciante/beneficiario -* ***por existir aunque sea un solo fiduciante que fuera beneficiario del exterior*** *(sujeto incluido en el título V de la ley),* ***esto provocaba que la liquidación total del gravamen recayera en el sujeto fideicomiso del país****, o* ***si, por el contrario, la existencia de un fiduciante que fuera beneficiario del exterior no modificaba la atribución a los fiduciantes beneficiarios de país y solo provocaba que el fideicomiso debía actuar como responsable por deuda ajena del beneficiario del exterior****.*
(..)
Explicitó que la construcción del artículo 69 de la ley del impuesto a las ganancias, en la parte pertinente, disponía la tasa del 35% para todos los fideicomisos constituidos en el país pero, ***en aquellos fideicomisos donde el fiduciante fuera beneficiario, se regían por las normas del artículo 49*** *de dicho ordenamiento legal y las del cuarto artículo sin número agregado a continuación del 70 del reglamento de la citada ley (HOY ART. 130); es decir, como ganancia de la tercera categoría y en la forma proporcional atribuida por el fiduciario a cada fiduciante- beneficiario.*

Añadió que, en cambio, ***en aquellos fideicomisos donde el fiduciante fuera un beneficiario del exterior, no se aplicaba dicha excepción*** *y aquéllos estaban sujetos a la tasa general del treinta y cinco por ciento.*

Hizo hincapié en que, ***en ninguno de ambos supuestos, quedaba plenamente establecido si la excepción, o la excepción de dicha excepción, aplicaban a tratar en forma distinta o general, según se tratara de fiduciantes beneficiarios del país o del exterior, sólo a estos sujetos o si, su sola integración a un fideicomiso arrastraba al resto de los fiduciantes no beneficiarios o al resto de fiduciantes beneficiarios del país****, respectivamente.*

Aclaró que para simplificar las "... galimatías que propone una confusa técnica legislativa, digamos que si se trata de un fideicomiso no financiero, del país, integrado por todos fiduciantes beneficiarios del país, sin dudas se cumpliría en forma plena la excepción y todos ellos tributarían en forma personal por las rentas que le atribuiría el fiduciario"... "[a]hora bien, ***si el fideicomiso estuviera compuesto por fiduciantes beneficiarios del país y uno solo de ellos no detentara ambas cualidades, por ejemplo fuera un fiduciante no beneficiario, no habría previsión explícita en la ley o reglamentación para tratar a éste último de manera distinta****, por excepción,* ***atribuyendo a los primeros su proporción de renta mientras que, el fideicomiso, como responsable por deuda ajena, liquidaría la renta del fiduciante no beneficiario y determinaría por éste el gravamen a la tasa del 35%*** *para luego asignarle su participación" (sic).*

Señaló que, por otro lado, ***si dicho fideicomiso estuviera compuesto por todos fiduciantes beneficiarios, pero uno solo de ellos residiera en el exterior, no habría previsión explícita en la ley o reglamentación para tratar a este último de manera distinta****, por excepción de la excepción,* ***haciendo tributar a él solo en cabeza del fideicomiso mientras que el resto de la renta se atribuiría en proporción a cada fiduciante beneficiario*** *del país.*

Manifestó que, en ambas situaciones, se llegaría a entender que, al no poder realizar determinaciones del gravamen en forma mixta, la calidad de un solo sujeto haría perder la atribución personal de la renta.

Ponderó que, en el contexto señalado, se apreciaba en primer término que el ente fiscal no sólo trataba de avalar su criterio en la interpretación de la ley, sino que también consideraba que ante el incumplimiento de terceros sobre sus obligaciones fiscales se debía atribuir el total de rentas gravadas al fideicomiso.

Refirió a que, en dicho contexto, cabía preguntarse qué hubiera sucedido si todos los fiduciantes-beneficiarios declaraban sus rentas de conformidad con lo informado por la encartada, dado que en este supuesto no se vería afectada la renta pública aun cuando el tributo fuera ingresado por un sujeto distinto al considerado en la hipótesis fiscal.

Sostuvo que, dicho en otras palabras, lo que aquí se pretendía era, ante una disminución de la recaudación, aplicar un criterio que maximizara el ingreso de los tributos a las arcas del Estado, haciendo prevalecer este hecho sobre una razonable y discreta interpretación de la norma, principio que debía guiar siempre el ajuste impositivo formulado en las auditorías fiscales sobre cada contribuyente.

Aludió a que no podía aceptarse una tesitura como la sostenida por el ente fiscal, por cuanto, no encontraba sus orígenes en las normas relacionadas con el tema debatido en autos. Agregó que la explicación brindada por el fisco para sostener su postulación (economía de fiscalización), no podía ser aceptada.

Recordó que el actor se agraviaba por considerar que no resultaba razonable modificar la situación fiscal del conjunto, por la residencia de alguno de los miembros fiduciantes- beneficiarios.

Precisó que debía acogerse la queja, a poco de analizar la economía general del gravamen y de atender a la naturaleza del hecho imponible y su aspecto subjetivo.

Luego de citar doctrina relacionada con los sujetos de la obligación tributaria, su grado de responsabilidad para el pago del tributo y su conexión con los hechos objetivos que constituían el supuesto legal de la aludida obligación, ponderó que en el caso, "... mientras que el hecho imponible permanecía incólume, el sujeto pasivo de la obligación mutaría en función de la residencia de cualquiera de los componentes del fideicomiso y al cambiar el sujeto se modificaría la valoración de la capacidad contributiva, ya que se efectuaría sobre diferentes sujetos y esto podría suceder en forma alternada en el tiempo, según alguno de los componentes del fideicomiso decida alterar su lugar de residencia hacia el exterior o regresando al país" (sic).

Recalcó que la medición de la capacidad contributiva no era igual para el sujeto beneficiario que para el fideicomiso, en tanto, cuando se trataba de personas humanas el tributo alcanzaría en forma global el conjunto de beneficios del individuo con una alícuota progresiva en función de sus ingresos, considerando sus características personales; mientras que si se

estaba ante un sujeto empresa (art. 69 de la ley de impuesto a las ganancias), el gravamen comprendía a cualquier tipo de renta que generase, aplicando sobre ella una tasa proporcional.

Consideró que, en tal orden de ideas, el accionar del actor no era reprochable, toda vez que consistía simplemente en aplicar las disposiciones vigentes respetando su sentido. En este aspecto, aclaró que ***si bien era cierto que no existía una norma que explícitamente contemplara una situación mixta (como era la planteada en el sub examine), ello no podía conllevar a apartarse de la letra de la ley, correspondiendo aplicar, aunque fuera de forma separada, los mecanismos previstos en ella para cada supuesto****.*

Señaló que, en dicha inteligencia, resultaba acertada la tesis actoral que, ante la ausencia de preceptos que se adaptaran a su negocio, imputó las ganancias del período a cada sujeto, siguiendo las pautas contenidas en la ley del tributo.

Puso de relieve, asimismo, que era el propio fisco el que se alejaba de la literalidad de la ley, "... al insistir con un planteo que subsiste sólo en su perspectiva, introduciendo una nueva metodología de liquidación del impuesto que -como ya se dijo- no se encuentra prevista en la ley ni tampoco puede ser inferido como lo hizo el Juez Administrativo en la determinación de oficio" (sic).

Destacó que del cuerpo normativo bajo estudio no surgía que el tratamiento a dispensar sobre los fiduciantes-beneficiarios residentes y no residentes fuera excluyente*; es decir, que* ***al aplicarse un método, éste no pudiera ser complementado con otro en razón de poseer cada sujeto una residencia distinta****, prevaleciendo así un criterio uniforme independientemente de las condiciones específicas de cada beneficiario que resultaba abiertamente contrario a las disposiciones de la propia ley.*

Aludió a la conclusión arribada en el acto determinativo apelado con base en las normas del derecho privado, recordando, en este aspecto, lo normado por el art. 1° de la ley 11.683 y la doctrina del Alto Tribunal en materia de interpretación de las leyes tributarias.

Por otra parte, rechazó el agravio del actor dirigido a cuestionar que el organismo recaudador adoptó en el sub examine un criterio disímil al previsto en los manuales de capacitación. Ello, en atención al resultado obtenido de la medida para mejor proveer ordenada a fs. 279.

Concluyó que, en virtud de las circunstancias apuntadas, ***no siendo el ajuste perseguido una derivación lógica y literal de la ley de impuesto a las ganancias, y que alteraría de manera inapropiada e inaceptable los elementos constituyentes del hecho imponible y de la obligación tributaria como así también la oportuna y certera medición de la capacidad contributiva de los sujetos, correspondía revocar la resolución apelada****.*
(..)

SENTENCIA DE LA CNACAF
(..)
VII.- Que en las presentes actuaciones ***no existe discrepancia en cuanto a los hechos*** *ni a la naturaleza, condiciones y características del fideicomiso de marras (fideicomiso de administración, en el que los fiduciantes resultan ser los beneficiarios, siendo treinta y cinco de ellos residentes en el país, y cuatro residentes del exterior).* ***Tampoco la hay en orden a cuáles son las normas que rigen la cuestión****, siendo éstas las reseñadas en el considerando que antecede.*

La controversia habida entre las partes radica, única y exclusivamente, en una disímil interpretación de la normativa aludida*, que conlleva al ajuste practicado por el fisco en cabeza del Fideicomiso Edificio La Favorita de Rosario por parte del ente recaudador, y a su impugnación por parte del dicho responsable, quien alega que declaró e ingresó el impuesto a las ganancias en su justa medida.*
(..)
Ello, en atención a los fundamentos que han sido expuestos en el considerando I del presente pronunciamiento, y que pueden sintetizarse del siguiente modo: - que no puede aceptarse una tesitura como la sostenida por el ente recaudador, en tanto ella no encuentra sus orígenes en las normas relacionadas con el tema sub discussio y, además, el argumento relacionado con la economía de la fiscalización (en atención al perjuicio fiscal generado por la forma en la que declararon e ingresaron el impuesto a las ganancias los fiduciantes-beneficiarios residentes del país) no resulta aceptable; - que debía acogerse la queja del actor relativa a que no resulta razonable modificar la situación del conjunto por la residencia de alguno de los miembros fiduciantes-beneficiarios; ello, al analizar la economía general del impuesto a las ganancias y atender a la naturaleza del hecho imponible y a su aspecto subjetivo; - en el caso, mientras que el hecho imponible permanece incólume, el sujeto pasivo de la obligación mutaría en función de la residencia de cualquiera de los componentes del fideicomiso y al cambiar el sujeto se modificaría la valoración de la capacidad contributiva, ya que se efectuaría sobre diferentes sujetos y esto podría suceder en forma alternada en el tiempo, según alguno de los componentes del fideicomiso decida alterar su lugar de residencia hacia el exterior o regresando al país; - la medición de la capacidad contributiva no es igual para el sujeto beneficiario que para el fideicomiso, en tanto, cuando se trata de personas humanas el tributo alcanza en forma global el conjunto de beneficios del individuo con una alícuota progresiva en función de sus ingresos, considerando sus características personales; mientras que si se está ante un sujeto empresa (art. 69 de la ley de impuesto a las ganancias), el gravamen comprende a cualquier tipo de renta, aplicando sobre ella una tasa proporcional; - en tal orden de ideas, el accionar del actor no es susceptible de reproche, toda vez que consiste simplemente en aplicar las disposiciones vigentes respetando su sentido; - si bien es cierto que no existe una norma que explícitamente contemple una situación mixta (como es la planteada en el sub examine), ello no puede conllevar a apartarse de la letra de la ley, correspondiendo aplicar, aunque sea de forma separada, los mecanismos previstos en ella para cada supuesto; - en dicha inteligencia, resulta acertada la tesis actoral que, ante la ausencia de preceptos que se adapten a su negocio, imputa las ganancias del período a cada sujeto, siguiendo las pautas contenidas en la ley del impuesto a las ganancias; - es el propio fisco el que se aleja de la literalidad de la ley, al insistir con un planteo que subsiste sólo en su perspectiva, introduciendo una nueva metodología de liquidación del impuesto que -como ya se dijo- no se encuentra prevista en la ley ni tampoco puede ser inferido como lo hizo el juez administrativo en la determinación de oficio; - del cuerpo normativo bajo estudio no surge que el tratamiento a dispensar sobre los fiduciantes-beneficiarios residentes y no residentes sea excluyente; es decir, que al aplicarse un método, éste no puede ser complementado con

otro en razón de poseer cada sujeto una residencia distinta, prevaleciendo así un criterio uniforme independientemente de las condiciones específicas de cada beneficiario, que resulta abiertamente contrario a las disposiciones de la propia ley; - no es aceptable acudir a las normas del derecho privado para sostener la tesitura fiscal, en atención a lo normado por el art. 1° de la ley 11.683 y la doctrina del Alto Tribunal en materia de interpretación de las leyes tributarias.

El Fisco Nacional apela la decisión del Tribunal Fiscal de la Nación, al sostener (ver la reseña formulada en el considerando III del presente pronunciamiento) que: - la decisión recurrida resulta arbitraria y contradictoria, y fuerza la interpretación de la normativa aplicable, que establece expresamente la posición tributaria que debe asumir el fideicomiso - el Tribunal a quo se contradice al sostener que el accionar de la actora no es susceptible de reproche -en tanto consiste en aplicar las disposiciones vigentes respetando su sentido-, y al mismo tiempo aclarar que no existe una norma que explícitamente contemple una situación mixta como es la presente; - el Tribunal Fiscal, no obstante afirmar que la normativa aplicable no resulta del todo apropiada para otorgar seguridad jurídica a la figura de marras, lo cual avala la tesitura fiscal, decide en contra de sus dichos, forzando la interpretación de la norma a favor del contribuyente; - no surge expresamente de las normas (que previamente transcribe), que se haya contemplado la situación de un fideicomiso mixto, integrado tanto por fiduciantes-beneficiarios residentes en el país, como por fiduciantes-beneficiarios residentes en el exterior; - la ley utiliza la expresión "fiduciante-beneficiario" aludiendo a una parte contractual y no a un sujeto individual, por lo que el legislador ha dispuesto el tratamiento impositivo a otorgar al fideicomiso desde una óptica pura; - la ley no contempla situaciones mixtas que permitan al fideicomiso constituirse en sujeto en los términos del punto 6) del inc. a) del artículo 69 de la ley del impuesto a las ganancias y, a la vez, no serlo, en relación a las rentas atribuibles a los fiduciantes-beneficiarios residentes en el país, cuando coexisten fiduciantes-beneficiarios residentes en el exterior; - la letra de la ley no admite la tributación proporcional en el supuesto que se celebren contratos de fideicomiso en los cuales se prevea la posibilidad de la existencia de beneficiarios residentes en el país y en el exterior -como es el caso de autos-, toda vez que, sus términos son claros al prever dos situaciones desde la faz subjetiva, esto es, la tributación del fideicomiso o del fiduciante-beneficiario, según el caso; - dadas las condiciones del caso, por imperativo legal, es el fideicomiso quien debe tributar en los términos del art. 69, inc. a) punto 6) de la ley del impuesto a las ganancias, puesto que el único supuesto en el que corresponde la exclusión de aquél como sujeto, es cuando existe una total adecuación entre fiduciantes y beneficiarios residentes en el país, situación que no se verifica en el sub examine; - el fideicomiso no puede ser sujeto y no serlo al mismo tiempo; es decir, o se verifica el supuesto de exclusión (debiendo tributar los fiduciantes-beneficiarios residentes del país) o de lo contrario, es aquél quien debe tributar por todos los beneficiarios-beneficiarios; -la regla general prevista por el legislador, es considerar al fideicomiso como sujeto en el impuesto a las ganancias, apartándose de tal mecanismo únicamente cuando exista una total adecuación entre fiduciantes y beneficiarios, y siempre que todos o alguno de ellos no se encuentre comprendido en el título V de la ley del impuesto, lo cual remitiría a la regla general; - en función de lo expuesto, resulta la errónea interpretación de la normativa aplicable en la que incurre el Tribunal Fiscal de la Nación para revocar la resolución administrativa impugnada.

A juicio de este Tribunal, ***el pronunciamiento del Tribunal jurisdiccional administrativo resiste incólume las críticas del apelante****.*
(..)
En particular, no se hace cargo del argumento consistente en que ***del cuerpo normativo bajo estudio no surge que el tratamiento a dispensar sobre los fiduciantes-beneficiarios residentes y los no residentes sea excluyente****; es decir, que* ***al aplicarse un método, éste no puede ser complementado con otro en razón de poseer cada sujeto una residencia distinta*** *(de lo que deriva que el accionar del actor no merezca reproche, en tanto, ante la ausencia de preceptos que se adapten enteramente a su negocio, imputa las ganancias del período a cada sujeto, siguiendo las pautas contenidas en la ley del impuesto a las ganancias). Ni tampoco, de la conclusión consistente en que la interpretación propiciada por el ente fiscal altera de manera inapropiada e inaceptable los elementos constituyentes del hecho imponible y de la obligación tributaria, y la oportuna y certera medición de la capacidad contributiva de los sujetos. Menos aún, de los fundamentos mediante los cuales el Tribunal a quo desestima los planteos fiscales relacionados con el perjuicio fiscal y con la recurrencia a las normas del derecho privado.*

VIII. Que no obstante que lo hasta aquí expuesto sella la suerte adversa del recurso interpuesto por el Fisco Nacional, resulta pertinente apuntar, asimismo, que ***si bien las normas que rigen la materia no prevén en forma puntual la particular circunstancia de hecho que acontece en el sub examine, en la que el fideicomiso cuenta tanto con fiduciantes beneficiarios residentes en el país como con fiduciantes beneficiarios residentes en el exterior, lo cierto es que ello no puede conllevar a una interpretación que prescinda del texto legal*** *(así como del de las normas del decreto reglamentario).*

Lógico es que ***la ley no puede prever en forma expresa todos y cada uno de los casos particulares que pueden acaecer, por lo que es función del intérprete subsumir adecuadamente la circunstancia fáctica de que se trate****, dentro del supuesto -o de los supuestos- previsto por aquélla.*

En el sub lite, ***la particular situación que se suscita es que concurren, al mismo tiempo, dos de los supuestos previstos por la norma****, en tanto* ***acontecen tanto el presupuesto que habilita a aplicar la excepción contemplada por el art. 69, inc. a) apartado 6 de la ley*** *del impuesto a las ganancias,* ***por cuanto todos los fiduciantes son beneficiarios****,* ***como, en forma parcial, el presupuesto que exceptúa de dicha excepción, ya que algunos de tales fiduciantes beneficiarios son residentes en el exterior****.*

Así, debe destacarse que ninguno de los preceptos que han sido transcriptos en el considerando V del presente pronunciamiento dispone que, a los efectos de la aplicación de la excepción contemplada por el art. 69, inc. a), apartado 6, a la regla de que el fideicomiso tributa en el impuesto a las ganancias a la tasa del treinta y cinco por ciento -en el supuesto del fideicomiso no financiero-, todos y cada uno de los fiduciantes beneficiarios deben, asimismo, no ser residentes del exterior.

Tampoco establecen tales normas que se excepciona de esta excepción *(es decir, de la excepción a la regla de que el fideicomiso tribute en treinta y cinco por ciento, que viene dada cuando -en los términos la propia norma- "el fiduciante posea la calidad de beneficiario") a los casos en que alguno del conjunto de los fiduciantes beneficiarios fuere sujeto del*

exterior (tal la síntesis que se desprende del cuadro agregado a fs. 306, que forma parte de la documentación aportada por el ente fiscal como respuesta a la medida para mejor proveer ordenada a fs. 279).

En tal sentido, la interpretación propiciada por el ente fiscal sobre este tópico, que recurre a elaboraciones doctrinarias del derecho privado para concluir que cuando la ley utiliza la expresión fiduciante-beneficiario alude a una parte contractual y no a un sujeto individual, ha sido descartada por el Tribunal Fiscal de la Nación, sin crítica alguna por parte del apelante.

Por lo demás, dicha interpretación prescinde de considerar que en el caso de que la parte fiduciante-beneficiaria fuera residente del país, si dicha parte se encuentra integrada por distintos sujetos individuales (es decir, si hay múltiples fiduciantes-beneficiarios residentes en el país), cada uno de ellos debe declarar e ingresar el tributo por sí, conforme su particular situación en la materia.

A esta altura se debe recordar, que la primera fuente de exégesis de la ley es su letra, y cuando ésta no exige esfuerzo de interpretación debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por la norma (cfr. Fallos: 323:620; 325:830, entre otros).

Así, conforme lo ha expresado el Alto Tribunal, la labor del intérprete debe ajustarse a un examen atento y profundo de los términos de la ley, que consulte la racionalidad del precepto y la voluntad del legislador (cfr. Fallos: 323:163).

Lo hasta aquí expuesto ***permite concluir que la interpretación de las normas propiciada por el Tribunal Fiscal a los efectos de dirimir la presente cuestión se ajusta a derecho****, en tanto se atiene a los términos de la normativa aplicable, no colocando a una disposición en pugna con otra.*

En consecuencia, y atendiendo a lo señalado en el considerando que antecede, ***la apelación intentada por el Fisco Nacional no puede prosperar, por lo que corresponde confirmar la sentencia*** *de la instancia de origen, en cuanto revoca la resolución N°158/2015 (DV RRR1).*

ANALISIS DEL DECRETO 1.170/2018 POSTERIOR A LOS HECHOS DE LA CAUSA

XI.- Que resulta pertinente añadir a cuanto se lleva expuesto, a modo de digresión, que el ***decreto 1170/2018****, modificó el texto del artículo sin número agregado a continuación del artículo 70 del decreto reglamentario de la ley del impuesto a las ganancias (****actual art. 130****, según el texto ordenado por el decreto 862/2019), del modo que sigue:*

"ARTÍCULO 50.- Sustitúyese el cuarto artículo sin número incorporado a continuación del artículo 70 de la Reglamentación de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, aprobada por el artículo 1° del Decreto N° 1344/98 y sus modificatorios, por el siguiente:

"ARTÍCULO....- Cuando exista una total coincidencia entre fiduciantes y beneficiarios del fideicomiso, excepto en los casos de fideicomisos financieros o de aquellos que hagan uso de la opción prevista en el apartado 8 del inciso a) del artículo 69 de la ley o de fiduciantes-beneficiarios comprendidos en el Título V de esa norma, el fiduciario le atribuirá a éstos, en la proporción que corresponda, los resultados obtenidos en el respectivo año fiscal con motivo del ejercicio de la propiedad fiduciaria.".

Si bien esta norma no resulta aplicable al caso, en tanto entró en vigencia (al día siguiente de su publicación en el Boletín Oficial, que data del 26 de diciembre de 2018) con posterioridad a los hechos de la causa*, lo cierto es que viene a definir -para los casos en que resulte aplicable-* ***que debe existir una total coincidencia entre los fiduciantes y los beneficiarios del fideicomiso****, aspecto que en la redacción anterior no se establecía.*

En rigor, y sin entrar a juzgar sobre su validez, ***esta norma contempla como recaudo la total coincidencia entre fiduciantes y beneficiarios del fideicomiso, lo que se relacionaría con la temática de los fideicomisos mixtos compuestos por fiduciantes-beneficiarios y por fiduciantes-no beneficiarios****, pero* ***no parece aportar modificaciones en orden a los fideicomisos mixtos, integrados por fiduciantes-beneficiarios residentes en el país y fiduciantes-beneficiarios residentes del exterior****.*

Ello no obstante, la digresión apuntada sirve para poner de resalto -ello, en atención al criterio sostenido por el ente fiscal en orden a que la normativa vigente contempla al fideicomiso desde una óptica pura y no prevé situaciones mixtas-, que con anterioridad al dictado de decreto que modifica el texto de la norma del decreto reglamentario apuntado, ***dicha regla no preveía la condición que ahora prevé: una total coincidencia entre fiduciantes y beneficiarios del fideicomiso****;* ***no resultando válido inferir que con anterioridad dicho recaudo rigiera****.*
(..)
Por las razones expuestas, el Tribunal RESUELVE:

a) disponer la habilitación de feria en este expediente y la consiguiente reanudación de los plazos procesales a partir de la notificación de la presente y hasta que concluya su tramitación natural ante esta instancia;

b) rechazar las apelaciones del actor y del Fisco Nacional;

c) en consecuencia, ***confirmar la decisión del Tribunal Fiscal de la Nación*** *en lo que fue materia de agravios;*

d) imponer las costas de esta instancia por su orden".

FIDEICOMISO EDIFICIO LA FAVORITA DE ROSARIO CSJN DEL 05/03/2024.

Fideicomiso Edificio la Favorita de Rosario CSJN del 05.03.2024
Fideicomisos mixtos. Antes del dictado de Decreto 1.170. Art. 130 del D.R. de la LIG.
Impuesto a las ganancias periodos fiscales 2009 a 2011.
Fideicomiso inmobiliario (no financiero).
El fideicomiso tenía 35 fiduciantes beneficiarios residentes de Argentina.
El fideicomiso tenía 4 fiduciantes beneficiarios residentes del exterior.
El fideicomiso tributó el 35% de impuesto a las ganancias solamente por las rentas correspondientes a los beneficiarios del exterior.
La AFIP determinó de oficio el 35% de impuesto a las ganancias sobre la totalidad de las rentas del fideicomiso.
El TFN revocó la determinación de oficio.
La CNACAF confirmó la sentencia del TFN y por lo tanto también revocó la determinación de oficio.
La CSJN remite el dictamen de la señora Procuradora Fiscal.
La CSJN confirma la sentencia de la Cámara.
Por lo tanto la CSJN confirma en la liquidación del impuesto a las ganancias la existencia de los fideicomisos mixtos antes del dictado del decreto 1.170. Art. 130 del D.R. de la LIG.

DICTAMEN DE LA PGN
La señora procuradora realiza una reseña normativa:
-Art. 49 de la LIG (HOY ART. 53 DE LA LIG).
-Art. 50 de la LIG (HOY ART. 54 DE LA LIG).
-Art. 69 de la LIG (HOY ART. 73 DE LA LIG).
-Art. 70.1 del D.R. de la LIG modificado por el decreto 1.170 (HOY ART. 129 DEL D.R. DE LA LIG).
-Art. 70.4 del D.R. de la LIG modificado por el decreto 1.170 (HOY ART. 130 DEL D.R. DE LA LIG).
Pautas de interpretación acuñadas por la CSJN.
-Cuando la ley es clara y no exige mayor esfuerzo interpretativo corresponde su aplicación directa.
-Cuando la letra de la ley no exige esfuerzo de interpretación debe ser aplicada directamente.
Los fiduciantes beneficiarios residentes del país deben declarar las rentas del fideicomiso como rentas de tercera categoría.
La opinión del fisco carece de sustento legal.

RECORDEMOS LA NORMATIVA LEGAL

Art. 70.1 del D.R. de la LIG. (VIGENTE EN EL MOMENTO DE LOS HECHOS)

"*Art. 70.1 -* *De acuerdo con lo previsto en los apartados 6 y 7 del inciso a) del artículo 69 de la ley, las personas físicas o jurídicas que asuman la calidad de fiduciarios y las sociedades gerentes de los fondos comunes de inversión, respectivamente, deberán ingresar en cada año fiscal el impuesto que se devengue sobre:*

a) las ganancias netas imponibles obtenidas por el ejercicio de la propiedad fiduciaria, respecto de los fideicomisos comprendidos en el apartado 6 indicado, o

b) las ganancias netas imponibles obtenidas por el fondo, respecto de los fondos comunes de inversión mencionados en el apartado 7 aludido.

A tales fines, se considerará como año fiscal el establecido en el primer párrafo del artículo 18 de la ley.

Para la determinación de la ganancia neta imponible, no serán deducibles los importes que, bajo cualquier denominación, corresponda asignar en concepto de distribución de utilidades".

Hoy Art. 129 del D.R. de la LIG.

"*Art. 129* *- Las personas humanas o jurídicas que asuman la calidad de fiduciarios de los fideicomisos comprendidos en los apartados 6 y 8 del inciso a) del artículo 73 de la ley y las sociedades gerentes de los fondos comunes de inversión a que se refiere el apartado 7 del mencionado inciso, respectivamente, deberán ingresar en cada año fiscal el impuesto que se devengue sobre:*

a) las ganancias netas imponibles obtenidas por el ejercicio de la propiedad fiduciaria, respecto de esos fideicomisos, o

b) las ganancias netas imponibles obtenidas por los referidos fondos.

A los fines previstos en este artículo, surtirán efecto las disposiciones establecidas en el artículo 24 de la ley".

Art. 70.4 del D.R. de la LIG. (VIGENTE EN EL MOMENTO DE LOS HECHOS)

"*Art. 70.4 - Cuando el fiduciante posea la calidad de beneficiario del fideicomiso**, excepto en los casos de fideicomisos financieros*** ***o de fiduciantes-beneficiarios comprendidos en el Título V de la ley*** (BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR)***, el fiduciario le atribuirá, en la proporción que corresponda, los resultados obtenidos*** *en el respectivo año fiscal con motivo del ejercicio de la propiedad fiduciaria.*

A los efectos previstos en el presente artículo resultarán de aplicación las disposiciones contenidas en el artículo 50 de la ley, considerándose a los fines de la determinación de la ganancia neta del fiduciante-beneficiario tales resultados como provenientes de la tercera categoría".

Hoy Art. 130 del D.R. de la LIG.

"*Art. 130* - *Cuando exista una total coincidencia entre fiduciantes y beneficiarios del fideicomiso*, *excepto en los casos de fideicomisos financieros o de aquellos que hagan uso de la opción prevista en el apartado 8 del inciso a) del artículo 73 de la ley* ***o de fiduciantes-beneficiarios comprendidos en el Título V de esa norma*** (BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR), ***el fiduciario atribuirá a estos, en la proporción que corresponda, los resultados obtenidos*** *en el respectivo año fiscal con motivo del ejercicio de la propiedad fiduciaria.*

El procedimiento del párrafo anterior también será de aplicación para los inversores de los fideicomisos y fondos comunes de inversión comprendidos en los apartados 6 y 7 del inciso a) del artículo 73 de la ley, perceptores de la ganancia que aquellos distribuyan, en la parte correspondiente a su participación de mediar lo dispuesto en el segundo párrafo del art. 205 de la ley 27.440".

SENTENCIA DE LA CSJN

"*Que* ***las cuestiones planteadas*** *en la presente causa* ***han sido correctamente examinadas en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal****, a cuyos fundamentos corresponde remitir, en lo pertinente, por razones de brevedad.*

Por ello, de conformidad con lo allí dictaminado, se declara formalmente admisible el recurso extraordinario planteado y ***se confirma la sentencia apelada****. Con costas por su orden en atención a la complejidad de la cuestión debatida (art. 68, segunda parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese y devuélvase.*

DICTAMEN DE LA PGN

S u p r e m a C o r t e :

I- ***La Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal*** *(Sala II), luego de disponer la habilitación de feria en este expediente,* ***confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación*** *que, a su turno,* ***había revocado la resolución 158/2015*** *(DV RRR 1) suscripta por la Sra. Jefa (int.) de la División Jurídica a cargo de la División Revisión y Recursos de la Administración Federal de Ingresos Públicos Dirección General Impositiva.*

IMPUESTO A LAS GANANCIAS PERIODOS FISCALES 2009 A 2011

*Indicó que, mediante dicho acto, el ente recaudador determinó de oficio el i****mpuesto a las ganancias*** *de Fideicomiso Edificio La Favorita de Rosario en los* ***períodos fiscales 2009 a 2011****, con más los intereses resarcitorios.*

FIDEICOMISO INMOBILIARIO

TREINTA Y CINCO FIDUCIANTES RESIDENTES DEL PAIS

CUATRO FIDUCIANTES RESIDENTES DEL EXTERIOR

En primer lugar, explicó que la actora es un ***fideicomiso no financiero*** *cuya actividad principal declarada es la de* ***servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia****, con bienes propios o arrendados. Su integración en el año 2009, según expuso la cámara, constaba de* ***treinta y cinco fiduciantes que revestían el carácter de beneficiarios que residían en el país*** *y* ***cuatro que lo hacían en el exterior****.*

EL FIDEICOMISO TRIBUTO EL 35% DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS SOLAMENTE POR LAS RENTAS CORRESPONDIENTES A LOS BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR

Relató que la demandante presentó las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias en los períodos 2009, 2010 y 2011. En tales documentos, explicó, la actora ***había declarado la totalidad de la renta*** *obtenida y* ***dedujo de su base imponible****, vía ajuste impositivo que disminuye la ganancia contable,* ***el importe atribuido a los beneficiarios residentes en el país****,* ***tributando, de tal modo, la alícuota del 35% sobre las rentas correspondientes a los beneficiarios que resultan residentes en el exterior****.*

LA AFIP DETERMINO DE OFICIO EL 35% DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS SOBRE LA TOTALIDAD DE LAS RENTAS DEL FIDEICOMISO

Disconforme con tal proceder, continuó explicando el a quo, el organismo recaudador inició la fiscalización del actor, que culminó con el dictado del acto ahora impugnado, por el cual ***la AFIP ajustó el tributo*** *por los períodos fiscales arriba mencionados,* ***gravando a la alícuota del 35% la totalidad de la renta obtenida por el fideicomiso****.*

(..)
OPINION DE LA SEÑORA PROCURADORA
(..)

IV- ***En cuanto al fondo de la cuestión debatida****, en primer lugar, considero pertinente señalar que se encuentra fuera de debate que:*

a) la actora es un ***fideicomiso no financiero****, cuyos* ***fiduciantes revisten la calidad de beneficiarios****;*

b) entre los años 2009 a 2011, ***el fideicomiso estuvo integrado por treinta y cinco fiduciantes-beneficiarios residentes en el país*** *y* ***cuatro que residían en el exterior****;*

c) el fideicomiso presentó las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 2009, 2010 y 2011;

d) allí ***declaró la totalidad de la renta que había obtenido*** *y* ***dedujo de la base imponible****, vía ajuste impositivo que disminuye la ganancia contable,* ***el importe atribuible a los beneficiarios residentes en el país****. De tal modo,* ***ingresó el tributo aplicando la alícuota del 35% sobre la utilidad correspondiente a los beneficiarios que residían en el exterior****;*

e) ***la AFIP, mediante la resolución 158/2015 (DV RRR 1), determinó de oficio*** *el impuesto a la ganancia de la actora por los períodos arriba mencionados;*

f) ***el Fisco Nacional entendió que el fideicomiso debía aplicar la alícuota del 35% sobre la totalidad de la renta obtenida****, ya que* ***la normativa no había previsto la posibilidad de que se realizaran liquidaciones proporcionales****, de modo tal que* ***si coexisten fiduciantes-beneficiarios residentes argentinos con otros no residentes, el sujeto pasivo del impuesto es el fideicomiso****.*

V- Sentado lo anterior, entiendo que el thema decidendum estriba en determinar si resulta ajustado a derecho que la actora haya liquidado e ingresado el impuesto a las ganancias únicamente por las utilidades correspondientes a los beneficiarios residentes en el exterior o si, tal como afirma el Fisco en el acto impugnado, debió abonar la gabela por la totalidad de las rentas obtenidas, es decir, incluyendo en la base imponible del impuesto, las ganancias atribuidas a los residentes en el país.

Para resolver este punto estimo que ***resulta pertinente reseñar el marco normativo aplicable*** *a la cuestión.*

HOY ARTICULO 53, ARTICULO 54 Y ARTICULO 73 DE LA LIG

Así, los arts. 49, 50 y 69 de la ley del impuesto a las ganancias (texto vigente a la fecha de los hechos de la causa), disponían, en lo que aquí interesa:

HOY ART. 53 DE LA LIG

Art. 49: "Constituyen ganancias de la tercera categoría: d 1) las derivadas de fideicomisos en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario, excepto en los casos de fideicomisos financieros o cuando el fiduciante beneficiario sea un sujeto comprendido en el título V;".

HOY ARTICULO 54 DE LA LIG

Art. 50: "El resultado del balance impositivo de las empresas unipersonales y de las sociedades incluidas en el inciso b) del artículo 49, se considerará, en su caso, íntegramente asignado al dueño o distribuido entre los socios aun cuando no se hubiera acreditado en sus cuentas particulares."

HOY ART. 73 DE LA LIG

Art. 69: "Las sociedades de capital, por sus ganancias netas imponibles, quedan sujetas a las siguientes tasas: a) Al 35% (treinta y cinco por ciento):

6. Los fideicomisos constituidos en el país conforme a las disposiciones de la ley 24.441, 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.

A efectos de lo previsto en los apartados 6 y 7 de este inciso, las personas físicas o jurídicas que asuman la calidad de fiduciarios y las sociedades gerentes de los fondos comunes de inversión, respectivamente, quedan comprendidas en el inciso e), del artículo 16, de la ley 11.683, texto ordenado en 1978 y sus modificaciones."

ARTICULO 6 INCISO E) DE LA LEY 11.683

Por su parte, el art. 6, inciso e), de la ley 11.683 (en su texto vigente al momento de los hechos de la causa, y que se corresponde con el art. 16, inc. e) mencionado por el art. 69 (HOY ART. 73 DE LA LIG) *de la ley del impuesto a las ganancias) establecía: "Están obligados a pagar el tributo al Fisco, con los recursos que administran, perciben o que disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etc., en la forma y oportunidad que rijan para aquéllos o que especialmente se fijen para tales responsables bajo pena de las sanciones de esta ley:…e)Los administradores de patrimonios, empresas o bienes que en ejercicio de sus funciones puedan determinar íntegramente la materia imponible que gravan las respectivas leyes tributarias con relación a los titulares de aquéllos y pagar el gravamen correspondiente; y, en las mismas condiciones, los mandatarios con facultad de percibir dinero."*

DECRETO REGLAMENTARIO DE LA LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS. MODIFICADO POR EL DECRETO 1.170

Finalmente, corresponde recordar que el ***decreto 254/99****, en lo que aquí interesa, disponía:*

ART. 70.1 DEL D.R. DE LA LIG. MODIFICADO POR EL DECTRETO 1.170. HOY ART. 129 DEL D.R. DE LA LIG.

-"ARTICULO ... De acuerdo con lo previsto en los Apartados 6 y 7 del inciso a) del artículo 69 de la ley (HOY ART. 73 DE LA LIG)*, las personas físicas o jurídicas que asuman la calidad de fiduciarios y las sociedades gerentes de los fondos comunes de inversión, respectivamente, deberán ingresar en cada año fiscal el impuesto que se devengue sobre:*

a) las ganancias netas imponibles obtenidas por el ejercicio de la propiedad fiduciaria, respecto de los fideicomisos comprendidos en el apartado 6 indicado, o

b) las ganancias netas imponibles obtenidas por el fondo, respecto de los fondos comunes de inversión mencionados en el Apartado 7 aludido.

A tales fines, se considerará como año fiscal el establecido en el primer párrafo del artículo 18 de la ley (HOY ART. 24 DE LA LIG)*.*

Para la determinación de la ganancia neta imponible, no serán deducibles los importes que, bajo cualquier denominación, corresponda asignar en concepto de distribución de utilidades."

ARTICULO 70.4 DEL D.R. DE LA LIG. MODIFICADO POR EL DECRETO 1.170. HOY ART. 130 DEL D.R. DE LA LIG

-"ARTICULO ... Cuando el fiduciante posea la calidad de beneficiario del fideicomiso, excepto en los casos de fideicomisos financieros o de fiduciantes-beneficiarios comprendidos en el Título V de la ley, el fiduciario le atribuirá, en la proporción que corresponda, los resultados obtenidos en el respectivo año fiscal con motivo del ejercicio de la propiedad fiduciaria. A los efectos previstos en el presente artículo resultará de aplicación las disposiciones contenidas en el artículo 50 de la ley (HOY ART. 54 DE LA LIG)*, considerándose a los fines de la determinación de la ganancia neta del fiduciante beneficiario tales resultados como provenientes de la tercera categoría."*

INTERPRETACION DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

VI- Ahora bien, a los fines de interpretar las disposiciones reseñadas es del caso recurrir a las ***pautas de hermenéutica establecidas por esa Corte*** *en punto a que, cuando "**la ley es clara y no exige mayor esfuerzo interpretativo no cabe sino su directa aplicación**" (Fallos: 320:2145, considerando 6 y su cita), así como también que "**cuando la letra de la ley no exige esfuerzo de interpretación debe ser aplicada directamente**", sin atender a otras consideraciones(Fallos: 324:1740).*

EL FIDEICOMISO DEBE INGRESAR EL 35% DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Sobre la base de estas asentadas pautas hermenéuticas, observo que, ***de acuerdo a la normativa transcripta y vigente a la época en la que se desarrollaron los hechos****, **el fideicomiso, como responsable de deuda ajena, ha sido instituido como el sujeto que debe liquidar e ingresar el tributo a la alícuota del 35%, de acuerdo a lo previsto en el art. 69, apartado 6, de la ley** 20.628 antes transcripto.* (HOY ART. 73 DE LA LIG)

LOS FIDUCIANTES BENEFICIARIOS RESIDENTES DEL PAIS DEBEN DECLARAR LAS RENTAS DEL FIDEICOMISO COMO RENTAS DE TERCERA CATEGORIA

Ahora bien, en el supuesto de que el o los ***fiduciantes posean la calidad de beneficiarios y residan en territorio nacional****, **las rentas derivadas del fidecomiso serán consideradas como ganancias de tercera categoría y la gabela será liquidada y abonada por cada uno de ellos****, si es que existe una pluralidad de sujetos individuales. Se desprende de lo expuesto que esta situación constituye una excepción a la regla mencionada en el párrafo anterior, ya que son los beneficiarios y no el fideicomiso los que deben tributar por los ingresos derivados de este último.*

LOS FIDUCIANTES BENEFICIARIOS DEBEN SER RESIDENTES DEL PAIS

Para que ello sea posible, ***se requiere que los fiduciantes sean al mismo tiempo beneficiarios del fideicomiso y tengan residencia en el país****.*

Tal excepción no opera, en lo que aquí interesa, en el supuesto de que los fiduciantes asuman el rol de beneficiarios y residan en el exterior. En este último caso, será el fideicomiso el encargado de abonar el tributo en representación de aquéllos.

Llegados a este punto, vale recordar que, en el presente proceso, el Fisco fundó su posición de gravar con la alícuota del 35% la totalidad de la renta obtenida por el fideicomiso en que "…el legislador ha dispuesto el tratamiento impositivo a otorgar al fideicomiso desde una óptica pura, no admitiéndose la tributación proporcional (o situaciones mixtas), de modo tal que si coexisten fiduciantes-beneficiarios residentes argentinos con otros no residentes, el sujeto pasivo (contribuyente del impuesto) es el fideicomiso".

LA OPINION DEL FISCO CARECE DE SUSTENTO LEGAL

A partir de lo expuesto, advierto que, contrariamente a lo que era menester, ***la postura asumida por la AFIP*** *en el acto impugnado* ***se encuentra huérfana de todo sustento legal****.*

Así lo creo, pues ***no se desprende de ninguna de las normas antes reseñadas que la mecánica del impuesto establecida en relación con los fiduciantes-beneficiarios que residan en el país*** *y que ha sido prevista fundamentalmente en el art. 49 de la ley 20.628* (HOY ART. 53 DE LA LIG)*, se encuentre condicionada a que todos los integrantes del fideicomiso tengan residencia dentro del territorio nacional.*

De este modo, ***la posición adoptada por el ente recaudador implica consagrar una exigencia a la liquidación y pago del tributo por parte de cada uno de los fiduciantes- beneficiarios nacionales integrantes del fideicomiso actor, que no surge prescripta por el legislador*** *(arg. de Fallos: 321:434).*

En este sentido, esa Corte ha señalado que "no puede entenderse que exista una redacción descuidada o desafortunada del legislador [quien podría haber establecido el requisito de que ninguno de los integrantes de un fideicomiso sea

beneficiario del exterior, como afirma la AFIP] y [sin embargo] no lo hizo" (arg. de Fallos: 328:456), toda vez que "la inconsecuencia del legislador no se presume" (Fallos: 306:721; 307:518 y 319:2249).

En definitiva, resulta evidente que ***la postura asumida por el Fisco carece de adecuado sustento legal*** *por lo que, en mi parecer,* ***resultada ajustada a derecho la sentencia de la cámara en cuanto revocó la resolución*** *158/2015 (DV RRR 1).*

VII- Opino, por lo tanto, que corresponde declarar formalmente admisible el recurso extraordinario y ***confirmar la sentencia apelada****.*

Buenos Aires, de julio de 2021.

MONTI Laura Mercedes".

RESOLUCION (SDG TLI) 6/2011 DEL 16.02.2011. RESOLUCION (SDG TLI) 11/2011 DEL 03.03.2011

PARA LA AFIP NO PUEDE EXISTIR UN FIDEICOMISO MIXTO.

LA AFIP ADMITE QUE EN LOS FIDEICOMISOS DE CONSTRUCCION AL COSTO LA ADJUDICACION DE UNIDADES SE PUEDE REALIZAR AL COSTO DE LOS APORTES RECIBIDOS POR EL FIDEICOMISO.

Resolución (SDG TLI) 6/2011 de fecha 16.02.2011

"*I.* ***Se consultó*** *acerca del tratamiento que corresponde otorgar en el Impuesto a las Ganancias a las adjudicaciones de unidades funcionales por parte del fideicomiso a los fiduciantes en su carácter de beneficiarios.*

II. ***Se concluyó*** *que en los casos de fideicomisos en los que* ***existan beneficiarios que no revistan el carácter de fiduciantes****,* ***el sujeto pasivo del impuesto será, en todo caso, el fideicomiso****, teniendo en cuenta que* ***la ley del gravamen no admite la tributación proporcional en cabeza de los fiduciantes beneficiarios y el fideicomiso****.*

Asimismo, se señaló que ***en los casos en que se plantee una situación mixta****, en la que* ***concurran fiduciantes beneficiarios junto con otros simples beneficiarios que hayan adquirido tal derecho, por ejemplo, en virtud de un contrato de cesión****, por imperativo legal* ***es el fideicomiso quien debe tributar*** *en los términos del Artículo 69, inciso a), punto 6 de la ley del impuesto, puesto que* ***el único supuesto en que corresponde la exclusión del fideicomiso como sujeto será cuando exista una total adecuación entre fiduciantes y beneficiarios****.*

VALUACION DE LAS EXISTENCIA DE INMUEBLES QUE TENGAN EL CARÁCTER DE BIENES DE CAMBIO (ART. 59 LIG)

Además se indicó que aún cuando la consulta verse sobre el tratamiento tributario que corresponde conceder en el impuesto a las ganancias a la adjudicación de unidades a los fiduciantes beneficiarios, ***el contrato del presente fideicomiso prevé en una de sus cláusulas, que los beneficiarios del mismo serán los fiduciantes o sus cesionarios****, por lo que cabe tener presente que en el supuesto de verificarse en la operatoria ganancias gravadas,* ***el sujeto pasivo será el fideicomiso****, resultando para ello necesario* ***indagar acerca de cuál es el valor de esas transferencias, a los fines de establecer si se ha generado ganancia gravada, resultando de aplicación al respecto lo previsto en el Artículo 55 de la ley*** *del gravamen.* (HOY ART. 59 LIG)

NO CORRESPONDE PRACTICAR RETENCION (R.G.2.139)

En lo atinente a la retención que contempla la Resolución General Nº 2.139, en su Artículo 3º, al establecerse que en el presente caso es el fideicomiso el sujeto pasivo del tributo, ***no corresponde efectuar retención alguna****, debiendo, en su caso, el fideicomiso, determinar e ingresar el impuesto.*

Se dejó expresada una salvedad en el sentido que la aplicación del criterio expuesto resultará de aplicación siempre que bajo la estructura contractual de un fideicomiso no se encubra un contrato con una finalidad típica diversa a la mera construcción y adjudicación al costo, como por ejemplo, la de comercialización y venta de unidades a terceros".

Resolución (SDG TLI) 11/2011 de fecha 03.03.2011

"*I.* ***Se consultó*** *acerca del tratamiento tributario que corresponde otorgar en el Impuesto a las Ganancias a la adjudicación de las unidades funcionales por parte del fideicomiso a los fiduciantes en su carácter de beneficiarios; y el tratamiento impositivo de la cesión del derecho de adjudicación de las unidades funcionales que los fiduciantes beneficiarios podrían celebrar con terceros.*

II. ***Se concluyó*** *que en los casos de fideicomisos en los que* ***existan beneficiarios que no revistan el carácter de fiduciantes****,* ***el sujeto pasivo del impuesto será, en todo caso el fideicomiso****, teniendo en cuenta que* ***la ley del gravamen no admite la tributación proporcional en cabeza de los fiduciantes beneficiarios y el fideicomiso****.*

Asimismo, se señaló que ***en los casos en que se plantee una situación mixta****, en la que* ***concurran fiduciantes beneficiarios junto con otros simples beneficiarios que hayan adquirido tal derecho, por ejemplo, en virtud de un contrato de cesión****, por imperativo legal* ***es el fideicomiso quien debe tributar*** *en los términos del Artículo 69,*

inciso a), punto 6 de la ley del impuesto, puesto que ***el único supuesto en que corresponde la exclusión del fideicomiso como sujeto será cuando exista una total adecuación entre fiduciantes y beneficiarios****.*

VALUACION DE LAS EXISTENCIA DE INMUEBLES QUE TENGAN EL CARÁCTER DE BIENES DE CAMBIO (ART. 59 LIG)

Además se indicó que aún cuando los aspectos vinculantes de la consulta versen sobre el tratamiento tributario que corresponde conceder en el impuesto a las ganancias a la adjudicación de unidades a los fiduciantes beneficiarios, ***el contrato del presente fideicomiso prevé en una de sus cláusulas, que los beneficiarios del mismo serán los fiduciantes o sus cesionarios****, por lo que cabe tener presente que en el supuesto de verificarse en la operatoria ganancias gravadas,* ***el sujeto pasivo será el fideicomiso****, resultando para ello necesario* ***indagar acerca de cuál es el valor de esas transferencias, a los fines de establecer si se ha generado ganancia gravada, resultando de aplicación al respecto lo previsto en el Artículo 55 de la ley*** *del gravamen.* (HOY ART. 59 LIG)

CESIONES DEL DERECHO DE ADJUDICACION (HABITUALISTA / NO HABITUALISTA / SUJETO EMPRESA)

En lo atinente al tratamiento impositivo de la ***cesión del derecho de adjudicación de las unidades funcionales*** *que los fiduciantes beneficiarios podrían celebrar con terceros, corresponderá* ***analizar la situación tributaria de cada fiduciante*** *en particular, a efectos de* ***poder determinar la gravabilidad o no en el Impuesto a las Ganancias de la cesión de derechos de adjudicación*** *que los mismos realicen.*

Se dejó expresada una salvedad en el sentido que el criterio expuesto resultará de aplicación siempre que bajo la estructura contractual de un fideicomiso no se encubra un contrato con una finalidad típica diversa a la mera construcción y adjudicación al costo, como por ejemplo, la de comercialización y venta de unidades a terceros".

DICTAMEN (DI ALIR) 8/2010 DEL 07/09/2010. DICTAMEN (DI ALIR) 9/2010 DEL 13/09/2010.

PARA LA AFIP NO PUEDE EXISTIR UN FIDEICOMISO MIXTO.

LA AFIP ADMITE QUE EN LOS FIDEICOMISOS DE CONSTRUCCION AL COSTO LA ADJUDICACION DE UNIDADES SE PUEDE REALIZAR AL COSTO DE LOS APORTES RECIBIDOS POR EL FIDEICOMISO.

Dictamen (DI ALIR) 8/2010 de fecha 07.09.2010

"ASUNTO
IMPUESTO A LAS GANANCIAS - FIDEICOMISO DE CONSTRUCCION. ADJUDICACION DE UNIDADES FUNCIONALES. FIDUCIANTES-BENEFICIARIOS. CESION DE DERECHOS

SUMARIO
1) La ley del gravamen -Artículo 69, inciso a) punto 6)- no ***admite la tributación proporcional en el supuesto que se celebren contratos de fideicomiso en los cuales se prevea la posibilidad de la existencia de beneficiarios que no revistan la calidad de fiduciantes****, toda vez que la misma contempla el tratamiento de la figura del fideicomiso desde una óptica pura, donde determinará el impuesto el fideicomiso si está compuesto por fiduciantes-beneficiarios y simples beneficiarios o los fiduciantes beneficiarios en el caso de que el mismo estuviera integrado en su totalidad por beneficiarios que a su vez revistan el carácter de fiduciantes, sujetos a los que se atribuirá la renta imponible.*

2) En el presente caso, ***se observa la existencia de un contrato de fideicomiso en el marco del cual se plantearía una situación mixta con diversidad de sujetos****, puesto que existen sujetos que son fiduciantes-beneficiarios y otros que sólo revisten la condición de beneficiarios por resultar cesionarios del derecho de adjudicación de las unidades. En tales condiciones, por imperativo legal,* ***es el fideicomiso quien deberá tributar en los términos de los Artículos 49 inciso a) y 69 inciso a), punto 6 de la ley*** *del gravamen.*

3) En el sub examine ***se produce una transferencia onerosa en los términos del Artículo 3° de la ley*** *del gravamen (generado por el aporte efectuado por los fiduciantes y la adjudicación de los bienes inmuebles al fideicomiso a los fiduciantes beneficiarios o simples beneficiarios), correspondiendo evaluar si existe una renta gravada lo cual se logra estableciendo el valor que posee el inmueble.*

4) ***El fideicomiso ponderará si ha generado ganancias cuando valúe el inmueble construido conforme al Artículo 55 de la ley*** (HOY ART. 59) *del gravamen relativo a los inmuebles construidos -costo del terreno más costo de construcción-.*

5) Si se corroborase que el valor de construcción, y por ende, el valor al que los bienes son adjudicados a los fiduciantes-beneficiarios o simples beneficiarios, es inferior al costo de construcción vigente en el mercado, el Fisco podrá impugnar el valor consignado en las escrituras de adjudicación, tal como lo recepta el Artículo 18 inciso b) de la ley de rito fiscal.

6) Luego, respecto de las unidades adjudicadas a los fiduciantes-beneficiarios, cabe advertir que ***recién con su transferencia a terceros podrá considerarse que existe una renta gravada en el caso que exista una diferencia entre el valor de adquisición de dichos bienes y el valor al que se realiza la enajenación*** *-cfr. los Artículos 51, 55 y 59 de la ley del gravamen-, y siempre que se trate de un sujeto habitualista, de conformidad con lo establecido en el Artículo 2°, inciso 1) de la ley.*

TEXTO
(..)

*El planteo sometido a consulta se centra en determinar **cuál es el tratamiento impositivo** que corresponde conceder en el Impuesto a las Ganancias a:*

*a) La **adjudicación de las unidades** funcionales por parte del fideicomiso a los fiduciantes en su carácter de beneficiarios.*

*b) El **resultado proveniente de la cesión del derecho de la adjudicación de las unidades funcionales que los fiduciantes beneficiarios podrían celebrar con terceros**.*

II.- La entidad presentante expresa que celebró un contrato de fideicomiso ordinario en los términos de la Ley N° 24.441 con el propósito de desarrollar un emprendimiento inmobiliario, el que concluirá con la entrega de las unidades funcionales que correspondan a los beneficiarios.

En tal sentido, la finalidad del contrato consiste en la adquisición de un inmueble en la calle Guatemala N° ..., de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, la administración de los aportes recibidos para la construcción de una torre de departamentos sobre el inmueble antes mencionado y la posterior entrega de las unidades funcionales sujetas al régimen de propiedad horizontal -Ley N° 13.512- a los beneficiarios.
(..)
V.- En orden a la intervención requerida, este servicio jurídico, en el marco de la función de control de legalidad que se enmarca en los términos de la Instrucción General N° .../06 (AFIP), procederá a formular ciertas apreciaciones en torno a la cuestión que se ventila en la consulta con carácter vinculante.

*En efecto, **se procederá al análisis del tratamiento tributario que corresponde propender en el impuesto a las ganancias a la adjudicación de unidades funcionales que un fideicomiso de construcción realiza a los fiduciantes-beneficiarios**, en el marco del contrato en consideración.*

ANALISIS DE QUIEN ES EL SUJETO QUE DEBE TRIBUTAR IMPUESTO A LAS GANANCIAS

*1- La dilucidación de la temática sometida a examen involucra abordar el tratamiento relativo a **quién es el sujeto pasivo en el impuesto a las ganancias**, cuando se trate de un fideicomiso inmobiliario en el marco del cual se adjudican unidades funcionales a fiduciantes que revisten la calidad de beneficiarios, como asimismo, a otros beneficiarios que no son fiduciantes.*
(..)
Así pues, la ley del tributo coloca como sujeto pasivo, en primer término, al fideicomiso. Luego, si se plantea la situación de que el fiduciante reviste a su vez la calidad de beneficiario, será éste quien tribute el impuesto, salvo las dos excepciones antes apuntadas.

*A criterio de esta Asesoría Legal, **la letra de la ley del gravamen no admite la tributación proporcional en el supuesto que se celebren contratos de fideicomiso en los cuales se prevea la posibilidad de la existencia de beneficiarios que no revistan la calidad de fiduciantes**, toda vez que sus términos son claros al prever dos situaciones desde la faz subjetiva, esto es, la tributación del fideicomiso o del fiduciante beneficiario, según el caso.*

*En el caso que se analiza, **se observa la existencia de un contrato de fideicomiso en el marco del cual se plantearía una situación mixta con diversidad de sujetos**, puesto que existen sujetos que son fiduciantes-beneficiarios y otros que sólo revisten la condición de beneficiarios por resultar cesionarios del derecho de adjudicación de las unidades.*

*En tales condiciones, por imperativo legal, **es el fideicomiso quien debe tributar en los términos del Artículo 69, inciso a), punto 6) de la ley** del impuesto, puesto que el único supuesto en que corresponde la exclusión del fideicomiso como sujeto será cuando exista una total adecuación entre fiduciantes y beneficiarios, situación esta que no se verifica en el presente. A criterio de esta Asesoría Legal **el fideicomiso no puede ser sujeto y no serlo al mismo tiempo**. En otras palabras, **o se verifica el supuesto de exclusión, debiendo tributar los fiduciantes-beneficiarios, o de lo contrario, será el fideicomiso quien deba hacerlo**.*
(..)
*En mérito de lo expuesto, en el presente caso, **será el fideicomiso quien deba liquidar e ingresar el gravamen por la adjudicación de las unidades a los beneficiarios**, de conformidad con lo establecido en el Artículo 49 inciso a) de la ley del gravamen.*

TRATAMIENTO IMPOSITIVO DE LAS ADJUDICACIONES DE UNIDADES A LOS FIDUCIANTES BENEFICIARIOS

SE DEBE DETERMINAR SI SE PRODUCE UNA GANANCIA EN CABEZA DEL FIDEICOMISO AL ADJUDICARSE LAS UNICADES A LOS FIDUCIANTES BENEFICIARIOS

*2- Sentado lo antedicho, **se procederá al estudio relativo al tratamiento fiscal que corresponde otorgar a la adjudicación de las unidades funcionales por parte del fideicomiso a los fiduciantes-beneficiarios**, con motivo del cumplimiento del contrato en cuestión.*
(..)
Al respecto, es dable destacar que el referido Artículo 3° prevé que "A los fines indicados en esta ley se entenderá por enajenación la venta, permuta, cambio, expropiación, aporte a sociedades y, en general, todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso. Tratándose de inmuebles, se considerará configurada la enajenación de los mismos cuando mediare boleto de compraventa u otro compromiso similar, siempre que se diere la posesión o en su defecto en el momento en que este acto tenga lugar, aun cuando no se hubiere celebrado la escritura traslativa de dominio".

*Así pues, conforme dicho artículo y **teniendo en cuenta que el fideicomiso construye sobre inmueble** propio -vide cláusula 5° a fojas 15 y 6° a fojas 16-, que el mismo constituye un patrimonio de afectación que se diferencia tanto del de los fiduciantes como del patrimonio del fiduciario -cfr. Artículos 14 y 15 de la Ley N° 24.441-, y que reviste, en el marco*

del impuesto a las ganancias, el carácter de sujeto del impuesto, ***se producirá en la especie una transferencia de dominio de dichas unidades desde el sujeto fideicomiso hacia los beneficiarios*** *-sean los mismos fiduciantes o no-,* ***la que reviste el carácter de onerosa****, atento las particularidades del contrato de fideicomiso suscripto.*

Como bien señalara el área técnica, la onerosidad de la transferencia, entendida ésta a la luz del Artículo 1139 del Código Civil, viene dada por el hecho que los fiduciantes beneficiarios reciben la adjudicación de las unidades funcionales conforme lo acordado en el contrato, como correlato de los aportes que los fiduciantes han realizado oportunamente, tal como se desprende de la cláusula décimo primera del contrato mencionado -vide fojas 17-.

Sin embargo, a criterio de este servicio jurídico, si bien la transferencia onerosa es el momento en el que se revela o puede revelarse un rendimiento, renta, beneficio o enriquecimiento en los términos del Artículo 2° de la ley del gravamen, ***resulta necesario indagar acerca de cuál es el valor al que se realizan estas transferencias, a los fines de establecer si se ha generado una ganancia gravada en los términos de la ley*** *del gravamen.*

Así ello, ***el temperamento de valuación que debe aplicarse para determinar la existencia de ganancia para el fideicomiso al momento de la adjudicación de las unidades****, ya sea a los fiduciantes beneficiarios o a simples beneficiarios,* ***es el que se desprende del Artículo 55 de la ley*** *del gravamen.* (HOY ART. 59 DE LA LIG)

En efecto, conforme los términos del precepto citado en el párrafo anterior, ***el fideicomiso deberá valuar el inmueble al costo del terreno, al que se sumará el de su construcción****.*

En este sentido, siendo que ***en el caso las unidades funcionales serán adjudicadas a los fiduciantes al valor de los aportes efectuados*** *-los cuales de acuerdo se desprende del contrato cubrirán la compra del terreno más la construcción del inmueble-,* ***difícilmente pueda predicarse la existencia de una ganancia para el fideicomiso****.*

Debe tenerse en cuenta, además, que el Artículo 88 (HOY ART. 150) *del Decreto Reglamentario de la ley del impuesto establece que "Se considera precio de enajenación el que surja de la escritura traslativa de dominio o del respectivo boleto de compraventa o documento equivalente. El costo computable será el que resulte del procedimiento indicado en los Artículos 55 ó 59 de la ley, según se trate de inmuebles que tengan o no el carácter de bienes de cambio...".*

Dicho en otros términos, en el "sub examen", ***el fideicomiso, en ocasión de la enajenación -adjudicación- del inmueble al fiduciante beneficiario o simple beneficiario, deberá ponderar si se le genera una ganancia, situación que conocerá cuando valúe dicho inmueble conforme al Artículo 55 de la ley*** *del gravamen relativo a los inmuebles construidos -costo del terreno más costo de construcción-.*

No obstante lo antedicho, es preciso señalar que si se corroborase que el valor de construcción, y por ende, el valor al que los bienes son adjudicados a los fiduciantes-beneficiarios o simples beneficiarios, es inferior al costo de construcción vigente en el mercado, el Fisco podrá impugnar el valor consignado en las escrituras de adjudicación, tal como lo recepta el Artículo 18 inciso b) de la ley de rito fiscal.

Cabe advertir que este procedimiento, con la consiguiente consideración del valor de mercado, sólo se aplicará en el caso de que el Fisco pudiere demostrar que dicho valor no se condice con el valor de construcción vigente en el mercado, pero no a priori.

ENEJENACION DE LAS UNIDADES POR PARTE DE LOS FIDUCIANTES BENEFICIARIOS

Ahora bien, distinta es la situación que puede ocurrir si una vez adjudicadas las unidades a los fiduciantes beneficiarios o simples beneficiarios, las mismas son enajenadas por ellos.

Recién en dicho momento podría considerarse que existe una ganancia gravada en cabeza de los mismos*, en el caso de existir una diferencia entre el precio de adquisición de dichos bienes y el valor de la enajenación -cfr. Artículos 51, 55 y 59 de la ley-, y* ***siempre que se trate de un sujeto habitualista****, de conformidad con lo establecido en el Artículo 2° inciso 1 de la ley del impuesto.*

En relación con lo anterior cabe recordar que tal como se desprende de la cláusula 4°, inciso a) del contrato de fideicomiso -vide fojas 15- los fiduciantes-beneficiarios son personas físicas.
(..)
VI.- Efectuadas las consideraciones precedentes ***cabe concluir que****:*

a) La ley del gravamen -Artículo 69, inciso a) punto 6)- ***no admite la tributación proporcional en el supuesto que se celebren contratos de fideicomiso en los cuales se prevea la posibilidad de la existencia de beneficiarios que no revistan la calidad de fiduciantes****, toda vez que la misma contempla el tratamiento de la figura del fideicomiso desde una óptica pura, donde determinará el impuesto el fideicomiso si está compuesto por fiduciantes-beneficiarios y simples beneficiarios o los fiduciantes beneficiarios en el caso de que el mismo estuviera integrado en su totalidad por beneficiarios que a su vez revistan el carácter de fiduciantes, sujetos a los que se atribuirá la renta imponible.*

b) En el presente caso, ***se observa la existencia de un contrato de fideicomiso en el marco del cual se plantearía una situación mixta con diversidad de sujetos****, puesto que existen sujetos que son fiduciantes-beneficiarios y otros que sólo revisten la condición de beneficiarios por resultar cesionarios del derecho de adjudicación de las unidades. En tales condiciones, por imperativo legal,* ***es el fideicomiso quien deberá tributar en los términos de los Artículos 49 inciso a) y 69 inciso a), punto 6 de la ley*** *del gravamen.*

c) En el sub examine ***se produce una transferencia onerosa en los términos del Artículo 3° de la ley*** *del gravamen (generado por el aporte efectuado por los fiduciantes y la adjudicación de los bienes inmuebles del fideicomiso a los fiduciantes beneficiarios o simples beneficiarios),* ***correspondiendo evaluar si existe una renta gravada lo cual se logra estableciendo el valor que posee el inmueble****.*

*d) **El fideicomiso ponderará si ha generado ganancias cuando valúe el inmueble construido conforme al Artículo 55 de la ley** del gravamen relativo a los inmuebles construidos -costo del terreno más costo de construcción-.* (HOY ART. 59 DE LA LIG)

e) Si se corroborase que el valor de construcción, y por ende, el valor al que los bienes son adjudicados a los fiduciantes-beneficiarios o simples beneficiarios, es inferior al costo de construcción vigente en el mercado, el Fisco podrá impugnar el valor consignado en las escrituras de adjudicación, tal como lo recepta el Artículo 18 inciso b) de la ley de rito fiscal.

*f) Luego, **respecto de las unidades adjudicadas a los fiduciantes-beneficiarios, cabe advertir que recién con su transferencia a terceros podrá considerarse que existe una renta gravada** en el caso que exista una diferencia entre el valor de adquisición de dichos bienes y el valor al que se realiza la enajenación -cfr. los Artículos 51, 55 y 59 de la ley del gravamen-, y **siempre que se trate de un sujeto habitualista**, de conformidad con lo establecido en el Artículo 2°, inciso 1) de la ley.*
(..)".

Dictamen (DI ALIR) 9/2010 de fecha 13.09.2010

"*ASUNTO*
IMPUESTO A LAS GANANCIAS - FIDEICOMISO DE CONSTRUCCION. ADJUDICACION DE UNIDADES FUNCIONALES. FIDUCIANTES BENEFICIARIOS. CESION DE DERECHOS. FIDEICOMISO XX...

SUMARIO
1) La cuestión a dilucidar en los presentes actuados guarda semejanza con la temática analizada en el marco de las Actuaciones Nros. .../10 (DI ...) y .../10 (DI ...).

2) Los términos del Artículo 69 punto 6) de la ley son claros al prever dos situaciones desde la faz subjetiva, esto es, la tributación del fideicomiso o del fiduciante beneficiario, según el caso.

*3) **En los supuestos en los que se plantee una situación mixta**, en la que concurran fiduciantes beneficiarios junto con otros simples beneficiarios que han adquirido tal derecho por ejemplo, en virtud de un contrato de cesión, por imperativo legal, **es el fideicomiso quien debe tributar en los términos del Artículo 69, inciso a), punto 6) de la ley del impuesto**, puesto que el único supuesto en que corresponde la exclusión del fideicomiso como sujeto será cuando exista una total adecuación entre fiduciantes y beneficiarios.*

4) Dado que la cláusula primera, punto 6) del contrato de fideicomiso inmobiliario "XX....", prevé que los beneficiarios del mismo serán los fiduciantes o sus cesionarios, en el supuesto de verificarse en la operatoria ganancias gravadas, el sujeto pasivo del impuesto será el fideicomiso.

*5) En lo concerniente al específico tratamiento en el impuesto de las adjudicaciones de las unidades funcionales a los fiduciantes beneficiarios, cabe señalar que si bien el Artículo 3° de la ley del gravamen establece que con la transferencia onerosa de un bien se revela o puede revelarse un rendimiento, renta, beneficio o enriquecimiento en los términos del Artículo 2° de la ley del gravamen, lo cierto es que **resulta necesario indagar acerca de cuál es el valor al que se realizan esas transferencias, a los fines de establecer si se ha generado una ganancia gravada**.*

*6) **El temperamento de valuación que debe aplicarse para determinar la existencia de ganancia para el fideicomiso al momento de la adjudicación de las unidades a los fiduciantes beneficiarios es el que se desprende del Artículo 55 de la ley*** (HOY ART. 59) *del gravamen.*

*7) En el presente caso, **las unidades funcionales serán adjudicadas a los fiduciantes al valor de los aportes efectuados** -cfr. fojas ... y ...-, teniendo en cuenta que los fiduciantes se obligan a aportar la totalidad de los fondos necesarios para comprar el inmueble y para hacer frente a todos los costos y gastos que demanden la obra de construcción y trámites necesarios para llevar a cabo el edificio proyectado, en la proporción que cada uno de ellos asume.-cfr. fojas ...-, **por lo que difícilmente podrá predicarse la existencia de una ganancia gravada**. Ello en tanto la operatoria se desarrolle en dichos términos.*

*8) **Recién con la enajenación de las unidades por los fiduciantes beneficiarios podrá considerarse que existe una ganancia gravada en cabeza de los mismos**, en el caso de existir una diferencia entre el precio de adquisición de dichos bienes y el valor de la enajenación -cfr. Artículos 51, 55 y 59 de la ley-, y **siempre que se trate de un sujeto habitualista**, de conformidad con lo establecido en el Artículo 2° inciso 1 de la ley del impuesto, o que pueda considerarse que ha existido una colocación de capital en los términos del Artículo 45 inciso a) de la Ley de Impuesto a las Ganancias -cfr. Actuación N° .../09 (DI .....)-.*

TEXTO
(..)
*El planteo sometido a consulta se centra en determinar **cuál es el tratamiento impositivo que corresponde conceder en el impuesto a las ganancias a la adjudicación de las unidades funcionales por parte del fideicomiso a los fiduciantes**, en su carácter de beneficiarios.*

II.- La entidad presentante expresa que celebró un contrato de fideicomiso ordinario cuyo respaldo normativo está dado por la Ley N° 24.441 y los Artículos 2661/2672 del Código Civil, con el propósito de adquirir un inmueble a fin de desarrollar un emprendimiento inmobiliario sujeto al régimen de propiedad horizontal -Ley N° 13.512-, el que concluirá con la entrega de las unidades funcionales que correspondan a los beneficiarios.
(..)

IV.- En orden a la intervención requerida, este servicio jurídico, en el marco de la función de control de legalidad que se enmarca en los términos de la Instrucción General N° .../06 (AFIP), procederá a formular ciertas apreciaciones en torno a la cuestión que se ventila en la consulta con carácter vinculante.
(..)

ANALISIS DE QUIEN ES EL SUJETO QUE DEBE TRIBUTAR IMPUESTO A LAS GANANCIAS

En efecto, en dichos actos de asesoramiento, este servicio asesor puntualizó, en primer término, que la dilucidación de la cuestión acerca del tratamiento tributario de las adjudicaciones de las unidades funcionales que un fideicomiso de construcción realiza a los fiduciantes-beneficiarios, requería en forma previa, establecer cuál es el sujeto pasivo del impuesto.

En dicho sentido, ***se precisó que en los casos de fideicomisos en el marco de los que existan beneficiarios que no revistan el carácter de fiduciantes, el sujeto pasivo del impuesto será, en todo caso, el fideicomiso****, teniendo en cuenta que* ***la ley del gravamen no admite la tributación proporcional en cabeza de los fiduciantes beneficiarios y el fideicomiso****.*

En tal sentido se aclaró que los términos del Artículo 69 punto 6) de la ley eran claros "...al prever dos situaciones desde la faz subjetiva, esto es, la tributación del fideicomiso o del fiduciante beneficiario, según el caso".

Asimismo, se señaló que ***en los supuestos en los que se plantee una situación mixta, en la que concurran fiduciantes beneficiarios junto con otros simples beneficiarios*** *que han adquirido tal derecho por ejemplo, en virtud de un contrato de cesión, "... por imperativo legal,* ***es el fideicomiso quien debe tributar en los términos del Artículo 69, inciso a), punto 6) de la ley del impuesto****, puesto que el único supuesto en que corresponde la exclusión del fideicomiso como sujeto será cuando exista una total adecuación entre fiduciantes y beneficiarios".*

Es que a criterio de esta Asesoría Legal ***el fideicomiso no puede ser sujeto y no serlo al mismo tiempo****. En otros términos,* ***o se verifica el supuesto de exclusión, debiendo tributar los fiduciantes beneficiarios, o de lo contrario será el fideicomiso quien deba hacerlo****.*

En mérito de lo expresado, y aún cuando la consulta verse sobre el tratamiento tributario que corresponde conceder en el impuesto a las ganancias a la adjudicación de unidades a los fiduciantes beneficiarios, dado que el contrato de fideicomiso inmobiliario "XX...", prevé en su cláusula primera, punto 6, que los beneficiarios del mismo serán los fiduciantes o sus cesionarios, cabe tener presente la circunstancia apuntada a los efectos de determinar que en el supuesto de verificarse en la operatoria ganancias gravadas, el sujeto pasivo del impuesto será el fideicomiso.

TRATAMIENTO IMPOSITIVO DE LAS ADJUDICACIONES DE UNIDADES A LOS FIDUCIANTES BENEFICIARIOS

SE DEBE DETERMINAR SI SE PRODUCE UNA GANANCIA EN CABEZA DEL FIDEICOMISO AL ADJUDICARSE LAS UNICADES A LOS FIDUCIANTES BENEFICIARIOS

Sentado ello, en lo concerniente al específico tratamiento en el impuesto de las adjudicaciones de las unidades funcionales a los fiduciantes beneficiarios, se señaló, en el marco de las actuaciones referidas, que si bien el Artículo 3° de la ley del gravamen establece que con la transferencia onerosa de un bien se revela o puede revelarse un rendimiento, renta, beneficio o enriquecimiento en los términos del Artículo 2° de la ley del gravamen, lo cierto es que ***resulta necesario indagar acerca de cuál es el valor al que se realizan esas transferencias, a los fines de establecer si se ha generado una ganancia gravada****.*

En dicha inteligencia, se indicó que "...el temperamento de valuación que debe aplicarse para determinar la existencia de ganancia para el fideicomiso al momento de la adjudicación de las unidades ya sea a los fiduciantes beneficiarios o a simples beneficiarios, es el que se desprende del Artículo 55 de la ley del gravamen". (HOY ART. 59 DE LA LIG)

Conforme los términos del precepto citado en el párrafo anterior, ***el fideicomiso deberá valuar el inmueble al costo del terreno, al que se sumará el de su construcción****.*

En este sentido, ***siendo que en el caso las unidades funcionales serán adjudicadas a los fiduciantes al valor de los aportes efectuados*** *-cfr. fojas ... y ...-, y que conforme las propias cláusulas del contrato de fideicomiso, los fiduciantes "... se obligan a aportar la totalidad de los fondos necesarios para comprar el INMUEBLE y para hacer frente a todos los costos y gastos que demanden la obra de construcción y trámites necesarios para llevar a cabo el edificio proyectado, en la proporción que cada uno de ellos asume...." -cfr. fojas ...-,* ***difícilmente pueda predicarse la existencia de una ganancia gravada****.*

Cabe recordar que el Artículo 88 (HOY ART. 150) *del Decreto Reglamentario de la ley del impuesto establece que "Se considera precio de enajenación el que surja de la escritura traslativa de dominio o del respectivo boleto de compraventa o documento equivalente. El costo computable será el que resulte del procedimiento indicado en los Artículos 55 ó 59 de la ley, según se trate de inmuebles que tengan o no el carácter de bienes de cambio...".*

Es decir que ***si las unidades son adjudicadas y escrituradas al valor del aporte, será aquél, en principio, el valor que cabe atribuir a la transacción efectuada****.*

No obstante lo antedicho, es preciso señalar que si se corroborase que el valor de construcción, y por ende, el valor al que los bienes son adjudicados a los fiduciantes-beneficiarios es inferior al costo de construcción vigente en el mercado, el Fisco podrá impugnar el valor consignado en las escrituras de adjudicación, tal como lo recepta el Artículo 18 inciso b) de la ley de rito fiscal.

Es dable advertir que este procedimiento, con la consiguiente consideración del valor de mercado, sólo se aplicará en el caso de que el Fisco pudiere demostrar que dicho valor no se condice con el valor de construcción vigente en el mercado, pero no a priori.

ENAJENACION DE LAS UNIDADES POR PARTE DE LOS FIDUCIANTES BENEFICIARIOS

Ahora bien, cabe analizar el tratamiento impositivo que corresponde conceder al resultado derivado de la adjudicación de las unidades a los fiduciantes beneficiarios, en ocasión de que los mismos las enajenen.

***Recién en dicho momento podría considerarse que existe una ganancia gravada en cabeza de los mismos**, en el caso de existir una diferencia entre el precio de adquisición de dichos bienes y el valor de la enajenación -cfr. Artículos 51, 55 y 59 de la ley-, y **siempre que se trate de un sujeto habitualista**, de conformidad con lo establecido en el Artículo 2° inciso 1 de la ley del impuesto, o que pueda considerarse que ha existido una colocación de capital en los términos del Artículo 45 inciso a) de la Ley de Impuesto a las Ganancias -cfr. Actuación N° .../09 (DI ALIR)-.*

En lo atinente a la retención que contempla la Resolución General N° 2.139 en su Artículo 3°, cabe señalar que al haber establecido que en el presente caso el sujeto pasivo del tributo es el fideicomiso, no corresponde efectuar retención alguna, debiendo, en su caso, el fideicomiso, determinar e ingresar el impuesto.
(..)
*Por último, es preciso señalar que **la aplicación de las consideraciones expuestas resultarán de aplicación siempre que bajo la estructura contractual de un fideicomiso no se encubra un contrato con una finalidad típica diversa a la mera construcción y adjudicación al costo, como por ejemplo, la de comercialización y venta de las unidades a terceros"**.*

==========

TRATAMIENTO DE LA ENTREGA EN FIDUCIA DE UN INMUEBLE A UN FIDEICOMISO DE CONSTRUCCION AL COSTO QUE ADEMAS REALIZA VENTAS A TERCEROS

DICTAMEN (DAT) 1/2014 DEL 7/02/2014

El tema sometido a consulta pasa por definir si la entrega de un inmueble en fiducia es o no una operación onerosa.

Para el fisco la entrega de un inmueble en fiducia es onerosa porque está sometida a una contraprestación futura la adjudicación de una o varias unidades.

En el caso de una persona humana no habitualista, antes de la reforma de la ley 27.430 (01.01.2018) la entrega en fiducia de un inmueble está gravada por el impuesto a la transferencia de inmuebles (ITI).

Mientras que luego de la reforma de la ley 27.430 (01.01.2018) la entrega en fiducia de un inmueble está gravada por impuesto a las ganancias, por el impuesto cedular tipificado en el art. 99 de la LIG.

En el caso de un sujeto empresa o de una persona humana habitualista, la entrega en fiducia de un inmueble está gravada por el impuesto a las ganancias. Pero en este caso no resulta de aplicación el impuesto cedular, sino que la alícuota progresiva del art. 94 1º párrafo de la LIG, o la alícuota del art. 73 de la LIG según corresponda.

El fisco admite que la adjudicación de unidades a los fiduciantes beneficiarios se puede realizar al costo de los aportes recibidos.

Al tratarse de un fideicomiso no transparente en los términos del art. 73 de la LIG, se encuentran gravadas en cabeza del fideicomiso tanto la venta de unidades a terceros, como la adjudicación de unidades a los fiduciantes beneficiarios.

El fideicomiso resulta pasible de retención tanto por la venta de unidades a terceros como por la adjudicación de unidades a los fiduciantes beneficiarios. (Auto retención).

La posterior venta de las unidades adjudicadas por parte de los fiduciantes beneficiarios (personas humanas) estará gravada por impuesto a las ganancias o por ITI según la condición de habitualista o no habitualista que los mismos revistan.

Mientras que luego de la reforma de la ley 27.430 (01.01.2018) la posterior venta de las unidades adjudicadas por parte de los fiduciantes beneficiarios (personas humanas) estará gravada por impuesto a las ganancias, por el impuesto cedular tipificado en el art. 99 de la LIG.

"SUMARIO
1. Impuesto a las Ganancias

LA ENTREGA DE UN INMUEBLE EN FIDUCIA ES ONEROSA PORQUE ESTA SUJETA A UNA CONTRAPRESTACION FUTURA Y POR LO TANTO ESTA GRAVADA POR I.T.I.

*1.1. Dado el **carácter oneroso de la transferencia del dominio del inmueble por el fiduciante aportante -persona física- al fondo fiduciario, atento a que hay una contraprestación futura, dicha operación resulta alcanzada por el Impuesto a la Transferencia de Inmuebles de Personas Físicas** y Sucesiones Indivisas, ello en la medida en que no exista habitualidad en este tipo de transferencias, en cuyo caso tributaría Impuesto a las Ganancias.*

EL FIDEICOMISO ES SUJETO DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS EN LOS TERMINOS DEL ART. 73 DE LA LIG

1.2. Al encontrarse previsto en los Artículos 11 y 12 del Contrato de Fideicomiso en trato, que ***pueden adquirir el carácter de beneficiarios del mismo además de los fiduciantes sus cesionarios****, será* ***el Fideicomiso quien revestirá el carácter de sujeto del impuesto*** *por resultar comprendido en el Artículo 69, inciso a), apartado 6 de la Ley de Impuesto a las Ganancias.*

LA ADJUDICACION DE LAS UNIDADES SE PUEDE REALIZAR AL COSTO DE LOS APORTES RECIBIDOS POR EL FIDEICOMISO

1.3. Si las unidades efectuadas por el Fideicomiso, fueran adjudicadas y escrituradas a cada uno de los beneficiarios al valor de los aportes realizados por los fiduciantes para hacer frente a todos los gastos que demanden las obras y realización del proyecto constructivo, sería éste el valor de la transferencia.

Sin perjuicio de ello, de corroborarse que el valor de construcción, y por ende, el valor al que los bienes son adjudicados a los fiduciantes-beneficiarios es inferior al costo de construcción vigente en el mercado, el Fisco podrá impugnar el valor consignado en las escrituras de adjudicación, tal como lo recepta el Artículo 18 inciso b) de la Ley de rito fiscal.

VENTAS EFECTUADAS POR EL FIDEICOMISO A TERCEROS NO BENEFICIARIOS, A BENEFICIARIOS NO FIDUCIANTES Y A FIDUCIANTES BENEFICIARIOS

1.4. Atento a que el Fideicomiso es sujeto del Impuesto a las Ganancias, en orden a lo normado en el apartado 6, inciso a) del Artículo 69 de la Ley del gravamen, deberá declarar los resultados provenientes de las ventas de inmuebles efectuadas a terceros no beneficiarios, como así también a beneficiarios, sean éstos fiduciantes o no.

VENTA DE LAS UNIDADES ADJUDICADAS POR PARTE DE LOS FIDUCIANTES BENEFICIARIOS

1.5. Las ventas de inmuebles a título oneroso efectuadas por los fiduciantes beneficiarios, -personas físicas o sucesiones indivisas- ***se encontrarán alcanzadas por el Impuesto a las Ganancias, en la medida en que dichos sujetos posean el carácter de habitualistas****. En su defecto, dichas enajenaciones* ***quedarán alcanzadas por el Impuesto a la Transferencia de Inmuebles*** *de Personas Físicas y Sucesiones Indivisas.*

EL FIDEICOMISO ES PASIBLE DE RETENCION POR LA ADJUDICACION DE UNIDADES O POR LA VENTA DE UNIDADES A TERCEROS

1.6. ***El Fideicomiso*** *bajo análisis* ***resulta sujeto pasible del régimen de retención del Impuesto a las Ganancias establecido por la Resolución General N° 2.139*** *(AFIP), sus modificatorias y complementaria,* ***por las adjudicaciones o ventas de las unidades que realice a fiduciantes beneficiarios o a terceros no beneficiarios****, en función de encontrarse comprendido en el inciso c) del Artículo 3° de la citada norma resolutiva.*

EL FIDEICOMISO DEBE INGRESAR LA AUTORETENCION

En aquellas operaciones en que no mediara suma de dinero alguna, sin perjuicio de la obligación de información del escribano interviniente, establecida en el Artículo 15 de la Resolución General N° 2.139 (AFIP), sus modificatorias y complementaria, ***el sujeto pasivo -Fideicomiso- deberá ingresar el importe correspondiente en concepto de autorretención*** *conforme a lo dispuesto en el Artículo 12 de la citada norma resolutiva.*

2. Impuesto al Valor Agregado

2.1. El Fideicomiso resulta sujeto pasivo del Impuesto al Valor Agregado, atento a perfeccionar el hecho imponible previsto en el inciso b) del Artículo 3° de la Ley -obras efectuadas directamente o a través de terceros sobre inmueble propio-.

En la etapa de la construcción de las unidades funcionales, sólo quedarán alcanzadas por la alícuota reducida -10,50%- , conforme a lo normado en los incisos a) y b), del citado Artículo 3° las prestaciones que correspondan a bienes que el Fideicomiso incorpore a efectos de la referida construcción y en la medida que las unidades estén destinadas a vivienda.

Cuando transfiera las unidades funcionales a los Fiduciantes Beneficiarios, como a los respectivos cesionarios si los hubiere, de acuerdo al cuarto párrafo, inciso c) del Artículo 28 de la Ley del impuesto dichas obras resultarán gravadas a la alícuota del 10,50% en la medida que las unidades adjudicadas o vendidas fueran destinadas a vivienda.

2.2. El método de prorrateo que establece el primer párrafo del Artículo 13 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, deberá aplicarse en último término, sólo cuando no fuera materialmente posible atribuir el gravamen en función de la proporción en que son aplicadas las adquisiciones a prestaciones con tratamiento diverso.

2.3. La cesión del derecho a la adjudicación de las unidades funcionales que los Fiduciantes Beneficiarios pudieran efectuar a terceros beneficiarios, se halla excluida del Impuesto al Valor Agregado.

ANALISIS DEL DICTAMEN. RELATO DE LOS HECHOS

LA CONSULTA LA REALIZA EL FIDUCIARIO DEL FIDEICOMISO

I. Las presentes actuaciones reconocen su origen en la presentación efectuada en los términos de la Resolución General N° 1.948 (AFIP), por el fiduciario del fideicomiso del epígrafe, consultando el tratamiento tributario a dispensar a la operatoria que transcribe.

UN FIDUCIANTE REALIZO EL APORTE DEL TERRENO

*A tal fin expone que, a través de un contrato de fideicomiso celebrado el 18/10/11, "...**Uno de los fiduciantes aportó el inmueble (terreno)** que será la base para la construcción y venta de inmuebles construidos donde se emplazará el edificio adscripto al Régimen de Propiedad Horizontal".*

TODOS LOS FIDUCIANTES SON BENEFICIARIOS Y ADQUIRENTES (APORTANTES O INVERSORES)

Agrega que "Otros de los fiduciantes serán aportantes o inversores pero todos ellos (incluso el aportante del terreno) revestirán el carácter de FIDUCIANTES BENEFICIARIOS Y ADQUIRENTES por haber adherido al contrato en cuestión" entendiendo por ello el consultante que funcionará "...como Fideicomiso al costo".

Concretamente, plantea una serie de inquietudes sobre distintos actos jurídicos, solicitando precisiones acerca de su tratamiento tributario en los siguientes gravámenes:

ANALISIS EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

1. Impuesto a las Ganancias

OPINION DE QUIEN REALIZA LA CONSULTA

EL APORTE DEL TERRENO EN FIDUCIA ESTA GRAGADO POR I.T.I.

1.1. En relación con el aporte del terreno al fideicomiso realizado por el fiduciante, considera que al no ser el aportante una persona habitualista en este tipo de operaciones, dicha transferencia quedaría alcanzada por el Impuesto a la Transferencia de Inmuebles de Personas Físicas y Sucesiones Indivisas.

SE TRATA DE UN FIDEICOMISO DEL ART. 53 DE LA LIG

1.2. Asimismo, entiende que los restantes fiduciantes, como personas físicas y beneficiarios, en oportunidad de la adjudicación de las unidades deberían tributar "...en cabeza de cada uno de ellos según el art. 49 inc. .... de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modif.)...", -se interpreta que alude al inciso incorporado a continuación del inciso d) del Artículo 49 de la Ley del gravamen-.

LA ADJUDICACION DE LAS UNIDADES ESTA GRAVADA POR IMPUESTO A LAS GANANCIAS.
LA ADJUDICACION SE REALIZA AL COSTO DE LOS APORTES RECIBIDOS, POR LO TANTO, NO HAY GANANCIA AL MOMENTO DE LA ADJUDICACION

1.3. Por otra parte expresa que finalizada la construcción, el resultado emergente de las adjudicaciones de las unidades a cada uno de los beneficiarios, estaría alcanzado por el Impuesto a las Ganancias, agregando que "...podría ocurrir que el costo computable correspondiente a los aportes proporcionales efectuados por los fiduciantes coincidiría con el valor de venta que correspondería computar, por cuya razón el resultado impositivo podría ser nulo".

EN CASO DE REALIZARSE UNA VENTA A TERCEROS EL FIDEICOMISO PASA A SER SUJETO DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS EN LOS TERMINOS DEL ART. 73 DE LA LIG

1.4. Agrega que en el supuesto de que alguno de los inmuebles construidos fuera vendido por el fideicomiso a un tercero no beneficiario, el resultado neto de dicha transferencia debería ser declarado por el Fideicomiso en virtud de lo normado en el Artículo 69 inciso a) apartado 6. de la Ley del gravamen, consultando si "...por esta operación todas las otras futuras pasarían a estar sujetas a este régimen" criterio que el consultante considera no razonable.

LA VENTA DE LOS INMUEBLES ADJUDICADOS POR PARTE DE LOS FIDUCIANTES BENEFICIARIOS ESTA GRAVADA POR I.T.I. O POR GANANCIAS SEGÚN SE TRATE DE UNA PERSONA HUMANA O DE UN SUJETO EMPRESA

1.5. En lo relativo a las ventas que los Fiduciantes Beneficiarios realicen con posterioridad a la adjudicación de los inmuebles, entiende que dichas operaciones quedarán alcanzadas por "...el Impuesto a las Ganancias o el ITI según las características del sujeto (empresa, persona física, etc.), la habitualidad o no en la negociación de este tipo de operaciones inmobiliarias (art. 2 Ley) o cualquier otro motivo legalmente considerado...", y que el Fideicomiso ya no tiene responsabilidad en estas operatorias.

REGIMEN DE RETENCION DE GANANCIAS DE LA R.G. 2.139

1.6. Con respecto al régimen de retención del Impuesto a las Ganancias, dispuesto por la Resolución General N° 2.139 (AFIP), sus modificatorias y complementaria, el consultante expone el criterio que estima procedente para cada una de las siguientes operaciones:

AUTORETENCION EN EL MOMENTO DE LA ADJUDICACION DE LAS UNIDADES

1.6.1. De producirse la adjudicación de la totalidad de las unidades funcionales a los Fiduciantes Beneficiarios, considera que correspondería la aplicación de la Resolución General N° 2.139 (AFIP), sus modificatorias y complementaria, practicando la autorretención si no hubieran sumas en efectivo en ese momento.

POR LA VENTA DE UNIDADES A TERCEROS NO CORRESPONDE LA AUTORETENCION

1.6.2. Si se realizan enajenaciones de las unidades funcionales a terceros no beneficiarios, estima que el Fideicomiso resulta el sujeto obligado a establecer el resultado de tales operaciones, quedando alcanzado por la alícuota del 35%, no correspondiendo practicar retención alguna bajo el régimen en trato.

1.6.3. Por último considera que, de producirse la adjudicación a los Fiduciantes Beneficiarios y en forma simultánea la venta por parte de éstos a terceros, sería aplicable el procedimiento descripto en el apartado precedente -1.6.2.-.

2. Impuesto al Valor Agregado

2.1. El consultante entiende que la construcción y adjudicación o venta de las unidades estaría gravada, aplicándose la alícuota del 10,50% en el supuesto en que la construcción estuviera concebida para vivienda.

2.2. Asimismo manifiesta que aquellos créditos fiscales que no fueran imputables directamente a la obra "...debería[n] prorratearse según las operaciones gravadas y no gravadas o exentas según el mecanismo expresamente legislado".

2.3. En lo que respecta a las cesiones de derechos que pudieran efectuar los Fiduciantes Beneficiarios a terceros, con anterioridad a las adjudicaciones de las unidades funcionales, interpreta que dicha operatoria no se encuentra expresamente gravada por lo que no correspondería facturar el IVA, sin perjuicio de lo cual habría que evaluar las consecuencias que tal hecho provocaría en la situación fiscal del Fideicomiso que se encuentre alcanzado por el Impuesto a las Ganancias.

ANALISIS Y OPINION DE LA AFIP
(..)

IMPORTANCIA DEL NEGOCIO SUBYACENTE

*Sentado ello, corresponde en primer lugar traer a colación las consideraciones vertidas en la Actuación N° .../03 (DI ....), transcriptas en el **Dictamen N° 18/06** (DI ATEC), en el cual se sostuvo, al analizarse las consecuencias tributarias de un fideicomiso inmobiliario, que "...en cada caso particular **se deberán examinar las características del negocio subyacente** al contrato, determinando las relaciones económicas existentes entre el fiduciante, el fiduciario y el o los beneficiarios o fideicomisarios, surgidas dentro del marco legal instrumentado o establecidas fuera de él".*

*En el citado pronunciamiento se advirtió además que "...para determinar los efectos impositivos que derivan de este contrato no es posible contentarse con examinar las consecuencias fiscales de este instituto desde el punto de vista limitado de su apariencia formal, es decir, evaluando solamente su estructura jurídica, sus grandes rasgos conceptuales e incluso el rol de las partes del contrato, sino que **es necesario completar el análisis penetrando en las operaciones subyacentes**, a fin de merituarlo a la luz del tratamiento fiscal que las normas de cada impuesto le dan a ese negocio particular o a los actos que el fiduciario debe ejecutar como consecuencia del contrato".*

*En orden a ello, corresponde indagar las relaciones jurídicas entabladas -en el presente caso- entre los sujetos participantes, para lo cual reseñaremos las **cláusulas más relevantes del contrato de fideicomiso** suscripto el 18/10/11.*

RELATO DE LAS CLAUSULAS MAS IMPORTANTES DEL CONTRATO DE FIDEICOMISO

EL PADRE APORTA EL INMUEBLE EN FIDUCIA

*Conforme surge de su texto, dicho acuerdo fiduciario es de tipo familiar, suscripto entre un matrimonio y su hijo; disponiendo en su **Artículo 1°** que **el fiduciante aportante -padre- se obliga a aportar el inmueble en donde se emplazará el edificio** adscripto al Régimen de Propiedad Horizontal proyectado, asumiendo también el carácter de fideicomisario según el Artículo 6°.*

LA MADRE APORTA EL DINERO

*El **Artículo 2°** prevé que la fiduciante inversora -madre- se obliga a aportar los fondos necesarios para hacer frente a todos los gastos que demanden las obras establecidas en el Proyecto de Obra.*

LOS FUDUCIANTES ADQUIRENTES APORTAN DINERO

*Conforme al **Artículo 3°** serán los fiduciantes adquirentes todos aquellos que adhieran al presente contrato por haber resultado adquirentes de las unidades funcionales integrantes del emprendimiento, agregando que los mismos se obligarán a aportar los medios de pago correspondientes a tales fines.*

TODOS LOS FIDUCIANTES SON BENEFICIARIOS (FIDUCIANTE APORTANTE -EL PADRE-, FIDUCIANTE INVERSORA -LA MADRE-, FIDUCIANTES ADQUIRENTES)

*En el **Artículo 4°** se establece que el fiduciante aportante, la fiduciante inversora y los fiduciantes adquirentes, revestirán el carácter de beneficiarios y gozarán del derecho de recibir el dominio de las unidades funcionales cuya adjudicación individual o en condominio les corresponderán una vez finalizadas las obras proyectadas.*

EL HIJO ES EL FIDUCIARIO

*Según el **Artículo 5°**, el fiduciario -hijo- adquiere el dominio fiduciario del bien fideicomitido, conforme las pautas fijadas, pudiendo contratar los servicios profesionales que fueren necesarios para llevar adelante el emprendimiento inmobiliario y, además, tiene a su cargo la comercialización de las unidades resultantes, percibiendo una retribución mensual por su función -cfr. Art. 14-.*

EL OBJETO DEL FIDEICOMISO ES CONSTRUIR UN EDIFICIO BAJO EL REGIMEN DE PROPIEDAD HORIZONTAL (4 UNIDADES FUNCIONALES)

2 UNIDADES SE VENDERAN A TERCEROS

*El **Artículo 7°** contempla como objeto del Fideicomiso, construir un edificio en el inmueble transferido por el Fiduciante Aportante, que deberá ser afectado al Régimen de Propiedad Horizontal de la Ley N° 13.512, conformado por cuatro unidades funcionales **-dos serán de tres ambientes y dos cocheras-, las cuales estarán destinadas a su comercialización y enajenación a título oneroso, por parte del fiduciario**, quien podrá realizar la comercialización y venta por sí o por terceros.*

Por su parte, el Artículo 10 reza "Los Fiduciantes Inversores se obligan a integrar en dinero al patrimonio fiduciario los fondos necesarios para la realización del proyecto constructivo".

Asimismo, se estipula que los fiduciantes en tal carácter y en el de beneficiarios que también revisten, adquieren individualmente el derecho a la adquisición y adjudicación a su nombre o al del beneficiario que designen, del domino o condominio de la o las unidades funcionales que se determinen para cada uno de ellos, pudiendo ceder los derechos emergentes del contrato a favor de terceros quienes asumirán el carácter de beneficiarios, previa conformidad del fiduciario -cfr. Arts. 11 y 12-.

De acuerdo al Artículo 15, el patrimonio fiduciario estará compuesto por: a) los bienes aportados por el fiduciante aportante, consistente en el inmueble y las sumas de dinero aportadas por la fiduciante inversora; b) los créditos en dinero o bienes de diversa naturaleza gestionados por el fiduciario y c) las sumas de dinero o valores que ingresen por la comercialización de las unidades funcionales del emprendimiento.

OPINION DE LA AFIP EN RELACION CON EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

III. Desarrollada la operatoria sobre la cual surgen los interrogantes efectuados, siguiendo el orden en el que fueran planteados en el acápite I del presente informe, se analizarán los aspectos de la presentación que serán respondidos con carácter vinculante:

1. Impuesto a las Ganancias

EL FIDEICOMISO ES SUJETO DEL IMPUESTO PORQUE LOS CESIONARIOS PUEDEN ADQUIRIR EL CARÁCTER DE BENEFICIARIO (DICTAMENES 8/2010 Y 9/2010)

*1.2. Con relación a si los fiduciantes-beneficiarios deberían tributar el Impuesto a las Ganancias en los términos del inciso incorporado a continuación del inciso d) del Artículo 49 de la Ley del gravamen, cabe tener en consideración el análisis efectuado por la Dirección de Asesoría Legal Impositiva y de los Recursos de la Seguridad Social en el **Dictamen N° 8/10 (DI ALIR)**.*

En tal precedente, el área legal luego de transcribir el Artículo 69, inciso a), apartado 6 de dicha Ley, como así también distintos artículos de doctrina, expresó que "...la ley del tributo coloca como sujeto pasivo, en primer término, al fideicomiso. Luego, si se plantea la situación de que el fiduciante reviste a su vez la calidad de beneficiario, será éste quien tribute el impuesto..." salvo en fideicomisos financieros o cuando el fiduciante beneficiario sea un sujeto comprendido en el Título V de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

Agregó al respecto que "En el caso que se analiza, se observa la existencia de un contrato de fideicomiso en el marco del cual se plantearía una situación mixta con diversidad de sujetos, puesto que existen sujetos que son fiduciantes-beneficiarios y otros que sólo revisten la condición de beneficiarios por resultar cesionarios del derecho de adjudicación de las unidades".

Atento a ello, consideró que "...por imperativo legal, es el fideicomiso quien debe tributar en los términos del Artículo 69, inciso a), punto 6) de la ley del impuesto, puesto que el único supuesto en que corresponde la exclusión del fideicomiso como sujeto será cuando exista una total adecuación entre fiduciantes y beneficiarios,...".

*En similar sentido se pronunció en el **Dictamen N° 9/10 (DI ALIR)** respecto de un contrato de fideicomiso inmobiliario, en el cual se hallaba previsto que los beneficiarios del mismo serían los fiduciantes o sus cesionarios. En ese caso consideró que en el supuesto de verificarse en la operatoria ganancias gravadas, el sujeto pasivo del impuesto sería el fideicomiso, es decir que la sola previsión contractual en tal sentido acarrearía las mismas consecuencias.*

*Considerando los actos de asesoramiento señalados y que, en función de lo establecido en los Artículos 11 y 12 del Contrato de Fideicomiso objeto de la presente actuación, **pueden adquirir el carácter de beneficiarios del mismo además de los fiduciantes sus cesionarios, será el Fideicomiso quien revestirá el carácter de sujeto del impuesto** por resultar comprendido en el Artículo 69, inciso a), apartado 6 de la Ley de Impuesto a las Ganancias.*

LAS UNIDADES SE ADJUDICAN AL COSTO DE LOS APORTES RECIBIDOS. POR LO TANTO, NO HAY GANANCIA EN EL MOMENTO DE LA ADJUDICACION (DICTAMEN 9/2010)

*1.3. En cuanto a la consulta relativa a la posibilidad de que el resultado emergente de las adjudicaciones de las unidades a cada uno de los beneficiarios del fideicomiso -alcanzado por el Impuesto a las Ganancias-, podría ser nulo por igualarse el costo computable al valor de venta a consignar, cabe remitirse al criterio sentado en el aludido **Dictamen N° 9/10 (DI ALIR)**.*

En dicha intervención el área legal expresó que "...en lo concerniente al específico tratamiento en el impuesto de las adjudicaciones de las unidades funcionales a los fiduciantes beneficiarios, se señaló, en el marco de las actuaciones referidas, que si bien el artículo 3° de la ley del gravamen establece que con la transferencia onerosa de un bien se revela o puede revelarse un rendimiento, renta, beneficio o enriquecimiento en los términos del artículo 2° de la ley del

gravamen, lo cierto es que resulta necesario indagar acerca de cuál es el valor al que se realizan esas transferencias, a los fines de establecer si se ha generado una ganancia gravada".

Asimismo se dejó sentado que "...el temperamento de valuación que debe aplicarse para determinar la existencia de ganancia para el fideicomiso al momento de la adjudicación de las unidades ya sea a los fiduciantes beneficiarios o a simples beneficiarios, es el que se desprende del ***artículo 55 de la ley*** *del gravamen".* (HOY ART. 59 LIG)

En el caso, en función de lo contemplado en los Artículos 2°, 3° y 10 del Contrato de Fideicomiso, ***los fiduciantes se obligan a aportar los fondos necesarios para hacer frente a todos los gastos que demanden las obras*** *y realización del proyecto constructivo, y* ***si dichas unidades fueran adjudicadas y escrituradas al valor de los referidos aportes, sería este el valor de la transferencia****.*

Sin perjuicio de ello, en el Dictamen en cuestión se dejó aclarado que "...si se corroborase que el valor de construcción, y por ende, el valor al que los bienes son adjudicados a los fiduciantes-beneficiarios es inferior al costo de construcción vigente en el mercado, el Fisco podrá impugnar el valor consignado en las escrituras de adjudicación, tal como lo recepta el artículo 18 inciso b) de la ley de rito fiscal.".

A ello agregó que "...este procedimiento, con la consiguiente consideración del valor de mercado, sólo se aplicará en el caso de que el Fisco pudiere demostrar que dicho valor no se condice con el valor de construcción vigente en el mercado, pero no a priori.".

EL FIDEICOMISO ES SUJETO DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS DESDE EL INICIO DEL CONTRATO Y NO A PARTIR DEL MOMENTO EN QUE SE REALICEN VENTAS DE UNIDADES A TERCEROS

1.4. Por otra parte, el presentante manifiesta que el fideicomiso que vende los inmuebles construidos a terceros no beneficiarios tiene sus resultados gravados en cabeza propia conforme al apartado 6 del inciso a), del Artículo 69 de la Ley del gravamen, y consulta si ello implicaría que las operaciones futuras también pasarían a estar sujetas a dicho régimen.

Sobre el particular, corresponde reiterar lo opinado más arriba en el punto 1.2., haciendo referencia a lo concluido por el área jurídica cuando señaló que "...Por imperativo legal, ***es el fideicomiso quien debe tributar*** *en los términos del Artículo 69, inciso a), punto 6) de la ley del impuesto, puesto que* ***el único supuesto en que corresponde la exclusión del fideicomiso como sujeto será cuando exista una total adecuación entre fiduciantes y beneficiarios,...****", situación que no se cumplimentaría en la situación planteada por el presentante.*

En consecuencia, en virtud de que ***el Contrato de Fideicomiso****, tal como fuera explicitado precedentemente,* ***establece que los fiduciantes podrán ceder los derechos emergentes del mismo a favor de terceros*** *-de acuerdo al Artículo 12-,* ***el fideicomiso resultará sujeto pasivo del Impuesto a las Ganancias*** *conforme la citada norma legal y, por ende,* ***deberá declarar los resultados provenientes de las ventas de inmuebles efectuadas a terceros no beneficiarios, como así también a beneficiarios sean éstos fiduciantes o no****.*

2. Impuesto al Valor Agregado

2.1. Con respecto al Impuesto al Valor Agregado, el consultante entiende que la construcción y adjudicación o venta de las unidades, estaría gravada a la alícuota reducida del 10,50% en el supuesto de que la construcción estuviera concebida para vivienda.

Sobre el particular y en lo que respecta específicamente a la alícuota aplicable a la construcción de las unidades, cabe tener en cuenta lo opinado por este cuerpo asesor en el Dictamen N° 6/06 (DI ATEC).

En dicha oportunidad se opinó que "...el beneficio de reducción de alícuota que establece el artículo 28, inciso c), de la ley de IVA para la construcción de viviendas se circunscribe exclusivamente a los trabajos sobre inmueble ajeno y las obras sobre inmueble propio a que se refieren los incisos a) y b) del artículo 3° de la ley del tributo..." resultando extensible sólo excepcionalmente"... al precio de tales prestaciones que corresponda a los bienes que el locador incorpore en su ejecución y en tanto no se trate de bienes de propia producción, mientras que los insumos -ya sea adquiridos a terceros o producidos por el locador- se encuentran gravados a la tasa general".

Por lo tanto, en la etapa de la construcción de las unidades funcionales, sólo quedarían alcanzadas por la alícuota reducida -10,50%-, las prestaciones que correspondan a bienes que el Fideicomiso incorpore a efectos de la referida construcción y en la medida que las citadas unidades estén destinadas a vivienda.

En relación con la alícuota a aplicar a las adjudicaciones o ventas de las unidades llevadas a cabo por el Fideicomiso, corresponde considerar la normativa legal inherente a la cuestión planteada.

Así, el Artículo 3° de la Ley del gravamen establece que "...Se encuentran alcanzadas por el impuesto de esta ley las obras, las locaciones y las prestaciones de servicios que se indican a continuación:

a) Los trabajos realizados directamente o a través de terceros sobre inmueble ajeno, entendiéndose como tales las construcciones de cualquier naturaleza, las instalaciones -civiles, comerciales e industriales-, las reparaciones y los trabajos de mantenimiento y conservación. La instalación de viviendas prefabricadas se equipara a trabajos de construcción.

b) Las obras efectuadas directamente o a través de terceros sobre inmueble propio ...".

Por su parte el inciso d) del Artículo 4° dispone que son sujetos del impuesto las "...empresas constructoras que realicen las obras a que se refiere el inciso b) del artículo 3°, cualquiera sea la forma jurídica que hayan adoptado para

organizarse, incluidas las empresas unipersonales. A los fines de este inciso, se entenderá que revisten el carácter de empresas constructoras las que, directamente o a través de terceros, efectúen las referidas obras con el propósito de obtener un lucro con su ejecución o con la posterior venta, total o parcial, del inmueble".

A su vez, el Artículo 28 en su primer párrafo determina que "La alícuota del impuesto será del veintiuno por ciento (21%)." en tanto que su cuarto párrafo establece que "Estarán alcanzados por una alícuota equivalente al cincuenta por ciento (50%) de la establecida en el primer párrafo: ... c) Los hechos imponibles previstos en el inciso a) del artículo 3° destinados a vivienda, excluidos los realizados sobre construcciones preexistentes que no constituyan obras en curso y los hechos imponibles previstos en el inciso b) del artículo 3° destinados a vivienda;...".

Asimismo el Artículo 14 de la Ley N° 24.441, norma que incorporó el marco legal de los fideicomisos, establece que los bienes fideicomitidos constituyen un patrimonio separado del fiduciario y del fiduciante, revistiendo ambos sujetos el carácter de terceros frente al Fideicomiso.

En función de lo expuesto, cabe concluir que el Fideicomiso resulta sujeto pasivo del Impuesto al Valor Agregado, atento a perfeccionarse en el mismo el hecho imponible previsto en el inciso b) del Artículo 3° de la Ley -obras efectuadas directamente o a través de terceros sobre inmueble propio- por ende, cuando transfiera las unidades funcionales a los Fiduciantes Beneficiarios como a los respectivos cesionarios si los hubiere, dichas obras quedarán alcanzadas a la alícuota del 10,50% en la medida que las unidades adjudicadas o vendidas fueran destinadas a vivienda, conforme a lo normado en el cuarto párrafo, inciso c) del Artículo 28 de la Ley del Impuesto.

2.2. Por otra parte, con respecto a los créditos fiscales que el consultante considera deberían prorratearse "...según las operaciones gravadas y no gravadas o exentas..." se deja constancia que el fiduciario en su presentación no ha efectuado un detalle de las operaciones que habrían dado origen a los citados créditos, a efectos de que esta área técnica pueda expedirse al respecto.

Sin perjuicio de lo indicado, se procederá a hacer referencia a las normas aplicables al citado procedimiento.

Al respecto, el segundo párrafo del inciso a) del Artículo 12 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado dispone que "Sólo darán lugar a cómputo del crédito fiscal las compras o importaciones definitivas, las locaciones y las prestaciones de servicios en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, cualquiera fuese la etapa de su aplicación".

Por su parte, el primer párrafo del Artículo 13 de dicha Ley prevé que "Cuando las compras, importaciones definitivas, locaciones y prestaciones de servicios que den lugar al crédito fiscal, se destinen indistintamente a operaciones gravadas y a operaciones exentas o no gravadas y su apropiación a unas u otras no fuera posible, el cómputo respectivo sólo procederá respecto de la proporción correspondiente a las primeras, la que deberá ser estimada por el responsable aplicando las normas del artículo anterior".

De acuerdo con la normativa transcripta, a efectos del cómputo del crédito fiscal, debe verificarse su vinculación con operaciones gravadas, no resultando procedente computar el gravamen atribuible a operaciones exentas o no alcanzadas por el tributo. Por otra parte, en los casos que el mencionado crédito no pueda identificarse ni apropiarse a las operaciones gravadas en forma directa se deberá recurrir al prorrateo referido en el Artículo 13 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado.

Asimismo, el Artículo 55 del Decreto Reglamentario de la Ley del gravamen expresa que "No será de aplicación el artículo 13 de la ley, en los casos en que exista incorporación física de bienes o directa de servicios, ni cuando pueda conocerse la proporción en que deba realizarse la respectiva apropiación".

En ese entendimiento, el reglamentador al disponer la aludida forma de imputación no le acuerda al transcripto Artículo 13 carácter opcional, es decir que en la medida que pueda conocerse en qué proporción se destinan las adquisiciones a prestaciones con tratamiento diverso, no corresponde prorratear en función al monto de las mismas, sino proceder a la apropiación que refleje de la mejor manera cómo se atribuyen los créditos a una y otras.

Por consiguiente, el método de prorrateo que establece el primer párrafo del Artículo 13 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, deberá aplicarse en último término, sólo cuando no fuera materialmente posible atribuir el gravamen en función de la proporción en que son aplicadas las adquisiciones a prestaciones con tratamiento diverso, criterio que fuera plasmado en los Dictámenes Nros. 171/94 (DAT), 34/98 (DAT) y 47/06 (DI ATEC).

En cuanto a los planteos a responder en los términos del Artículo 12 del Decreto N° 1.397/79, cabe efectuar las siguientes consideraciones:

1. Impuesto a las Ganancias

EL APORTE DEL TERRENO EN FIDUCIA ES UNA TRANSFERENCIA ONEROSA PORQUE ESTA SUJETO A UNA CONTRAPRESTACION FUTURA Y POR LO TANTO ESTA GRAVADO POR I.T.I.

*1.1. En relación con el aporte del terreno al Fideicomiso, efectuado por el Fiduciario Aportante -persona física-, esta área técnica ha tenido oportunidad de expedirse a través del **Dictamen N° 55/05** (DI ATEC), en una situación de aristas similares a la consultada.*

En dicha oportunidad se analizó la operatoria en cuestión, a tenor de lo establecido en el Impuesto a la Transferencia de Inmuebles de Personas Físicas y Sucesiones Indivisas.

Al respecto, el Título VII de la Ley N° 23.905 estableció dicho gravamen, a las transferencias de dominio a título oneroso de inmuebles ubicados en el país, considerando transferencia a la venta, permuta, cambio, dación en pago, aporte a

sociedades y todo acto de disposición, excepto la expropiación, por el que se transmita el dominio a título oneroso, conforme lo normado en su Artículo 9°.

En orden a ello, en dicho acto de asesoramiento se concluyó que "...el gravamen en consideración se aplicará siempre que se configure, por un lado, una transferencia de dominio, y por el otro, que la misma sea a título oneroso".

En tal sentido, en el sub-examine se observa que ***la transferencia de dominio realizada por el fiduciante aportante, tiene como contrapartida una contraprestación futura****, según se desprende de los Artículos 4° y 11 del Contrato de Fideicomiso,* ***la cual consiste en recibir el dominio de las unidades funcionales*** *que le correspondan.*

Por tal motivo, esta área considera que, ***dado el carácter oneroso de la transferencia del dominio del inmueble por el fiduciante aportante -persona física- al fondo fiduciario, dicha operación se encontrará alcanzada por el Impuesto a la Transferencia de Inmuebles*** *de Personas Físicas y Sucesiones Indivisas* ***en tanto no exista habitualidad en la transferencia de inmuebles*** *por parte de aquél. En caso contrario, vale decir,* ***si fuera habitualista, la transferencia resultaría gravada por el Impuesto a las Ganancias****.*

VENTA DE LAS UNIDADES ADJUDICADAS. GRAVADAS POR I.T.I. O POR GANANCIAS SEGÚN LA CONDICION DEL SUJETO (PERSONA HUMANA NO HABITUALISTA / PERSONA HUMANA HABITUALISTA / SUJETO EMPRESA)

1.5. En lo relativo a los beneficios provenientes de las ventas de los inmuebles que los Fiduciantes Beneficiarios -personas físicas o sucesiones indivisas- efectúen con posterioridad a su adjudicación, los mismos quedarán alcanzados en el Impuesto a las Ganancias, siempre que, de acuerdo a lo normado en el Artículo 2°, apartado 1) de la Ley del Impuesto, los citados sujetos posean el carácter de habitualistas en este tipo de operaciones. En su defecto dichas enajenaciones quedarán gravadas por el Impuesto a la Transferencia de Inmuebles de Personas Físicas y Sucesiones Indivisas.

Ello así, habida cuenta que el primer párrafo del Artículo 8° de la Ley de este último impuesto (v.g. Título VII de la Ley N° 23.905), establece que "Son sujetos de este impuesto las personas físicas y sucesiones indivisas, que revistan tal carácter para el impuesto a las ganancias, que transfieran inmuebles, en la medida en que dicha transferencia no se encuentre alcanzada por el mencionado impuesto".

RETENCION DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS R.G.2139. EN EL CASO DE ADJUDICACION DE LAS UNIDADES. AUTORETENCION.

1.6. Con respecto al régimen de retención del Impuesto a las Ganancias dispuesto por la Resolución General N° 2.139 (AFIP), sus modificatorias y complementaria, el presentante interpreta que el mismo sólo sería aplicable en el supuesto que el Fideicomiso adjudicara la totalidad de las unidades funcionales a los Fiduciantes Beneficiarios.

Asimismo considera que si dichas unidades fueran vendidas a terceros no beneficiarios, el citado régimen de retención no sería aplicable, como tampoco lo sería en aquellos casos en que se produzca la adjudicación a los Fiduciantes Beneficiarios y en forma simultánea la venta de éstos a terceros.

En lo que concierne a tales planteos, cuadra precisar que el Artículo 3°, inciso c) de la Resolución General N° 2.139 (AFIP), sus modificatorias y complementaria, establece como sujetos pasibles del citado régimen de retención, entre otros, a los sujetos comprendidos en los incisos a) y b), y en el inciso incorporado a continuación del inciso d), del Artículo 49 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones.

1.6.1. En orden a ello, ***en el supuesto de adjudicar el Fideicomiso en cuestión la totalidad de las unidades funcionales a los fiduciantes beneficiarios, el fideicomiso queda comprendido como sujeto pasible del régimen de retención*** *en debate.*

Cabe indicar que lo expuesto, ha sido analizado por esta área asesora en el Dictamen N° 60/07 (DI ATEC), en el que se concluyó que "...a partir de la entrada en vigencia de la Resolución General N° 2.139 -la cual sustituye a su par N° 3.026- , la operatoria bajo estudio..." -consistente en la transferencia de dominio de unidades funcionales por parte de un fideicomiso no financiero a favor de los fiduciantes-beneficiarios- "...queda alcanzada por el régimen de retención en el impuesto a las ganancias allí previsto.".

1.6.2. y 1.6.3. Ahora bien, con referencia a las transferencias llevadas a cabo por el Fideicomiso, a terceros no beneficiarios, esta área asesora interpreta que en orden a lo normado en el mencionado inciso c) del Artículo 3° de la norma resolutiva en trato, que incluye como sujetos pasivos de retención a los comprendidos en el Artículo 49, inciso a) y, por ende, a los responsables incluidos en el Artículo 69, entre los cuales se encuentran los fideicomisos no financieros -conforme al inciso a), apartado 6 de este último artículo-, ***dichas operaciones también quedarán sujetas al régimen de retención aludido****, como así también las transferencias producidas en primer lugar a los fiduciantes beneficiarios y en forma simultánea la venta de éstos a terceros.*

Asimismo cabe aclarar, que en aquellas operaciones en las que no mediara suma de dinero alguna, sin perjuicio de la obligación de información del escribano interviniente, establecida en el Artículo 15 de la referida resolución general, ***el sujeto pasivo -Fideicomiso- deberá ingresar el importe correspondiente en concepto de autorretención*** *de conformidad con el Artículo 12 de la misma.*

2. Impuesto al Valor Agregado

2.3. En cuanto al planteo relacionado con la cesión del derecho a la adjudicación de las unidades funcionales que los fiduciantes beneficiarios pudieran efectuar a terceros, cabría remitirse a lo opinado en el Dictamen N° 16/06 (DAT) respecto a que la misma no resulta alcanzada por el Impuesto al Valor Agregado, haciendo referencia a lo interpretado por la ex Dirección de Asesoría Legal en el Dictamen N° 49/03 (DAL).

En tal sentido, la citada área legal entendió que mediante la aludida cesión "...aun no se ha producido la transmisión de derecho real alguno sino que es el propio patrimonio considerado como universalidad jurídica el que ha construido las obras, respondiendo por sí por las obligaciones adquiridas, a la vez que se han operado diversas cesiones de posición contractual, actos éstos que importan la transmisión de un derecho personal que se encuentra fuera del ámbito de aplicación del tributo".

En línea con ello, el referido servicio jurídico concluye que la cesión del derecho a la adjudicación de las unidades funcionales que los Fiduciantes Beneficiarios pudieran efectuar a terceros, se halla excluida del Impuesto al Valor Agregado.

Por último cabe referirse, a lo consultado respecto de las consecuencias que las cesiones referenciadas en el párrafo anterior podrían generar en la situación fiscal del Fideicomiso, si éste encuadrara en el inciso incorporado a continuación del inciso d) del Artículo 49 de la Ley del gravamen.

Al respecto, cabe reiterar que tales cesiones determinarían que el fideicomiso en cuestión resulte comprendido como sujeto pasivo del Impuesto a las Ganancias, en orden a lo establecido en el Artículo 69, inciso a) apartado 6 de la Ley del gravamen, circunstancia cuya verificación en el caso fuera confirmada por los fundamentos expuestos en el último párrafo del punto 1.2. del presente apartado.
Ver Consulta Vinculante relacionada N° 24/14 (SDG TLI)".

ENTREGA DE UN INMUEBLE EN FIDUCIA POR PARTE DE UNA PERSONA HUMANA.

DICTAMEN (DAT) 55/2005 DEL 26/09/2005.

Una persona humana entrega un inmueble en fiducia.

Producto de esa entrega en fiducia se le adjudicaran unidades terminadas.

Como la entrega en fiducia está sujeta a una contraprestación futura se trata de una operación onerosa.

Y por lo tanto la entrega en fiducia del inmueble está gravada por ITI. (LUEGO DE LA REFORMA DE LA LEY 27.430 (01.01.2018) LA ENTREGA EN FIDUCIA ESTA GRAVADA POR EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS CEDULAR DEL ART. 99 DE LA LIG)

"*SUMARIO*
***La transferencia de dominio realizada por el fiduciante -persona física o sucesión indivisa- al fiduciario**, en el marco de un contrato de fideicomiso, **efectuada a título oneroso, se encuentra alcanzada por el Impuesto a la Transferencia de Inmuebles de Personas Físicas y Sucesiones Indivisas**.*
(..)

LA CONSULTA LA REALIZA UNA ESCRIBANA

*La misma, en su carácter de **escribana, consulta acerca del tratamiento tributario que corresponde dispensar** en el gravamen del asunto**, a la transmisión de dominio de un inmueble, realizada por su titular (fiduciante), en el marco de un contrato de fideicomiso**.*

CARACTERISTICAS DEL CONTRATO DE FIDEICOMISO

*A efectos de favorecer el análisis de la cuestión sometida a consideración, aporta fotocopia de la Escritura N° ..., de transferencia de dominio fiduciario y **contrato de fideicomiso, del cual surgen las siguientes características**:*

EL FIDUCIARIO CON LOS FONDOS RECIBIDOS DEBE CONSTRUIR UN EDIFICIO

*1) Se trata de un contrato de fideicomiso denominado "Fideicomiso Edificio Z.Z." en el cual **el fiduciario asume el encargo de llevar a cabo la inversión de los fondos recibidos en fiducia, a través de la construcción de un edificio** destinado a someterse al régimen de propiedad horizontal.*

UN FIDUCIANTE PERSONA HUMANA APORTA EL TERRENO
VARIOS FIDUCIANTES PERSONAS HUMANAS APORTAN EL DINERO PARA LA CONSTRUCCION

2) Los fiduciantes -personas físicas, clasificados en "A" y "B"-, serán los que aporten los bienes necesarios para el cumplimiento del objetivo dispuesto, siendo la fiduciante clase "A" (Sra. Arminda ...), la aportante del inmueble sobre el cual se llevará a cabo la ejecución de la obra y los fiduciantes "B" los aportantes de dinero.

EL FIDUCIANTE QUE APORTO EL TERRENO RECIBIRA 3 UNIDADES TERMINADAS Y 3 COCHERAS

*3) En tal sentido se ha convenido que **la fiduciante "A" transfiera "... el dominio fiduciario de un modo irrevocable al fiduciario**, y con las garantías legales de evicción y saneamiento, de un inmueble de su propiedad, con todo lo edificado, clavado..." (cfr. Cláusula tercera del contrato de fideicomiso), así como el 11,20% del costo total del edificio (cfr. Cláusula sexta); la cual **como adjudicación cuando culmine la obra recibirá** "... un departamento (piso completo) ubicado en el noveno piso, ..., un departamento (semipiso) de tres dormitorios, ubicado en el tercer piso, ..., un departamento de dos dormitorios (semipiso) ubicado en el segundo piso, ..., una cochera en planta baja ... y dos cocheras en el subsuelo..." (cfr. Cláusula décima).*

LOS FIDUCIANTES QUE APORTARON DINERO RECIBIRAN UNIDADES TERMINADAS

4) Se deja sentado en el contrato de fideicomiso los porcentajes, montos, modalidades y plazos para la integración de las sumas de dinero acordadas para los fiduciantes "B", como también el detalle de la adjudicación de las unidades funcionales construidas, con indicación precisa del tipo y ubicación de las mismas.

ANALISIS DEL DICTAMEN

CARACTERISTICAS DE LA ENTREGA EN FIDUCIA

PARA EL CONTRIBUYENTE NO SE TRATA DE UNA TRANSFERENCIA A TITULO ENEROSO

Sobre el particular, la presentante considera que "... la disposición que se hace de un inmueble destinada a formar un patrimonio fideicomitido es un caso de transferencia de titularidad de un inmueble", aclarando que a su criterio, "... esa transferencia posee ciertas características especiales que la distingue de aquellas en las que se dispone el dominio pleno de un inmueble: aquí se transfiere sólo el dominio fiduciario", lo que lo torna un ***contrato específico "... no comparable con las categorías clásicas de los contratos*** *(onerosos o gratuitos, bilaterales o unilaterales)".*

A ese respecto trae a colación diversos pronunciamientos de esta Administración Federal -Dictámenes Nros. 103/2001 (D.A.T.), 17/2002 (D.A.T.), 34/96 (D.A.T.)-, como doctrina especializada, a partir de los cuales, según su parecer, puede formarse la convicción de que ***el traspaso de activos a un fideicomiso no constituye una transferencia a título oneroso ya que el fiduciante no recibe contraprestación alguna por los bienes transmitidos****, por lo que no se generaría hecho imponible alguno en el Impuesto a la Transferencia de Inmuebles de Personas Físicas y Sucesiones Indivisas.*

En ese sentido, entiende que lo importante "... es examinar si la transferencia al fideicomiso de un bien inmueble puede, en alguna medida, calificarse como gratuita u onerosa".

OPINION DE LA AFIP. LA ENTREGA EN FIDUCIA ES UNA TRANSMISION A TITULO ONEROSO

II. En primer término, cabe recordar que mediante la ***Ley N° 23.905*** *se procedió a establecer en todo el territorio de la Nación un impuesto aplicable sobre las transferencias de dominio a título oneroso de inmuebles ubicados en el país (cfr.* ***artículo 7°****).*

En tal sentido, el ***artículo 9°*** *del cuerpo legal citado, considera transferencia a la venta, permuta, cambio, dación en pago, aporte a sociedades y todo acto de disposición, excepto la expropiación, por el que se transmita el dominio a título oneroso, incluso cuando tales transferencias se realicen por orden judicial o con motivo de concursos civiles.*

A tenor de las normas reseñadas corresponde concluir que el gravamen en consideración se aplicará siempre que se configure, por un lado, una transferencia de dominio, y por el otro, que la misma sea a titulo oneroso.

De acuerdo al ***artículo 2506 del Código Civil*** *"El dominio es el derecho real en virtud del cual una cosa se encuentra sometida a la voluntad y a la acción de una persona", agregando en el artículo a continuación que se llama dominio "... pleno o perfecto cuando es perpetuo y la cosa no esta gravada con ningún derecho real hacia otras personas..."; en tanto se llama "... menos pleno o imperfecto cuando debe resolverse al fin de un cierto tiempo o al advenimiento de una condición o si la cosa que forma su objeto es un inmueble, gravado respecto de terceros con un derecho real como servidumbre, usufructo, etc."*

A su vez, el ***artículo 2662*** *del mismo plexo normativo define al referir al dominio imperfecto aclara que el dominio fiduciario es aquel que "... se adquiere en razón de un fideicomiso constituido por contrato o por testamento, y está sometido a durar solamente hasta la extinción del fideicomiso, para el efecto de entregar la cosa a quien corresponda según el contrato, el testamento o la ley".*

Vale decir que ***el dominio fiduciario resulta imperfecto porque debe resolverse al fin de un cierto tiempo o al advenimiento de una condición****.*

Cabe agregar que conforme lo dispuesto por la ***Ley N° 24.441****, el fiduciante se desprende del dominio perfecto que posee sobre el bien en cuestión, éste no integra el patrimonio del fiduciario, sino que pasa a formar parte de un patrimonio de afectación separado; -cfr.* ***artículo 14****-.*

Al respecto ***este servicio asesor tiene dicho, que en principio no se produciría en el contrato de fideicomiso, una transmisión onerosa ni gratuita del bien*** *en cuestión, sino que el mismo* ***es transferido a "título de confianza"****, pero también se ha advertido que* ***en cada caso en particular "... se deben examinar las características del negocio subyacente al contrato****, determinando las relaciones económicas existentes entre el fiduciante, el fiduciario y el o los beneficiarios o fideicomisarios -surgidas dentro del marco legal instrumentado o establecidas fuera de él-", es decir que "...* ***se deberá determinar si a la luz de la realidad económica se produce la transferencia definitiva de los bienes a un tercero a cambio de una contraprestación****". (cfr. Dictamen N°17/2002 (D.A.T.)).*

Ahora bien, el Impuesto a la Transferencia de Inmuebles de Personas Físicas y Sucesiones Indivisas, grava las transferencias de dominio siempre que se realicen a título oneroso, sin importar si el dominio del inmueble transferido sea pleno o no. Por ese motivo, ***resulta esencial establecer la onerosidad o gratuidad de la transferencia realizada por la fiduciante "A", Sra. Arminda .., al "Fideicomiso Edificio Z.Z.****".*

DEFINICION DE ONEROSIDAD

*En ese orden de ideas, a los fines de determinar si una operación reviste o no el carácter oneroso, resulta menester traer a colación lo normado por el **artículo 1139 del Código Civil**, el cual establece que los contratos son a título oneroso "... cuando las ventajas que procuran a una u otra de las partes no les es concedida sino por una prestación que ella le ha hecho, o que se obliga a hacerle...", en tanto que son a título gratuito "... cuando aseguran a una u otra de las partes alguna ventaja, independiente de toda prestación por su parte".*

PARA LA AFIP LA ENTREGA EN FIDUCIA DE UN INMUEBLE ES ONEROSA, PORQUE ESTA SUJETA A UNA CONTRAPRESTACION FUTURA, LA ADJUDICACION DE LAS UNIDADES

*En ese sentido, se advierte en el sub-examine que las características del negocio subyacente al contrato, conducen a afirmar que **la transferencia de dominio realizada por la fiduciante, tiene como contrapartida una contraprestación futura a la que se obliga el fiduciario**, la cual emerge con claridad del contrato de fideicomiso, -específicamente de la cláusula décima-, donde se detallan los **bienes que corresponderá adjudicarle** cuando culmine la obra.*

A mayor abundamiento, cabe traer a colación lo señalado en la obra "Fideicomiso y Securitización" -Nicolás Malumián, Adrián G. Diplotti, y Pablo Gutiérrez, La Ley, página 196-, en la cual los autores entienden que "... son ejemplos de transferencias fiduciarias que acceden a la categoría de onerosas frente al impuesto a las ganancias aquellas por las cuales se reciba a cambio dinero, títulos fiduciarios, derechos de beneficiario, bienes materiales, etc.".

CONCLUSION DEL DICTAMEN

*Por lo tanto, **esta asesoría interpreta que la transferencia de dominio realizada por la fiduciante en el marco del contrato que nos ocupa reviste carácter de oneroso, resultando en consecuencia alcanzada por el Impuesto a la Transferencia de Inmuebles de Personas Físicas y Sucesiones Indivisas***".

==========

COSTO COMPUTABLE DE LOS TERRENOS APORTADOS EN FIDUCIA A PRECIO NO DETERMINADO

DICTAMEN (DI ATEC) 99/2011 DEL 11.11.2011

La entrega en fiducia de un inmueble a precio no determinado debe realizarse al valor de plaza del terreno al momento de la entrega en fiducia.

Luego en cabeza del fideicomiso ese valor de plaza al momento de la entrega en fiducia se transforma en costo para el fideicomiso.

"*SUMARIO*
*I- **Se consulta cual sería el costo computable** en el Impuesto a las Ganancias, a la Ganancia Mínima Presunta y sobre los Bienes Personales **de los terrenos aportados por los fiduciantes** -Categoría A-, atento a que **la transferencia ha sido efectuada por escritura pública a precio no determinado** y sólo se cuenta con la valuación fiscal.*

*II- **En el Impuesto a las Ganancias** el costo a considerar por el fideicomiso a efectos de incorporar el terreno al patrimonio fiduciario **será el valor de plaza al momento de su transferencia**.*

En el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, el valor a considerar por el fideicomiso a efectos de incorporar el inmueble al patrimonio fiduciario es el costo en plaza al momento de la transferencia, es decir su valor de plaza.

*III. **En el Impuesto sobre los Bienes Personales**, al existir un valor de fecha de ingreso al patrimonio vinculado al costo impositivo de incorporación del inmueble al patrimonio fiduciario, el valor a considerar a los efectos de dicho impuesto será el de incorporación al patrimonio del fideicomiso, que no podría ser otro que el valor de plaza del mismo a dicho momento, el cual debiera cotejarse con la base imponible fijada a los efectos del pago de los impuestos inmobiliarios o tributos similares o al valor fiscal determinado, tomando el fiduciario el mayor de ellos para la liquidación del impuesto atribuible al mismo.*

ANALISIS DEL DICTAMEN

SE APORTARON TERRENOS A PRECIO NO DETERMINADO

OPINION DEL CONSULTANTE

*I. Las presentes actuaciones tienen su origen en la presentación efectuada por el fideicomiso del epígrafe, en los términos de la Resolución General Nº 1.948, mediante la cual **consulta cual sería el costo computable** en el Impuesto a las Ganancias, a la Ganancia Mínima Presunta y sobre los Bienes Personales **de los terrenos aportados por los fiduciantes -Categoría A-, atento a que la transferencia ha sido efectuada por escritura pública a precio no determinado y sólo se cuenta con la valuación fiscal**.*

*Al respecto, la consultante indica que en el **fideicomiso cuyo objeto es el loteo con fines de urbanización**, existen cuatro tipos de fiduciantes:*

LOTEO CON FINES DE URBANIZACION CON 4 TIPOS DE FIDUCIANTES

***Fiduciantes Categoría A**: corresponde a aquellos cuya participación provenga de la **incorporación de bienes inmuebles al fideicomiso**. Dichos bienes podrán ser de origen privado o estatal.*

***Fiduciantes Categoría B**: son aquellos cuya participación es consecuencia de la **tarea de gestión del proyecto**, destinada pero no limitada a la búsqueda de adhesiones de fiduciantes categoría A y C, aprobaciones administrativas de entes públicos y/o privados; búsqueda y calificación de las empresas y/o firmas unipersonales para ejecutar la totalidad de las obras, obtención de beneficios adicionales al emprendimiento ante entes de carácter público o privado; búsqueda de financiación del proyecto; relaciones institucionales.*

***Fiduciantes Categoría C**: será todo fiduciante cuya participación se origine en la **prestación de servicios profesionales y técnicos**.*

***Fiduciantes Categoría D**: será todo fiduciante que **aporte dinero** para obtener como beneficio una o más parcelas del emprendimiento en los plazos fijados en los respectivos contratos de adhesión.*

ADJUDICACION DE LOS LOTES

Asimismo señala que una vez concluido el proyecto urbanístico, a los Beneficiarios Categoría D se les adjudicarán los lotes individuales y a los restantes Beneficiarios el neto resultante en las siguientes proporciones: Categoría A: el 35%; Categoría B: el 60% y Categoría C: el 5%.

BENEFICIARIOS NO FIDUCIANTES

*Agrega que el **Fiduciante Categoría A ha realizado el aporte del inmueble destinado a la urbanización y ha designado como Beneficiario Categoría A, a sus hijos**, por lo que al no revestir todos los fiduciantes el carácter de Beneficiarios tal cual se establece en el Artículo 49 inciso d) punto 1) de la ley de impuesto a las ganancias, **el fideicomiso será el responsable del pago del tributo**.*

COSTO COMPUTABLE. VALOR DE PLAZA (ART. 71 D.R. LIG)

*En cuanto al tema específicamente consultado, referido a determinar el **costo computable de los terrenos aportados por los Fiduciantes** Categoría A cuya transferencia fuera efectuada mediante escritura pública y **a precio no determinado**, considera aplicable lo dispuesto en los **Artículos 28 del Decreto Reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias**, 18 inciso b) de la Ley N° 11.683 -texto ordenado en 1998 y sus modificaciones- y 5° de la Resolución General N° 2.139 (AFIP).*
(..)
*En lo que atañe al **Impuesto sobre los Bienes Personales** considera de aplicación el Artículo 22, inciso a), tercer párrafo de la ley del tributo el cual determina que la valuación no podrá ser inferior a la valuación fiscal al 31 de diciembre del año que se liquida fijada a los efectos del pago de los impuestos inmobiliarios o tributos similares o al valor fiscal determinado a la fecha citada, aclarando que la norma prevé que dicho valor se tomará asimismo en los casos en que no resulte posible determinar el costo de adquisición o el valor a la fecha de ingreso al patrimonio, entendiendo que ésta es la base imponible que debe aplicarse en el caso.*

Finalmente, aduce que sus dudas se fundan en la existencia de posiciones doctrinales que ante la misma situación fáctica se inclinan por la aplicación del valor impositivo que tales bienes tuvieran para el Fiduciante, aplicando analógicamente el Artículo 4° de la Ley de Impuesto a las Ganancias, el que se refiere a los bienes recibidos por herencia, legado o donación.
(..)

ANALISIS DEL DICTAMEN

OPINION DEL FISCO

EL COSTO ES EL VALOR DE PLAZA DEL TERRENO AL MOMENTO DEL APORTE EN FIDUCIA

(..)
*También corresponde inicialmente indicar que ante la presencia de un fideicomiso cuyo objeto es la ejecución de proyectos vinculados a la urbanización, comercialización y construcción y en donde **sus beneficiarios son los propios fiduciantes o los cesionarios de sus derechos**, nos encontramos ante la variante tipificada por la doctrina y la jurisprudencia administrativa como **"fideicomiso inmobiliario de tipo mixto"**.*

*Es dable advertir respecto a este tipo de fideicomisos que mediante los **Dictámenes N° 8/10 y 9/10 (DI ALIR)** se concluyó que ante la existencia de un contrato de fideicomiso en el marco del cual se plantearía una situación mixta con diversidad de sujetos, puesto que existen sujetos que son fiduciantes-beneficiarios y otros que sólo revisten la condición de beneficiarios por resultar cesionarios del derecho de adjudicación de las unidades ",...por imperativo legal, **es el fideicomiso quien deberá tributar** en los términos de los artículos 49 inciso a) y 69 inciso a), punto 6 de la ley del gravamen".*

*Efectuadas dichas aclaraciones y en cuanto al impuesto a las ganancias corresponde recordar que el **Artículo 3° de la Ley de Impuesto a las Ganancias** define el concepto de enajenación como "... la venta, permuta, cambio, expropiación, aporte a sociedades y, en general, todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso".*

Además, para el caso específico de inmuebles, agrega que "...se considerará configurada la enajenación de los mismos cuando mediare boleto de compraventa u otro compromiso similar, siempre que se diere la posesión o en su defecto en el momento en que este acto tenga lugar, aun cuando no se hubiere celebrado la escritura traslativa de dominio".

*Por su parte, el **Artículo 28 del Decreto Reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias*** (HOY ART. 71 D.R. LIG) *dispone que: "Cuando la transferencia de bienes se efectúe por un precio no determinado (per-muta, dación en*

*pago, etc.) se computará a los fines de la determinación de los resultados alcanzados por el impuesto, el **valor de plaza de tales bienes a la fecha de la enajenación**".*

Expuesto ello, debe señalarse que el Artículo 1° de la Ley N° 24.441 establece que "Habrá fideicomiso cuando una persona (fiduciante) transmita la propiedad fiduciaria de bienes determinados a otra (fiduciario), quien se obliga a ejercerla en beneficio de quien se designe en el con-trato (beneficiario), y a transmitirla al cumplimiento de un plazo o condición al fiduciante, al beneficiario o al fideicomisario".

A su vez, y de acuerdo al Artículo 14 de la ley de marras "Los bienes fideicomitidos constituyen un patrimonio separado del patrimonio del fiduciario y del fiduciante".
(..)
*Vinculado indirectamente al tema, cabe traer a colación el **Dictamen N° 7/07 (DI ATEC)**, en el cual se consultó acerca del costo computable de un inmueble entregado como aporte societario, el que se retribuía mediante la entrega de acciones emitidas por la entidad adquirente, concluyéndose en base a lo normado por el Artículo 28 del reglamento de la Ley de Impuesto a las Ganancias que "...el costo impositivo de las acciones recibidas, así como el valor de la transferencia del inmueble, se hallarán conformados por el valor de plaza que poseía este último al momento de concretarse su aporte a la sociedad".*

EL COSTO ES EL VALOR DE PLAZA AL MOMENTO DEL APORTE

*En igual sentido, **este servicio asesor interpreta que, el costo a considerar por el fideicomiso a efectos de incorporar el inmueble al patrimonio fiduciario es el valor impositivo equivalente al importe de la transferencia, que en el caso, al efectuarse por un precio no determinado es su valor de plaza al momento de dicha transferencia**.*
(..)
En dicho sentido, la Ley de Impuesto a las Ganancias en su Artículo 55 establece que las existencias de inmuebles y obras en construcción que tengan el carácter de bienes de cambio deberán computarse al cierre del ejercicio por los importes que se determinen conforme las siguientes normas:

"a) Inmuebles adquiridos:

Al valor de adquisición -incluidos los gastos necesarios para efectuar la operación- actualizado desde la fecha de compra hasta la fecha de cierre del ejercicio...".

Es decir y, como ya se explicó al analizar el impuesto a las ganancias el valor a considerar por el fideicomiso a efectos de incorporar el inmueble al patrimonio fiduciario es el costo en plaza al momento de la transferencia.

*Por último y en lo atinente al **Impuesto sobre los Bienes Personales**, cabe precisar que median-te la sanción de la Ley N° 26.452 (B.O. 16/12/08) se incorporó como cuarto párrafo del Artículo 25.1 de la ley del tributo que en el caso de "...fideicomisos no mencionados en el inciso i) del Artículo 22 de esta ley excepto cuando, el fiduciante sea el Estado Nacional, provincial, municipal o la Ciudad Autónoma de Buenos Aires o aquéllos se encuentren destinados al desarrollo de obras de infraestructura que constituyan un objetivo prioritario y de interés del Estado Nacional, el gravamen será liquidado e ingresado por quienes asuman la calidad de fiduciarios, apli-cando la alícuota indicada en el primer párrafo sobre el valor de los bienes que integren el fideicomiso al 31 de diciembre de cada año, determinado de acuerdo con lo establecido en el inciso k) del Artículo 22 de la presente ley. El impuesto así ingresado tendrá el carácter de pago único y definitivo...".*

Asimismo, y como párrafo seguido al precitado se agregó que "En los casos mencionados en el párrafo anterior, se presume sin admitir prueba en contrario, que los bienes que integran el fideicomiso pertenecen de manera directa o indirecta a sujetos pasivos del gravamen".

Por su parte, mediante la incorporación del inciso k) al Artículo 22 de la ley del tributo se dispuso que "Los bienes integrantes de fideicomisos no comprendidos en el inciso i) de este Artículo se valuarán de acuerdo con las disposiciones de la presente ley y su reglamentación".

Es decir que a partir de la reforma legal comentada los fiduciarios de los fideicomisos del tipo aquí tratado deben liquidar e ingresar el gravamen sobre los bienes que integran el fideicomiso al 31 de diciembre de cada año, valuando los mismos de acuerdo a la ley y a su reglamentación.

Específicamente, las normas de valuación aplicables al terreno en cuestión aportado al fideicomiso son las contenidas en el Artículo 22 de la ley de la materia, cuyo inciso a), apartado 1, con-templa como valuación de inmuebles adquiridos "...al costo de adquisición o valor a la fecha de ingreso al patrimonio...".

Es de hacer notar que en el presente caso existe un valor de incorporación al patrimonio -valor de plaza-, el cual está vinculado al costo impositivo de incorporación al patrimonio del fideicomiso.

Ello sin dejar de observar, la necesaria comparación que exige el tercer párrafo del citado inciso a) al disponer que "El valor a computar para cada uno de los inmuebles, determinado de acuerdo con las disposiciones de este inciso, no podrá ser inferior al de la base imponible -vigente al 31 de diciembre del año por el que se liquida el presente gravamen- fijada a los efectos del pago de los impuestos inmobiliarios o tributos similares o al valor fiscal determinado a la fecha citada".

CONCLUSIONES DEL DICTAMEN

En síntesis, de conformidad con las consideraciones formuladas cabría concluir que:

*A- **En el Impuesto a las Ganancias el costo a considerar por el fideicomiso a efectos de incorporar el terreno al patrimonio fiduciario será el valor de plaza al momento de su transferencia**.*

B- En el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, el valor a considerar por el fideicomiso a efectos de incorporar el inmueble al patrimonio fiduciario es el costo en plaza al momento de la transferencia, es decir su valor de plaza.

*C. **En el Impuesto sobre los Bienes Personales**, al existir un valor de fecha de ingreso al patrimonio vinculado al costo impositivo de incorporación del inmueble al patrimonio fiduciario, el valor a considerar a los efectos de dicho impuesto será el de incorporación al patrimonio del fideicomiso, que no podría ser otro que el valor de plaza del mismo a dicho momento, el cual debiera cotejarse con la base imponible fijada a los efectos del pago de los impuestos inmobiliarios o tributos similares o al valor fiscal determinado, tomando el fiduciario el mayor de ellos para la liquidación del impuesto atribuible al mismo.*

Ver Consulta Vinculante relacionada N° 7/12 (SDG TLI)"

==========

ADJUDICACION DE UNIDADES Y POSTERIOR VENTA DE LAS UNIDADES ADJUDICADAS

DICTAMEN (DAT) 18/2006 DEL 16.03.2006 (GANANCIAS e IVA)

DICTAMEN (DAT) 16/2006 DEL 06.03.2006 (IVA)

Dictamen (DAT) 18/2006 del 16/03/2006. (GANANCIAS e IVA)

ADJUDICACION DE LAS UNIDADES POR PARTE DEL FIDEICOMISO

POSTERIOR VENTA DE LAS UNIDADES FUNCIONALES ADJUDICADAS

"*SUMARIO*
Fideicomisos de Construcción. Tratamiento Tributario.

*Previo a entrar al estudio solicitado, **se advierte que para analizar las consecuencias tributarias de un fideicomiso inmobiliario, se deberá siempre examinar las características del negocio subyacente al contrato**, determinando las relaciones económicas existentes entre el fiduciante, el fiduciario y el o los beneficiarios o fideicomisarios -surgidas dentro del marco legal instrumentado o establecidas fuera de él.*

I. Adjudicación de las unidades funcionales construidas por parte del fideicomiso a los fiduciantes beneficiarios.

I.1. Impuesto al Valor Agregado

La actividad de construcción a desarrollar por el fideicomiso sobre un inmueble adquirido por éste en cumplimiento del pacto de fiducia, encuadra en el hecho imponible definido en el inciso b) del artículo 3° de la ley -obras sobre inmueble propio-; encontrándose la misma alcanzada por el impuesto al valor agregado en cabeza del fideicomiso en su carácter de sujeto pasivo del gravamen, considerándose momento de la transferencia del inmueble, al acto de adjudicación de las respectivas unidades a los fiduciantes beneficiarios.

I.2. Impuesto a las Ganancias

En el impuesto a las ganancias, atento que los fiduciantes revisten al mismo tiempo el carácter de beneficiarios del fideicomiso, el fiduciario deberá atribuir los resultados obtenidos de la actividad desarrollada en el marco del fideicomiso -construcción de un edificio y enajenación de las unidades funcionales resultantes- a los fiduciantes-beneficiarios, conforme las pautas fijadas por el cuarto artículo incorporado sin número a continuación del artículo 70 de la reglamentación y 50 del cuerpo legal. (HOY ART. 130 DEL D.R. LIG Y ART. 54 LIG)

II. Actos realizados por los fideicomisarios con posterioridad a la adjudicación de las unidades funcionales

Al respecto, cumplo en comunicarle que, atento carecer el planteo de datos concretos que permitan abordar el análisis con profundidad, se abordará el mismo en un marco teórico, a fin de suministrar la normativa legal aplicable.

II.1. Impuesto al Valor Agregado

El impuesto originado por la adquisición de las unidades funcionales revestirá el carácter de crédito fiscal en tanto el inmueble se aplique a prestaciones gravadas que generen débito fiscal.

No corresponde tratar el interrogante referido a cuál sería el mecanismo instrumental para que el fideicomiso le traslade el crédito fiscal acumulado por la realización de la obra a los fiduciantes-beneficiarios para el caso en que estos últimos realicen con posterioridad a la adjudicación una venta de su unidad funcional, toda vez que el hecho imponible respectivo se perfeccionó, tal como se dijo, en cabeza del fideicomiso.

Ello sin dejar de realizar la salvedad que en dichos casos debería siempre analizarse la verdadera intención de las partes y si en concreto no estaríamos en presencia de una sola operación de venta (v.g. vinculación económica entre fiduciante-beneficiario y fiduciario), haciendo uso de la figura del fideicomiso para proceder a la construcción y comercialización de inmuebles por un valor inferior al que correspondería de realizarse toda la operatoria en cabeza de un mismo sujeto.

Con relación a la locación de inmuebles, se recuerda que el artículo 7°, inciso h), punto 22 de la ley exonera básicamente la locación de inmuebles destinados a casa-habitación del locatario y su familia, de inmuebles rurales afectados a actividades agropecuarias y las restantes -excepto las comprendidas en el punto 18, inc. e), artículo 3°-, cuando el valor del alquiler, por unidad, locatario y período mensual sea igual o inferior a $ l.500.

Respecto de las operaciones de leasing las mismas encuentran su marco regulatorio en la Ley N° 25.248 y el Decreto N° 1.038/2000; en tanto que cuando se instrumente un contrato de fideicomiso se deberá analizar para determinar su tratamiento tributario las respectivas cláusulas contractuales.

II.2. Impuesto a las Ganancias

***Los ingresos provenientes de las operaciones efectuadas con los citados inmuebles por un sujeto-empresa se encontrarán alcanzados por el impuesto a las ganancias**; en cambio **se someterá a imposición las rentas percibidas por la persona física, respecto de las cuales se cumplan los requisitos de periodicidad, permanencia y habilitación en la fuente**, conforme lo dispuesto en el artículo 2°, apartado 1) de la ley del tributo.*

Además y en el caso de venta de inmuebles realizada por personas físicas, corresponde destacar que se encontrará alcanzada por el impuesto los supuestos contemplados en el artículo 49 inciso d) de la ley -edificación y enajenación de inmuebles regidos por la ley de propiedad horizontal, realizadas ambas operaciones por un mismo sujeto-.

II.3. Impuesto sobre la transferencia de inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas.

***La transferencia de inmuebles a título oneroso efectuada por el sujeto persona física -o sucesión indivisa- se encontrará alcanzada por este impuesto** en la medida que dicha operatoria no tribute el impuesto a las ganancias; ello conforme las disposiciones del artículo 8° de la ley del gravamen.*

III. Tratamiento en el impuesto a la Ganancia Mínima Presunta de las inversiones realizadas por el fideicomiso destinadas a la construcción de inmuebles.

La exclusión de la base de imposición a que se refiere el inciso b) del artículo 12 de la ley, sólo resultará procedente en aquéllos casos en que los activos en cuestión no revistan para su titular el carácter de bienes de cambio.

Dado que en el caso bajo análisis los inmuebles revisten el carácter de bienes de cambio, no corresponde la aplicación a las inversiones efectuadas por el fideicomiso para la construcción del edificio, de las normas del artículo 12 inciso b) de la ley.

ANALISIS DEL DICTAMEN
(..)
*En tal sentido, explica que se trata de un Contrato de Fideicomiso -Fideicomiso de Construcción Edificio ...-, celebrado el .../09/2004, **cuyo objeto consiste en la compra de un inmueble y subsecuente ampliación y construcción al costo de un edificio a ser afectado al régimen de propiedad horizontal**.*

*Aclara que **el inmueble sobre el cual se efectuará la construcción fue adquirido por el fideicomiso con aportes de fondos de dinero en efectivo efectuados por los fiduciantes**, a quienes categoriza tributariamente en dos tipos de sujetos: **a) Personas físicas residentes en el país**; y **b) una sociedad anónima constituida en el país** conforme a los términos de la Ley Nº 19.550 -y por ende sujeto comprendido por el artículo 69 de la Ley de Impuesto a las Ganancias-.*

*Asimismo indica que el instrumento constitutivo establece que **los fiduciantes asumirán también el carácter de beneficiarios**; estipulando como obligaciones a cargo del fiduciario, la realización de la compra del terreno, la gestión y administración de la construcción, la afectación a propiedad horizontal y luego la adjudicación de las unidades funcionales y complementarias resultantes a los fideicomisarios, con la consecuente extinción del fideicomiso.*

Concretamente, plantea una serie de inquietudes respecto del tratamiento impositivo que corresponde otorgar a los actos jurídicos que seguidamente se detallan:

1. Adjudicación de las unidades funcionales construidas por parte del fideicomiso a los fiduciantes-beneficiarios.

1.1. Impuesto al valor agregado.

OPINION DEL CONSULTANTE

Sobre el particular y con relación al impuesto al valor agregado, considera que, si bien el acto jurídico a ejecutar constituye una locación de obra sobre inmueble propio prevista en el artículo 3° inciso b) de la ley del gravamen, el fideicomiso no reviste el carácter de empresa constructora en los términos del artículo 4° inciso d), al no existir propósito de lucro, entendiendo que las adjudicaciones de las unidades funcionales a los fiduciantes-beneficiarios-fideicomisarios constituyen una transferencia a título no oneroso.

En virtud de ello, concluye que el fideicomiso no resulta sujeto pasivo del tributo, no encontrándose alcanzadas con el mismo las adjudicaciones de las unidades funcionales a los fideicomisarios. En ese entendimiento, considera que el impuesto contenido en las compras y locaciones realizadas por la construcción no constituye crédito fiscal para el fideicomiso en los términos del artículo 12, inciso a), segundo párrafo, del texto legal.

1.2. Impuesto a las ganancias.

OPINION DEL CONSULTANTE

Sostiene que el fideicomiso es sujeto del impuesto en virtud del inciso agregado a continuación del inciso d) del artículo 49 de la ley del gravamen. No obstante, señala que el resultado obtenido por la transferencia de las unidades funcionales "... no será otro que la suma de las inversiones realizadas en la obra por lo que no existirá ganancia alguna y determinará un impuesto igual a cero por lo que no existe renta y el hecho imponible no se ha configurado".

*Fundamenta su tesitura en el **Dictamen Nº 88/2001 (DAL)**, en el cual el organismo fiscal concluye que la adjudicación de unidades destinadas a vivienda por parte de una sociedad civil a sus miembros luego de realizada la construcción y edificación de una propiedad horizontal conforme la Ley N° 13.512 no se encuentra alcanzada por las previsiones del impuesto a las ganancias.*

2. Actos realizados por los fideicomisarios con posterioridad a la adjudicación de las unidades funcionales.

*En este caso, plantea las siguientes alternativas: **a) que sean utilizadas como vivienda propia**; **b) que sean utilizadas para la realización de actividades económicas**; **c) que se den en locación a terceros**; **d) que sean enajenadas**; **e) que el fideicomisario actúe como dador en un contrato de leasing**; y **f) que el fideicomisario celebre a su vez un contrato de fideicomiso con terceros**.*

2.1. Impuesto al valor agregado.

OPINION DEL CONSULTANTE

Con relación a este impuesto, expone el criterio que estima procedente para cada una de las alternativas planteadas:

a) En lo atinente a esta opción -utilización como casa habitación-, expresa que "... no existirá incidencia alguna del gravamen por cuanto no se ha configurado hecho imponible alguno".

b) Aquí -utilización en su actividad económica- afirma que tampoco habría incidencia alguna en el gravamen, salvo que "... las adquisiciones y locaciones con motivo de tal afectación podrán originar el crédito fiscal computable, si se cumple con los demás requisitos para su procedencia, pero no podrán computar suma alguna respecto del IVA contenido en los costos para la locación de obra facturados al fideicomiso, incluso si el fideicomisario es la sociedad anónima constituida en el país".

c) En el caso que se de en locación a terceros, entiende que resultará procedente el cómputo del crédito fiscal vinculado con las compras, locaciones y prestaciones originadas con motivo de la locación, en la medida que ésta se encuentra gravada en el impuesto, y tampoco podrá computarse los créditos fiscales facturados al fideicomiso.

d) En este caso -que sean enajenados-, considera que la operatoria "... está fuera del ámbito del gravamen por así disponerlo el artículo 1° de la ley de IVA".

e) Opina que la operatoria -dador en un contrato de leasing- se encuentra regulada por la Ley Nº 25.248 y el Decreto Nº 1.038/2000 en sus artículos 9° a 15 y 26.

f) Sostiene que en el supuesto en que se celebre a su vez un contrato de fideicomiso con terceros, el tratamiento dependerá de las características estipuladas en el respectivo contrato.

2.2. Impuesto a las ganancias.

OPINION DEL CONSULTANTE

En lo que respecta a este impuesto, define el distinto tratamiento que corresponde acordar a las operaciones realizadas por los fideicomisarios según el destino dado a los inmuebles adjudicados:

a) Si se destina la unidad funcional como casa habitación, está exenta por lo dispuesto en el artículo 20, inc. o) de la ley del gravamen.

b) Si es utilizado para el desarrollo de una actividad económica, el fideicomisario podrá computar las amortizaciones de acuerdo a los artículos 83 y 84 de la ley de impuesto a las ganancias.

c) La locación de inmuebles está alcanzada como renta de primera categoría o tercera categoría según corresponda.

d) Si se enajenan las unidades funcionales a terceros, los fideicomisarios si bien no se encuentran comprendidos en los supuestos del inc. d) del artículo 49 de la ley, la enajenación estará gravada para el caso de la sociedad anónima (artículo 2° apartado 2) de la ley), y para la persona física en caso de que dicha operación sea susceptible de periodicidad que implique la permanencia de la actividad generadora de ingresos.

e) Cuando el fideicomisario actúe como dador del leasing, la utilidad tanto en la etapa del canon como en el precio de la opción de compra estará alcanzada por el gravamen, en los términos y condiciones de la Ley N° 25.248 y el Decreto N° 1.038/2000.

f) Si el fideicomisario celebra a su vez un contrato de fideicomiso con terceros, el tratamiento dependerá de las características del referido contrato.

3. Tratamiento en el impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, de las inversiones realizadas por el fideicomiso destinadas a la construcción del inmueble.

OPINION DEL CONSULTANTE

Con relación a este tema, opina que el fideicomiso es sujeto pasivo del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta durante todo el lapso de vigencia del contrato, y que, por lo tanto, las inversiones realizadas en la construcción o mejora del edificio deben considerarse como activo no computable en el año de la inversión y el subsiguiente, por aplicación de lo normado en los artículos 12, inc. b), y 12 continuación de la ley del tributo.

4. Impuesto a la transferencia de inmuebles.

OPINION DEL CONSULTANTE

Interpreta que la transmisión de las unidades funcionales a los fideicomisarios al momento de extinción del contrato es a título del pacto de fiducia y no a título oneroso, por lo que dicha transmisión estará excluida del ámbito del gravamen.

Asimismo considera que en la medida que las operaciones de los fideicomisarios contempladas en el punto 2.2. precedente, queden alcanzadas por el Impuesto a las Ganancias, las mismas quedarán excluidas de este gravamen.

ANALISIS DEL DICTAMEN

OPINION DEL FISCO
(..)
RELATO DE LOS HECHOS

*II. Sentado ello, y previo a entrar al análisis solicitado, corresponde traer a colación las consideraciones vertidas en la Actuación N° ..., en la cual se sostuvo, al analizarse las consecuencias tributarias de un fideicomiso inmobiliario, que "... **en cada caso particular se deberán examinar las características del negocio subyacente al contrato**, determinando las relaciones económicas existentes entre el fiduciante, el fiduciario y el o los beneficiarios o fideicomisarios -surgidas dentro del marco legal instrumentado o establecidas fuera de él".*

*El citado pronunciamiento advierte además que "... para determinar los efectos impositivos que derivan de este contrato no es posible contentarse con examinar las consecuencias fiscales de este instituto desde el punto de vista limitado de su apariencia formal, es decir, evaluando solamente su estructura jurídica, sus grandes rasgos conceptuales e incluso el rol de las partes del contrato, sino que **es necesario completar el análisis penetrando en las operaciones subyacentes**, a fin de merituarlo a la luz del tratamiento fiscal que las normas de cada impuesto le dan a ese negocio particular o a los actos que el fiduciario debe ejecutar como consecuencia del contrato".*

*Conforme a dicho temperamento, se estima necesario indagar en el presente caso las relaciones jurídicas entabladas entre los sujetos participantes, para lo cual pasaremos a reseñar las **cláusulas contractuales más relevantes**:*

CLAUSULAS RELEVANTES DEL CONTRATO

***Cláusula I**. Los doce fiduciantes, "... participando en partes iguales ...", asumen simultáneamente el carácter de beneficiarios y fideicomisarios.*

***Cláusula II**. Objeto de la fiducia: La compra de un inmueble ubicado en la ciudad de Mar del Plata y la elaboración de un proyecto de ampliación, mejoras y construcción al costo de un edificio que se afectará a Propiedad Horizontal.*

***Cláusula III**. Los fiduciantes entregan al fiduciario la suma de U$S ..., destinados a la compra del terreno, obligándose una vez definido el proyecto de construcción a fideicomitar las sumas necesarias según surge de las cláusulas del contrato.*

***Cláusula V.1)**. El edificio tendrá un mínimo de treinta unidades funcionales destinadas a vivienda, de aproximadamente ciento ochenta metros cuadrados propios cada una, y sesenta unidades complementarias destinadas a cochera. Lo resuelto por los fiduciantes respecto de las especificaciones y condiciones inherentes a la obra, será ejecutado por el fiduciario según las expresas instrucciones que le serán fehacientemente notificadas.*

***Cláusula V.2)**. Cada fiduciante se obliga a integrar las sumas necesarias requeridas por el fiduciario, así como a abonar las cuotas eventuales necesarias para cubrir mayores costos de obra, y por el pacto de solidaridad asumirán en proporción las cuotas y reintegros de los fiduciantes incumplientes.*

***Cláusula V.4)**. La mora en el pago de dos cuotas cualesquiera, consecutivas, facultará al resto de los fiduciantes a adquirir la posición contractual del fiduciante incumplidor u ofrecerla a terceros.*

***Cláusula VI**. Los fiduciantes, por decisión unánime, podrán revocar el fideicomiso antes del plazo estipulado, en cuyo caso deberán notificar al fiduciario, quien recién cesará en sus funciones una vez cumplidas todas las obligaciones asumidas y transmitidos los bienes de la manera que indiquen los fiduciantes. En caso de que éstos no aprueben el proyecto de construcción, podrán optar por la venta de los inmuebles a terceros, y en tal caso serán beneficiarios y fideicomisarios sobre el precio de venta y en las proporciones que corresponda.*

***Cláusula VII**. Son obligaciones del fiduciario, entre otras: 1) comprar el terreno para la construcción del edificio; 2) llevar la administración contable, financiera, impositiva y legal de la obra; 3) supervisar la marcha de la obra, sus plazos y contrataciones respectivas; 4) Cobrar y administrar las cuotas, gestionar y contratar préstamos para financiar la construcción en los casos que cuente con la debida autorización de los beneficiarios; 5) Pagar los materiales de construcción, impuestos, tasas y contribuciones de cualquier especie, cargas sociales, gastos causídicos y erogaciones extraordinarias que tengan como causa la gestión de la fiducia; 6) Suscribir la totalidad de la documentación que fuera menester para transmitir el dominio pleno por extinción de la fiducia a los fideicomisarios, efectuando la tradición de las correspondientes unidades funcionales y complementarias a los fideicomisarios.*

***Cláusula IX**. El fiduciario no podrá realizar ningún acto de disposición sobre los inmuebles. Sólo podrá hipotecarlos siempre y cuando cuente con la conformidad de los beneficiarios.*

***Cláusula XIV**. El fiduciante-beneficiario que se encuentre al día con sus obligaciones, podrá enajenar su derecho en el fideicomiso, que comprende necesariamente los derechos y obligaciones del presente contrato con la preadjudicación de la unidad, una vez acordado el proyecto definitivo.*

***Cláusula XV**. Se designa fideicomisarios a los fiduciantes-beneficiarios, quienes tienen derecho a que se les adjudiquen las unidades funcionales y complementarias resultantes al tiempo de extinción del contrato. Las proporciones que se establezcan al aprobarse el proyecto serán inamovibles y en el reglamento constarán como proporción de dominio definitivo.*

De la reseña efectuada podemos apreciar que bajo la estructura de un fideicomiso de inversión se pacta una operación consistente en la construcción de un edificio a afectar al régimen de Propiedad Horizontal -ajustándose a determinadas condiciones impuestas por los fiduciantes- sobre un inmueble adquirido por el fideicomiso -por encargo del pacto de fiducia-, ello con la finalidad de obtener unidades funcionales destinadas a los fiduciantes-beneficiarios, y cuya obra se financiará con aportes que éstos efectúen, previéndose asimismo financiación externa.

ANALISIS DEL DICTAMEN

OPNION DEL FISCO

III. Descripta que fuera la operatoria en torno a la cual giran los interrogantes planteados, seguidamente se pasará al análisis de cada uno de ellos:

IV.1. Adjudicación de las unidades funcionales construidas por parte del fideicomiso a los fiduciantes-beneficiarios.

IV.1.1. Impuesto al valor agregado.

En primer lugar se estima conveniente citar las normas relacionadas con la cuestión planteada. Así, resulta procedente señalar que el artículo 4°, relativo a sujetos pasivos del impuesto al valor agregado, establece que quedan incluidos en sus disposiciones "...quienes, revistiendo la calidad de uniones transitorias de empresas, agrupamientos de colaboración empresaria, consorcios,...o cualquier otro ente individual o colectivo,..." realicen alguna de las actividades gravadas que dicha norma enumera, entre las cuales se encuentran -inciso d)-, las efectuadas por empresas constructoras.

Al respecto, dicho inciso d) establece que son sujetos pasivos del impuesto quienes "sean empresas constructoras que realicen las obras a que se refiere el inciso b) del artículo 3°, cualquiera sea la forma jurídica que hayan adoptado para organizarse, incluidas las empresas unipersonales. A los fines de este inciso, se entenderá que revisten el carácter de empresas constructoras las que, directamente o a través de terceros, efectúen las referidas obras con el propósito de obtener un lucro con su ejecución o con la posterior venta, total o parcial del inmueble."

A su vez, el inciso b) del artículo 3° establece que se encuentran alcanzadas por el impuesto "Las obras efectuadas directamente o a través de terceros sobre inmueble propio".

*Expuesta la normativa precedente cabe traer a colación el **Dictamen N° 59/2003 (DAL)**, en el cual se trató la actividad llevada a cabo por un fideicomiso cuyo objetivo era realizar un emprendimiento inmobiliario transmitiéndose la propiedad fiduciaria de un predio perteneciente al fiduciante a efectos de que el fiduciario desarrolle la actividad de comercialización -captación de suscriptores- y ejecución de las obras -unidades funcionales-.*

El área legal, en virtud de la intervención solicitada por esta Asesoría mediante Nota N° ... -Act. N° ...- señaló, en concordancia con este último pronunciamiento, que es en cabeza del fideicomiso que se perfeccionará el hecho imponible, destacando que para que el hecho analizado -emprendimiento inmobiliario- encuadre en el inciso b) del artículo 3° de la ley del tributo, "...se deben analizar las circunstancias de hecho, es decir que no solo se trate de una obra sobre inmueble propio, requisito que se cumple en el caso, sino que, además la obra sea efectuada por una empresa constructora que, de acuerdo con lo exigido por el inciso d) del artículo 4° efectúe las referidas obras con el propósito de obtener un lucro en su ejecución o con la posterior venta total o parcial del inmueble."

*A partir de lo indicado se extrae con carácter general que **el fideicomiso es, en cuanto a sujeto pasivo del gravamen, una unidad económica con un fin determinado, distinta del fiduciario y del fiduciante y que las consecuencias fiscales en el impuesto al valor agregado, resultantes de la operatoria que desarrolla, no pueden considerarse atribuibles a dichos sujetos, sino al propio fideicomiso**.*

*En ese sentido cabe destacar que **no se aplica al fideicomiso la figura del consorcio organizado en condominio** por cuanto el primero a diferencia del consorcio transmite a la finalización de las obras el derecho real de dominio de las unidades a los fiduciantes-beneficiarios o eventualmente a los cesionarios, revistiendo ambos sujetos el carácter de terceros con respecto al fideicomiso y que tal transferencia se efectúa a título oneroso, toda vez que los fiduciantes-beneficiarios abonan cuotas en función a su participación, considerándose momento de la transferencia del inmueble, al acto de adjudicación de las respectivas unidades a los fiduciantes beneficiarios*".

Dictamen (DAT) 16/2006 del 06/03/2006. (IVA)

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. ADJUDICACION DE UNIDADES. EL FIDECOMISO ES SUJETO PASIVO DE IVA.

CESION DE DERECHOS DE ADJUDICACION NO GRAVADO EN IVA

"*SUMARIO*
*Se consulta el **tratamiento que corresponde otorgar en el impuesto al valor agregado a la adjudicación de las unidades funcionales por parte del fideicomiso** T.T. los fiduciantes en su carácter de beneficiarios, a la posterior transferencia de dominio de dichas unidades que, eventualmente podrían efectuar éstos últimos a terceros, de qué manera dichos fiduciantes-beneficiarios computarían el crédito fiscal vinculado con la obra, como así también de la **cesión del derecho a la adjudicación de dichas unidades funcionales que los fiduciantes beneficiarios podrían celebrar con terceros adquirentes**.*

La intención que motiva a los fiduciantes-beneficiarios es la de adquirir un inmueble constituyendo las sumas entregadas aportes a cuenta del valor de dicho bien, destacándose además que determinadas cláusulas contractuales -tales como la resolución del contrato respecto del deudor moroso y su reemplazo- llevan a considerar que la operatoria tiene por objeto la venta de un inmueble.

***Teniendo en cuenta que el fideicomiso construye sobre inmueble propio**, que transmite a la finalización de las obras el derecho real de dominio de las unidades a los fiduciantes/beneficiarios o a los cesionarios, revistiendo ambos sujetos el carácter de terceros con respecto al mismo y que tal transferencia se efectúa a título oneroso -toda vez que los fiduciantes/beneficiarios abonan cuotas en función a su participación- **el hecho imponible previsto en el inciso b) del artículo 3° de la ley se perfeccionará en cabeza de aquél, resultando sujeto pasivo del gravamen tanto para el caso en que transfiera las unidades funcionales a los fiduciantes beneficiarios como a los respectivos cesionarios**.*

*En cuanto a **la cesión por parte de los fiduciantes del derecho a la adjudicación de las unidades funcionales a terceros beneficiarios -cesionarios- cabe señalar que no resulta alcanzada por el Impuesto al Valor Agregado**.*

I.- Los apoderados de la sociedad fiduciaria del fideicomiso del asunto, denominada "A.A." S.A. se dirigen a este organismo con el objeto de efectuar una consulta en los términos de la Resolución General N° 858 y su modificatoria, respecto del tratamiento que corresponde otorgar a la adjudicación de las unidades funcionales por parte del fideicomiso a los fiduciantes en su carácter de beneficiarios, a la posterior transferencia de dominio de dichas unidades que, eventualmente, podrían efectuar estos últimos a terceros, como también de qué manera dichos fiduciantes-beneficiarios computarían el crédito fiscal vinculado con la obra.

Asimismo, solicitan que se les informe el tratamiento de la cesión del derecho a la adjudicación de las unidades funcionales que los fiduciantes beneficiarios podrían celebrar con terceros adquirentes.

*Al respecto, señalan que el Fideicomiso T.T. es un fideicomiso de tipo inmobiliario constituido de acuerdo con la Ley N° 24.441 **cuyo objeto es**, tal como se desprende de la cláusula segunda del contrato de constitución, **la adquisición de un inmueble con el fin de construir en el mismo un edificio, dividirlo en propiedad horizontal y transferir las unidades a los beneficiarios que pueden ser los fiduciantes o sus cesionarios**.*

Señalan que cuando el fideicomiso adjudica las unidades en el caso en que el beneficiario es el propio fiduciante "...no corresponde considerar que se materializa el hecho imponible... en virtud de que no realiza una transferencia a título oneroso, sino que se cumple con la finalidad del fideicomiso, que consiste en adquirir un inmueble, construir un edificio y adjudicar las distintas unidades funcionales a los fiduciantes, que entregaron los fondos para que se lleve a cabo la obra, en su carácter de beneficiarios, en las participaciones establecidas en el contrato de constitución del fideicomiso".

Al respecto, entienden que en el supuesto comentado el fideicomiso no encuadra en la definición de empresa constructora contenido en el inciso d) del artículo 4° de la ley de impuesto al valor agregado.

*Indican que la figura es similar a la del consorcio de propietarios que adquieren en forma indivisa un inmueble y participan en forma conjunta de la construcción de un edificio, cuyas unidades funcionales se adjudican, una vez concluida la obra en función de la participación de cada condómino. En este orden de ideas consideran aplicables al caso los **Dictámenes N° 47/83 y 41/85 (DATyJ)**, señalando que en los mismos se trató el caso de consorcios propietarios de un terreno que no asumen las características de una sociedad civil o de una sociedad comercial, sino que construyen un edificio para su posterior división en propiedad horizontal entre los condóminos, en proporción a su participación.*

*Por otra parte, para el caso en que se transfieran las unidades a un tercero al cual el fiduciante-beneficiario le cedió su derecho a la adjudicación resultan aplicables las disposiciones del **Dictamen N° 59/2003 (DAL)** en cuanto a que "...la cesión de derechos efectuada por el fiduciante a un tercero es una transmisión de un derecho personal y no implica la transferencia del derecho real sobre el inmueble, por lo tanto no se encuentra alcanzada por el impuesto".*

En cuanto a la adjudicación que el fideicomiso realiza de las unidades a terceros beneficiarios, que ostentan el derecho a la misma en virtud de la cesión realizada por el fiduciante, coinciden con el dictamen citado en cuanto a que allí sí se produce la transmisión del derecho real de dominio del inmueble a un tercero, que existe fin de lucro y por lo tanto el fideicomiso, en cuanto sujeto del impuesto definido por la ley de impuesto al valor agregado, configura en cabeza propia el hecho imponible con ese acto, quedando obligado a determinar y liquidar el impuesto incluido en la operación.

A partir de lo indicado consultan si es correcta la interpretación efectuada y cuál sería el mecanismo instrumental para que el fideicomiso le traslade el crédito fiscal acumulado por la realización de la obra a los fiduciantes-beneficiarios, para el hipotético caso que estos últimos realicen una venta posterior que pudiera estar gravada con el tributo.

ANALISIS DEL DICTAMEN
(..)

III.- En cuanto a la documentación acompañada en fotocopia cabe traer a colación el "Contrato de Fideicomiso T.T." obrante en fotocopia entre fojas ... a ... de los antecedentes cuyo artículo 1° establece que, los fiduciantes son aquéllas personas físicas o jurídicas, que adhieren al contrato de fideicomiso y que se obligan a aportar la totalidad de los fondos necesarios para comprar el inmueble y para hacer frente a todos los costos y gastos que demande la obra de construcción necesarios para llevar a cabo el edificio proyectado, en la proporción que cada uno de ello asume de conformidad al detalle que adjunta.

La fiduciaria es "A.A." S.A. sociedad a quien se le transmite el dominio fiduciario de los fondos para adquirir el inmueble y llevar adelante un emprendimiento inmobiliario para lo cual contratará los servicios profesionales que fueren necesarios para su concreción, en tanto que los beneficiarios son los fiduciantes o sus cesionarios.

Por su parte el edificio es el inmueble a construir con destino a viviendas unifamiliares, en tanto que se entiende por unidades a las unidades funcionales y complementarias del edificio cuyo derecho de dominio exclusivo adquirirán los beneficiarios.

El fondo fiduciario es el constituido por los aportes de los fiduciantes y, en su caso, por cualquier otro importe que resulte de la ejecución del contrato. Será destinado a la adquisición del inmueble y a la posterior construcción del edificio proyectado.

A su vez el patrimonio fiduciario estará integrado por el inmueble y el fondo fiduciario, aclarando el artículo que se está comentando que dicho patrimonio de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 14 de la Ley N° 24.441 constituye un patrimonio de afectación separado de los patrimonios de las partes intervinientes y, en ese carácter, se encuentra exento de la acción singular o colectiva de los acreedores de la fiduciaria o de los fiduciantes.

El artículo 2° establece que el objeto del contrato es la constitución de un fideicomiso para la adquisición del inmueble en las condiciones pactadas en la "reserva de compra" con el fin de construir en el mismo un edificio, dividirlo en propiedad horizontal y transferir las unidades a los beneficiarios.

El artículo 3° fija la vigencia del contrato de fideicomiso estableciendo que durará hasta la finalización de las obras proyectadas, subdivisión e inscripción del inmueble bajo el régimen de propiedad horizontal previsto en la Ley N° 13.512 y disposiciones complementarias y transferencia de las unidades a los beneficiarios en un plazo máximo que no podrá exceder los tres años contados a partir de la fecha de la escritura de adquisición del inmueble.

El artículo 4° dispone que la obligación de los fiduciantes es aportar los fondos necesarios para adquirir el inmueble y construir el edificio aunque excedan lo presupuestado.

Por otra parte, el artículo 5° norma los derechos de los fiduciantes estableciendo que adquieren el derecho a la adjudicación del dominio de las unidades. Asimismo indica que dichos fiduciantes podrán ceder el derecho a la adjudicación -ante la escribanía designada- de las unidades que les corresponden a favor de terceros quienes asumirán el carácter de beneficiarios.

Agrega que dicha cesión no comprenderá las obligaciones asumidas como fiduciantes, continuando éstos como responsables de su cumplimiento sin perjuicio de lo cual el cesionario se constituirá en deudor solidario de las obligaciones del fiduciante cedente.

El punto 4) se refiere a posibles incumplimientos de sus aportes de fondos por parte de los fiduciantes previendo que la fiduciaria podrá percibir un interés compensatorio y punitorio, estando facultada la fiduciaria a resolver el presente contrato respecto del deudor moroso. Asimismo, la fiduciaria podrá reemplazar al fiduciante excluido por otro que suscriba el convenio de adhesión correspondiente adquiriendo el derecho de adjudicación de las unidades y asuma la totalidad de las obligaciones del excluido.

Si no se obtiene un reemplazante la fiduciaria quedará automáticamente autorizada a tomar financiación externa. Si la misma no se obtiene vencido el plazo de treinta días el excluido será automáticamente sustituido por la totalidad de los fiduciantes, quienes adquirirán en función a sus aportes y en conjunto los derechos sobre las unidades cuya adjudicación le correspondía al excluido.

En cuanto a los derechos y obligaciones de la fiduciaria el artículo 6° establece, en síntesis, que posee facultades de organización, gerenciamiento y administración del emprendimiento inmobiliario, recaudando de los fiduciantes los fondos comprometidos a fin de destinarlos al pago del precio del inmueble, cuyo dominio fiduciario se inscribirá a nombre de la misma, en forma temporal y condicionada en los términos del artículo 2662 del Código Civil y disposiciones de la Ley N° 24.441.

Además deberá mantener el fideicomiso separado del resto de sus activos, señalando que el patrimonio fiduciario en virtud de lo dispuesto por el artículo 14 de la Ley N° 24.441 constituirá un patrimonio separado de los fiduciantes y de la fiduciaria.

Por otra parte se obliga, por su propia cuenta y riesgo y a través de las personas físicas o jurídicas que contrate, a encomendar la ejecución de la totalidad de las obras programadas de acuerdo al anteproyecto pertinente.

En cuanto a la transmisión de dominio de las unidades el artículo que se comenta establece que una vez finalizadas las obras proyectadas y afectado el inmueble al régimen de propiedad horizontal, la fiduciaria deberá transmitir a los beneficiarios el dominio de las unidades que a cada uno le corresponda. Asimismo, la fiduciaria se encuentra facultada para entregar la posesión de las unidades a los beneficiarios una vez que las obras proyectadas se encuentren en un estado de avance tal que el ejercicio de la posesión por los beneficiarios no afecte la normal terminación de las mismas.

El artículo 9° hace referencia al estudio que tiene a su cargo el proyecto de arquitectura y coordinación de los proyectos de estructuras e instalaciones; en tanto que el artículo 10 prevé que atento a que la fiduciaria no es vendedora de las unidades no asume responsabilidad por vicios de la construcción frente a los beneficiarios.

El artículo 12 reglamenta el vencimiento del plazo de duración del fideicomiso estableciendo en el punto 1) que al vencimiento del plazo la fiduciaria convocará a asamblea de fiduciantes, la cual resolverá la prórroga del contrato si el objetivo no se hubiera cumplido. Si el contrato no se prorroga se considerará vencido, debiendo la fiduciaria entregar a los fiduciantes la posesión y el dominio del inmueble otorgando los instrumentos y las inscripciones registrales que correspondan, conforme lo dispuesto en el artículo 26 in fine de la Ley N° 24.441, bajo el régimen de propiedad horizontal. Aclara que para el caso en que no esté concluida la división en propiedad horizontal, la transferencia a los beneficiarios se efectuará en condominio.

Por su parte, el punto 4) dispone que vencido el plazo del contrato y cumplido en su totalidad el objetivo del mismo, de existir un remanente en el fondo fiduciario, será distribuido entre los fiduciantes de acuerdo a su participación en la contribución al costo total.

Por último cabe señalar que de la "Planilla de asignación de las unidades funcionales a cada fiduciante" -fojas ...- se observa que parte de los mismos son sociedades anónimas y en algunos casos dichas sociedades resultan acreedoras a más de una unidad funcional, circunstancia que también se manifiesta cuando se trata de personas físicas las que en algunos casos resultan adjudicatarias a más de una unidad.

ANALISIS DEL DICTAMEN EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

EL FIDEICOMISO ES SUJETO PASIVO DE IVA

IV.- En primer lugar se estima conveniente repasar las normas relacionadas con la cuestión planteada. Así, resulta procedente señalar que el artículo 4°, relativo a sujetos pasivos del impuesto al valor agregado, establece que quedan incluidos en sus disposiciones "...quienes, revistiendo la calidad de uniones transitorias de empresas, agrupamientos de colaboración empresaria, consorcios,...o cualquier otro ente individual o colectivo,..." realicen alguna de las actividades gravadas que dicha norma enumera, entre las cuales se encuentran -inciso d)-, las efectuadas por empresas constructoras.

Al respecto, dicho inciso d) establece que son sujetos pasivos del impuesto quienes "sean empresas constructoras que realicen las obras a que se refiere el inciso b) del artículo 3°, cualquiera sea la forma jurídica que hayan adoptado para organizarse, incluidas las empresas unipersonales. A los fines de este inciso, se entenderá que revisten el carácter de empresas constructoras las que, directamente o a través de terceros, efectúen las referidas obras con el propósito de obtener un lucro con su ejecución o con la posterior venta, total o parcial del inmueble."

A su vez, el inciso b) del artículo 3° establece que se encuentran alcanzadas por el impuesto "Las obras efectuadas directamente o a través de terceros sobre inmueble propio".

*Expuesta la normativa precedente cabe traer a colación el **Dictamen N° 59/2003 (DAL)**, en el cual se trató la actividad llevada a cabo por un fideicomiso cuyo objetivo era realizar un emprendimiento inmobiliario transmitiéndose la propiedad fiduciaria de un predio perteneciente al fiduciante a efectos de que el fiduciario desarrolle la actividad de comercialización -captación de suscriptores- y ejecución de las obras -unidades funcionales-.*

El área preopinante, en virtud de la intervención solicitada por esta Asesoría mediante Nota N° ... -Act. N° ...- señaló, en concordancia con este último pronunciamiento, que es en cabeza del fideicomiso que se perfeccionará el hecho imponible, destacando que para que el hecho analizado -emprendimiento inmobiliario- encuadre en el inciso b) del artículo 3° de la ley del tributo, "...se deben analizar las circunstancias de hecho, es decir que no solo se trate de una obra sobre inmueble propio, requisito que se cumple en el caso, sino que, además la obra sea efectuada por una empresa constructora que, de acuerdo con lo exigido por el inciso d) del artículo 4° efectúe las referidas obras con el propósito de obtener un lucro en su ejecución o con la posterior venta total o parcial del inmueble."

A partir de lo indicado se extrae con carácter general que el fideicomiso en cuanto sujeto pasivo del gravamen es una unidad económica con un fin determinado, distinta del fiduciario y del fiduciante, y que las consecuencias fiscales en el impuesto al valor agregado, resultantes de la operatoria que desarrolla, no pueden considerarse atribuibles a dichos sujetos, sino al propio fideicomiso.

*A efectos de tratar la cuestión planteada cabe traer a colación el **Dictamen N° 1/82 (DATyJ)** referido a los impuestos sobre los beneficios eventuales y a las ganancias aplicables a la **figura de consorcio** constituido en condominio la cual es invocada por los consultantes con el fin de extrapolar a la operatoria del fideicomiso las conclusiones relativas a las transferencias de inmuebles que realiza dicha figura.*

Con respecto a consorcios constituidos en condominio se dijo que configuran una mancomunidad de bienes y no una sociedad de personas, cuyos componentes -que adquieren el terreno a su nombre- asumen el riesgo económico de la construcción y a la finalización de los trabajos se asignan las unidades en forma acorde a los aportes efectuados por cada uno de ellos; indicando que tal circunstancia no conforma una transferencia sino la adjudicación en propiedad no compartida de lo que antes ya les pertenecía, pero bajo la forma de propiedad compartida e indivisa.

*Por su parte, en el **Dictamen N° 47/83 (DATyJ)**, cuyo criterio receptara el **Dictamen N° 41/85 (DATyJ)**, se señaló que en el consorcio organizado como condominio todo se resuelve dentro de las disposiciones del Código Civil ya que el artículo 2695 del mismo establece que la división entre los propietarios es sólo declarativa y no traslativa de la propiedad en el sentido de que cada condómino debe ser considerado como que hubiera sido desde el origen de la indivisión, propietario exclusivo de lo que le hubiere correspondido en su lote, y como que nunca hubiese tenido ningún derecho de propiedad en lo que ha tocado a los otros condóminos.*

Luego se agregó que "...la adjudicación que se efectúa a la finalización de la obra por división del condominio, no configura venta, atento que el consorcio no poseía la titularidad del dominio del inmueble". "En efecto, la referida adjudicación constituye solamente un acuerdo de partes destinado a la asignación de las unidades construidas, puesto que la propiedad de las mismas perteneció siempre a los consorcistas, en proporción a los importes comprometidos a tal fin.".

Al respecto, esta Asesoría considera que no resulta procedente aplicar al fideicomiso el criterio vertido en los dictámenes apuntados en oportunidad de analizar al condominio organizado como consorcio, toda vez que el fiduciario posee la propiedad fiduciaria del inmueble, en virtud de lo normado por el artículo 11 de la Ley N° 24.441, el cual remite al artículo 2662 del Código Civil que a esos efectos establece que "Dominio fiduciario es el que se adquiere en razón de un fideicomiso constituido por contrato o por testamento, y está sometido a durar solamente hasta la extinción del fideicomiso, para el efecto de entregar la cosa a quien corresponda según el contrato, el testamento o la ley".

Por su parte, el artículo 14 de la Ley N° 24.441 establece que los bienes fideicomitidos constituyen un patrimonio separado del fiduciario y del fiduciante, lográndose por esta vía aislarlos a efectos de que no quedan afectados a las contingencias ni del fiduciante ni del fiduciario.

Bajo tal criterio, el contrato acompañado establece que la fiduciaria deberá transmitir a cada uno de los beneficiarios el dominio de las unidades cuya propiedad fiduciaria posee, otorgando los instrumentos e inscripciones registrales que correspondan, aspecto éste que resulta ajeno a la figura del consorcio organizado en condominio en el cual la adjudicación de las unidades -cfr. ***Dictamen 47/83 (DATyJ)****- constituye solamente un acuerdo de partes destinado a la asignación de las mismas, puesto que su propiedad siempre perteneció a los consorcistas, en proporción a los importes comprometidos con tal fin.*

En el entendimiento de que ***no se aplica al fideicomiso la figura de consorcio organizado en condominio, sino que se lo considera una entidad con aptitud subjetiva en el impuesto al valor agregado****, cabe reiterar que la ley de impuesto al valor agregado grava la enajenación de obras efectuadas sobre inmueble propio a que se refiere el artículo 3°, inciso b), realizadas, según el artículo 4° por quienes sean empresas constructoras, cualquiera sea la forma jurídica que hayan adoptado para organizarse. A los fines de este inciso, se entenderá que revisten el carácter de empresas constructoras las que, directamente o a través de terceros, efectúen las referidas obras con el propósito de obtener un lucro con su ejecución o con la posterior venta, total o parcial del inmueble -cfr. Act. N° ...*

Atento a lo indicado ***cabe tener en cuenta que el fideicomiso construye sobre inmueble propio, que transmite a la finalización de las obras el derecho real de dominio de las unidades a los fiduciantes-beneficiarios o a los cesionarios, revistiendo ambos sujetos el carácter de terceros con respecto al fideicomiso y que tal transferencia se efectúa a título oneroso, toda vez que los fiduciantes-beneficiarios abonan cuotas en función a su participación****, restando establecer -tal como surge del antecedente citado en el párrafo precedente- si persigue fin de lucro con la operatoria de que se trata, aspecto éste que lleva a evaluarla en cuanto a su desarrollo y concreción en forma integral.*

A estos efectos cabe hacer hincapié en algunos términos de la contratación en cuanto a que frente a incumplimientos de sus aportes de fondos se prevé que la fiduciaria reciba un interés compensatorio y punitorio, existiendo la facultad de resolver el contrato respecto del deudor moroso y reemplazar al fiduciante original por otro que suscriba el contrato de adhesión. Además, si la fiduciaria no obtiene un reemplazante podrá tomar financiación externa o a sustituir a tal fiduciante por la totalidad de los fiduciantes quienes adquirirán en función de sus aportes los derechos sobre las unidades cuya adjudicación le correspondía al excluido.

En tal contexto se interpreta que la intención que motiva a los fiduciantes-beneficiarios y a los cesionarios es la de adquirir un inmueble constituyendo las sumas entregadas aportes a cuenta del valor de dicho bien, destacándose además que determinadas cláusulas contractuales -tales como la resolución del contrato respecto del deudor moroso y su reemplazo- llevan a considerar que la operatoria tiene por objeto la construcción y comercialización de un inmueble lo cual evidencia el fin de lucro a que se refiere el mencionado inciso d) del artículo 4° de la ley.

Atento a lo expuesto ***el hecho imponible previsto en el inciso b) del artículo 3° de la ley se perfeccionará en cabeza del fideicomiso, resultando sujeto pasivo del gravamen tanto para el caso en que transfiera las unidades funcionales a los fiduciantes-beneficiarios como a los respectivos cesionarios****.*

Conforme a lo indicado no cabe tratar el interrogante referido a cuál sería el mecanismo instrumental para que el fideicomiso le traslade el crédito fiscal acumulado por la realización de la obra a los fiduciantes-beneficiarios para el caso en que estos últimos realicen con posterioridad a la adjudicación una venta de su unidad funcional, toda vez que el hecho imponible respectivo se perfeccionó, tal como se dijo, en cabeza del fideicomiso.

En cuanto a ***la cesión por parte de los fiduciantes del derecho a la adjudicación de las unidades funcionales a terceros beneficiarios*** *cabe señalar que, conforme interpretara la Dirección de Asesoría Legal en el* ***Dictamen N° 49/2003 (DAL)*** *en oportunidad de analizar la gravabilidad de* ***la "cesión de contrato de fideicomiso" que efectuaba un fiduciante con terceros adquirentes de un emprendimiento inmobiliario, no resulta alcanzada por el impuesto****.*

Al respecto la Dirección mencionada entendió que mediante la aludida cesión "...aun no se ha producido la transmisión de derecho real alguno sino que es el propio patrimonio considerado como universalidad jurídica el que ha construido las obras, respondiendo por sí por las obligaciones adquiridas, a la vez que se han operado diversas cesiones de posición contractual, actos éstos que importan la transmisión de un derecho personal que se encuentra fuera del ámbito de aplicación del tributo".

Adicionalmente y si bien no es un aspecto consultado cabe señalar que, a criterio de esta Asesoría, la operatoria llevada a cabo por el fideicomiso no se diferenciaría de la realizada por el consorcio de propietarios de un terreno organizado en

forma de sociedad civil o comercial, destacándose que aún cuando el fideicomiso no se encuentre taxativamente comprendido en el artículo 26 del Decreto Reglamentario de la ley del tributo sus disposiciones -en cuanto establecen que a los efectos del inciso e) del artículo 5° de la ley "...en el caso de consorcios propietarios de inmuebles, organizados como sociedades civiles o comerciales, que realicen las obras previstas en el inciso b) del artículo 3 de la ley, se considerará momento de la transferencia del inmueble, al acto de adjudicación de las respectivas unidades"- podrían resultar aplicables a las adjudicaciones efectuadas a los fiduciantes-beneficiarios.

Por último cabe señalar que, tal como está planteada la consulta se advierte que en algunos casos los fiduciantes-beneficiarios procederían a la inmediata comercialización -operación no alcanzada por el gravamen- de los inmuebles que le fueron oportunamente transferidos y en otros casos cederían a terceros el derecho a la adjudicación de los mismos por lo cual, a efectos de determinar la base imponible en el momento de dicha transferencia, cabría ponderar en cada caso en particular la operatoria en su conjunto a fin de determinar si a través del uso de la figura de fideicomiso se procede a la construcción y comercialización de inmuebles por un valor inferior al que correspondería de realizarse toda la operatoria en cabeza de un mismo sujeto."

==========

APORTE DE UN INMUEBLE A UNA S.A. POR PARTE DE UNA PERSONA HUMANA

DICTAMEN (DAT) 07/2007 DEL 29/01/2007.

SE TRATA DE LA TRANSMISION DE DOMINIO DE UN INMUEBLE INEXPLOTADO A UNA S.A. COMO APORTE DE CAPITAL. RECIBIENDO ACCIONES DE LA SA

Tratándose de una persona humana no habitualista el aporte del inmueble a la SA se encuentra gravado por el impuesto a la transferencia de inmuebles (ITI).

Luego de la reforma de la ley 27.430 (0101.2018), estará gravado por impuesto a las ganancias con el impuesto cedular tipificado en el art. 99 de la LIG.

El costo impositivo del inmueble será el valor de plaza que poseía el inmueble en el momento de concretarse su aporte a la sociedad.

El costo impositivo de las acciones recibidas será también el valor de plaza que poseía el inmueble al momento de concretarse su aporte a la sociedad".

"*SUMARIO*
Atento a no configurarse en el sub-examine los requisitos exigidos por el apartado 1) del artículo 2º de la ley de Impuesto a las Ganancias, ni encuadrarse -según manifestación de la contribuyente- en el inciso d) del artículo 49 de la ley del gravamen, ***la transferencia de dominio del inmueble objeto de escrituración se encontrará fuera de la órbita de imposición de dicho gravamen*** (EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS)***, y, por ende, alcanzada por el impuesto a la transferencia de inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas*** (I.T.I.)*, conforme con las disposiciones previstas por el artículo 9° del Título VII de la Ley N° 23.905.*

VALOR DE PLAZA DE LOS BIENES APORTADOS A LA SOCIEDAD

El costo impositivo de las acciones recibidas, así como el valor de transferencia del inmueble, se hallarán conformados por el valor de plaza que poseía este último al momento de concretarse el aporte societario*.*

DESCRIPCION DE LA OPERACIÓN

I. Las presentes actuaciones tienen su origen en la presentación efectuada en los términos de la Resolución General N° 1.948 por la contribuyente del epígrafe, mediante la cual consulta si la ***transmisión de dominio de un inmueble inexplotado efectuada en favor de la sociedad "B.B." S.A.*** *se encuentra alcanzada por el impuesto a la transferencia de inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas o por el impuesto a las ganancias.*

Asimismo, requiere conocer cuál es el costo impositivo que corresponde atribuir en el Impuesto a las Ganancias a las acciones recibidas, como así también el valor de transferencia del inmueble aportado a la citada sociedad.

En tal sentido, la consultante explica que ***es titular de un inmueble*** *ubicado en el "Emprendimiento Urbano Integral Z.Z.", de la localidad de ... , Partido de ... , Provincia de Buenos Aires, identificado como Macrolote X.X. de … , denominado "B... ", que fuera* ***recibido, entre otros bienes, en el marco judicial de la disolución de la sociedad conyugal derivada de un divorcio vincular****.*

Asimismo, señala que ***es titular del 92% del paquete accionario de la firma mencionada más arriba****, añadiendo que* ***el bien inmueble es entregado como aporte societario en virtud del aumento de capital*** *acordado con los restantes integrantes de la entidad conforme con los términos del artículo 188 de la Ley de Sociedades Comerciales.*

En ese orden de ideas, afirma que "A fin de realizar la citada integración se procederá a dar cumplimiento a lo dispuesto en la Sección Quinta del Capítulo II de la Resolución N° 7 de 2005 de la Inspección General de Justicia por lo que se solicitará a un perito matriculado con título universitario habilitante en la especialidad que practique la tasación correspondiente a fin de determinar el valor al cual ingresará el inmueble al activo de la Sociedad ("Valor del Aporte")".

*Asimismo manifiesta que "...****tiene como actividad principal la de ser Director de Sociedad Anónima*** *(código 741401) y* ***como actividad secundaria la realización por cuenta propia de servicios inmobiliarios*** *habiendo* ***obtenido***

ingresos en los últimos años principalmente por honorarios en su carácter de Directora de Sociedad Anónima en virtud de su actividad principal y de alquileres en virtud de su actividad secundaria*".*

Aclara que a título personal "...no ha realizado hasta la fecha de la presente consulta, ni tiene previsto realizar las actividades establecidas en el inciso d) del artículo 49 de la Ley de Impuesto a las Ganancias".

En cuanto al tratamiento tributario a dispensar a la operatoria descripta, ***entiende que la misma se encontraría alcanzada por el impuesto a la transferencia de inmuebles*** *de personas físicas y sucesiones indivisas, ello en razón de que no se verifican los requisitos previstos en el apartado 1 del artículo 2° de la Ley de Impuesto a las Ganancias para que se configure el hecho imponible previsto por este último tributo.*

Asimismo, considera que tanto las acciones recibidas como el inmueble aportado deben ser valuados al "valor de aporte" de conformidad con lo establecido en los artículos 61 y 55, respectivamente, de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

ANALISIS DEL DICTAMEN

II. A los efectos de esclarecer los interrogantes planteados, en primer lugar se reseñará la normativa que gobierna la especie.

ANALISIS DEL I.T.I.

En tal sentido, cabe recordar, que el impuesto a la transferencia de inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas fue instaurado mediante la sanción de la ***Ley N° 23.905, cuyo artículo 7°*** *prevé que el mismo se aplicará "...sobre las transferencias de dominio a título oneroso de inmuebles ubicados en el país".*

En tanto, el primer párrafo de su ***artículo 8°*** *aclara que "Son sujetos de este impuesto las personas físicas y sucesiones indivisas, que revistan tal carácter para el impuesto a las ganancias, que transfieran inmuebles, en la medida que dicha transferencia no se encuentre alcanzada por el mencionado impuesto".*

A su vez, el ***artículo 9°*** *del mismo texto legal prevé que "A los efectos de esta ley se considerará transferencia a la venta, permuta, cambio, dación en pago, aporte a sociedades y todo acto de disposición, excepto la expropiación, por el que se transmita el dominio a título oneroso, incluso cuando tales transferencias se realicen por orden judicial o con motivo de concursos civiles".*

I.T.I. HECHO IMPNIBLE:
TRANSFERENCIA DE DOMINIO DE UN INMUEBLE:
- UBICADO EN LA ARGENTINA
- A TITULO ONEROSO
- POR PARTE DE UNA PERSONA HUMANA
- EN LA MEDIDA QUE NO ESTE GRAVADO POR IMPUESTO A LAS GANANCIAS

De la normativa transcripta hasta aquí se desprende que ***el gravamen que nos ocupa recaerá sobre las transferencias de inmuebles ubicados en la República Argentina, efectuadas a título oneroso por sujetos que revistan el carácter de personas físicas y/o sucesiones indivisas, excepto que dicha operatoria se encuentre sujeta al ámbito de imposición del impuesto a las ganancias****.*

ANALISIS DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

En tal sentido, es del caso mencionar que el ***artículo 2º de la Ley de Impuesto a las Ganancias*** *(t.o. en 1997 y sus modificaciones) establece que "A los efectos de esta ley son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aun cuando no se indiquen en ellas:*

1) Los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una ***periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación****.*

2) ...".

Asimismo, corresponde destacar que el ***artículo 49 de la ley del tributo define que constituyen rentas de tercera categoría, entre otras, "d) las derivadas de loteos con fines de urbanización, las provenientes de la edificación y enajenación de inmuebles bajo el régimen de la Ley N° 13.512"****.* (HOY ART. 53 INCISO F)

Por lo tanto, ***las ventas de inmuebles realizadas por personas físicas estarán alcanzadas por el impuesto a las ganancias en tanto se verifiquen las condiciones previstas en el apartado 1) del artículo 2° del cuerpo legal, esto es periodicidad de la renta y habilitación y permanencia de su fuente productora, excepto que se trate de loteos efectuados con fines de urbanización o de la edificación y enajenación de inmuebles bajo el régimen de la Ley Nº 13.512****.*

Ahora bien, conforme a las actividades declaradas por la presentante, se aprecia que la misma ***no se dedica en forma habitual a la compraventa de bienes inmuebles****, por lo que no se verificaría en el sub-examine la configuración de los requisitos previstos por el apartado 1) del artículo 2º de la ley del gravamen, debiéndose además tener en cuenta que conforme con lo manifestado por la rubrada,* ***tampoco estaríamos en presencia del supuesto contemplado por el inciso d) del artículo 49*** *del mismo cuerpo legal.*

LA TRANSFERENCIA DEL INMUEBLE ESTA GRAVADA POR I.T.I.

En virtud de ello, este Departamento colige que ***la transferencia de dominio del inmueble objeto de escrituración se encontrará fuera de la órbita de imposición del impuesto a las ganancias****, y, por ende,* ***alcanzada por el impuesto a la transferencia de inmuebles*** *de personas físicas y sucesiones indivisas, conforme con las disposiciones previstas por el artículo 7° y subs. del Título VII de la Ley N° 23.905.*

COSTO DEL INMUEBLE APORTADO A LA SA
COSTO DE LAS ACCIONES RECIBIDAS DE LA SA
VALOR DE PLAZA DEL INMUEBLE AL MOMENTO DEL APORTE (ART. 71 D.R. LIG)

En lo que atañe a la segunda consulta formulada, consistente en determinar el costo impositivo atribuible de las acciones recibidas y el valor de transferencia del inmueble aportado, es dable traer a colación lo establecido por el ***artículo 11 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Inmuebles de Personas Físicas y Sucesiones Indivisas****, el cual prevé que dicho gravamen "...se aplicará sobre el valor de transferencia de cada operación", agregando que* ***"Cuando la transferencia se efectúe por un precio no determinado se computará a los fines del cálculo del gravamen, el precio de plaza en el momento del perfeccionarse la transferencia de dominio"****.*

Por su parte, el ***artículo 28 del Decreto Reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias*** *(texto ordenado en 1997 y sus modificaciones)* (HOY ART. 71 DEL D.R. DE LA LIG) *dispone que "****Cuando las transferencias de bienes se efectúen por un precio no determinado (permuta, dación en pago, etc.) se computará a los fines de la determinación de los resultados alcanzados por el impuesto, el valor en plaza de tales bienes a la fecha de la enajenación****".*

Observamos así que ***ambos preceptos son contestes en definir al precio de plaza como pauta de valoración en aquellas transacciones en las que no se establezca un precio cierto****. Precisamente* ***ésta sería la hipótesis que se nos presenta en el presente caso, donde el precio del inmueble se retribuye mediante la entrega de acciones*** *emitidas por la entidad adquirente.*

CONCLUSION DEL DICTAMEN

En consecuencia, este servicio asesor ***concluye que el costo impositivo de las acciones recibidas, así como el valor de transferencia del inmueble, se hallarán conformados por el valor de plaza que poseía este último al momento de concretarse su aporte a la sociedad***".

==========

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Debido a la importancia del tema, si bien se trata del impuesto al valor agregado, se hace mención al fallo “Lopez” de la Cámara, donde la justica se expide en contra de los establecido en todos los dictámenes del fisco en materia de impuestos al valor agregado.

Para la CNACAF el fideicomiso es solo un vehículo siendo los sujetos pasivos de IVA los hermanos Lopez en su carácter de fiduciantes beneficiarios quienes han utilizado al fideicomiso para realizar obra sobre inmueble propio en los términos del art. 4 de la ley de IVA.

LOPEZ MARIANA, LOPEZ CESAR ANTONIO Y LOPEZ HERNAN C.N.A.C.A.F. SALA III DEL 06.08.2013

“*asiste razón al fisco en cuanto propone, como pauta interpretativa para el análisis de las consecuencias tributarias de un fideicomiso inmobiliario, examinar las características del negocio subyacente al contrato (..) (cfr. Dict. (DAT AFIP) 18/2006 del 13.03.2006).*

(..)

Esta postura se ajusta al principio de la realidad económica art. 2 de la ley 11.683 (..)

El fideicomiso no es un negocio en sí mismo, sino un vehículo neutro respecto de un negocio subyacente.

(..)

Este carácter vehicular lo distingue de los negocios simulados ya que el fideicomiso se exterioriza como un verdadero instrumento y no oculta el negocio subyacente.

La cuestión concerniente a determinar si la obra se ha realizado sobre un bien propio de los actores o un bien del fideicomiso interesa a fin de establecer la configuración del hecho imponible (art. 3 de la ley del tributo.

(..)

En los informes periciales se ha consignado, la participación de cada uno de los actores en el fideicomiso: ***a Cesar López le fueron adjudicadas las unidades 4, 6, 26, 27, 28 34, 42 y 44, de las cuales enajenó dos****; a* ***Hernán López las unidades 2, 9, 23 y 47, de las cuales también vendió dos****; y a* ***Mariana López las unidades 20 y 50, habiendo vendido una*** *de ellas.*

En función de estos datos, ***es razonable entender que si, como en el caso, el fiduciante entrega el bien en fiducia y, cumplido el objeto, éste vuelve a él, entonces los actores nunca se habían desprendido del dominio pleno del bien****, y por ende sólo hubo una transición donde el bien estuvo bajo dominio imperfecto del fiduciario, lo cual* ***permite concluir que los actores se han servido de la figura del fideicomiso para la construcción del edificio en un***

inmueble propio, , configurándose el hecho imponible previsto en el art. 3° inc. b) de la ley de IVA en tanto el fiduciario operó como un tercero a través de quien se llevó adelante la obra.

Tal situación es incontestable, y resulta de la realidad del negocio, independientemente de lo que las partes pactaron formalmente y de las consecuencias que ese convenio pueda tener entre ellas en el ámbito del derecho privado.

En consecuencia, ***la obra realizada sobre el inmueble se encuentra gravada con el impuesto al valor agregado ya que, pese a la constitución del fideicomiso y la afectación del terreno al dominio fiduciario, la realidad económica del negocio indica que los actores, en su calidad de fiduciantes beneficiarios utilizaron el fideicomiso para efectuar una obra sobre inmueble propio****, ya que ellos entregaron el terreno sobre el cual se edificó.*

(..)

En suma, el reingreso al patrimonio de los fiduciantes beneficiarios de la proporción que les correspondía en la propiedad del terreno, determina la configuración del hecho imponible previsto en el art. 3 inc. b) de la ley del tributo tal como lo entendió el Fisco Nacional.

(..)

La nota distintiva, entonces, se encuentra en el ánimo de lucro, es decir, la intención o propósito del sujeto al momento de adquirir el bien que finalmente se enajena.

(..)

Lo cual se verifica cuando la finalización de la obra y la venta del inmueble se efectuaron casi simultáneamente.

(..)

Tal es el supuesto que se verifica en la especie, puesto que ***las unidades funcionales fueron asignadas, para los tres coactores, en 12 de diciembre de 2003, mientras que las ventas fueron realizadas por la Srta. Mariana López en 22 de diciembre de 2003, por le Sr. Hernán López con fecha 16 de diciembre de 2003 y en 15 y 26 de diciembre de 2003 por el Sr. Cesar López***.

Entonces, resulta claro que para ser sujeto pasivo del tributo no es necesario que los actores por sí hubieran adquirido materiales de construcción o contratado una locación de obra puesto que lo que denota la existencia de una empresa constructora en los términos del art. 4 de la ley de IVA es la intención de obtener un lucro con la posterior venta o enajenación, tal cual resulta indudable en virtud de las fechas en que se efectuaron las operaciones, casi simultáneamente en todos los casos.

(..)

Corresponde admitir el recurso interpuesto en tanto el ajuste fiscal ha sido fundado y la impugnación de los contribuyentes no ha logrado desvirtuarlo, por lo que la sentencia del Tribunal Fiscal debe ser revocada.

(..)

Pese a no encontrarse acreditado en este caso el dolo de los contribuyentes, sí se ha comprobado la omisión de impuestos a que se refiere el art. 45 de la ley 11.683, por lo que resulta procedente el reencuadre de la conducta en esta última norma graduándola en el 50% del impuesto omitido".

(..)

Por lo expuesto, SE RESUELVE: revocar la sentencia apelada y, en consecuencia confirmar los actos administrativos impugnados, salvo en cuanto a las multas impuestas, que se reencuadran en el art. 45 de la ley 11.683, graduándoselas en un 50% del impuesto omitido"

LOPEZ MARIANA CSJN DEL 15.05.2014

"*Que el recurso extraordinario cuya denegación parcial originó esta queja, es inadmisible (art. 280 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación)*".

==========

RETENCION DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS.

ADJUDICACION DE UNIDADES FUNCIONALES DE UN FIDEICOMISO A LOS FIDUCIANTES BENEFICIARIOS.

La R.G. 2.139, establece un régimen de retención de impuesto a las ganancias, en el caso de transferencias de inmuebles.

En el momento de la adjudicación de las unidades a los fiduciantes beneficiarios, el fideicomiso debe practicar la auto retención de impuesto a las ganancias prevista en la R.G. 21.139.

El art. 12 de la R.G. 2.139, establece:

"*Art. 12* *- Cuando el agente de retención omitiera actuar en tal carácter, los sujetos a quienes no se les hubiera practicado la retención del gravamen deberán ingresar los importes correspondientes en concepto de autorretención, hasta las fechas que se indican en el artículo 2 de la resolución general 738* (HOY R.G. 2.233)- *Sistema de Control de Retenciones - SICORE, sus modificatorias y complementarias, en función de la quincena en la que se efectúa el pago de la operación que le da origen. A tal efecto deberán utilizar los códigos indicados en el artículo 11*".

DICTAMEN (D.A.T.) 78/08 DEL 30.12.08

RESOLUCION 53/08 (SDG TLI) DEL 30.12.08

DICTAMEN (D.A.T.) 9/07 DEL 31.01.07

DICTAMEN (D.A.T.) 27/07 DEL 30.04.07

DICTAMEN (D.A.T.) 78/08 DEL 30.12.08

En el momento de la adjudicación de las unidades a los fiduciantes beneficiarios el fideicomiso deberá practicar la auto retención.

"*I. Las presentes actuaciones tienen su origen en la presentación efectuada por el fideicomiso del epígrafe en los términos de la Resolución General Nº 1.948, mediante la cual* ***consulta acerca del tratamiento tributario*** *que corresponde dispensar a dicho fondo fiduciario en el impuesto a la ganancia mínima presunta y* ***respecto de la retención del impuesto a las ganancias que establece la Resolución General Nº 2.139****.*

Sobre el particular se aclara que se trata de un fideicomiso de construcción puro, donde los fiduciantes-beneficiarios son todos personas físicas, a los que se adjudicará "... los inmuebles al costo al finalizar las obras". Aduce además que el "... Fideicomiso no tiene un fin de lucro ni tendrá por definición una "utilidad" al término de su vida".
(..)
OPINION DEL DICTAMEN

En lo concerniente a la retención de la Resolución General Nº 2.139 y sus modificatorias cabe recordar que ***la norma resolutiva en su artículo 3º instituye como sujetos pasibles de la retención del gravamen a los fideicomisos a que se refiere el inciso incorporado a continuación del inciso d) del artículo 49 de la ley*** (HOY ART. 53 INCISO C) DE LA LIG)*, es decir, los fideicomisos no financieros donde el fiduciante posea la calidad de beneficiario, en razón de ello y de lo expuesto en el párrafo anterior esta asesoría entiende que las operaciones realizadas entre el fondo fiduciario y tales fiduciantes se encuentran alcanzadas por la retención de marras.*

Sobre tales operaciones, es dable destacar que las contraprestaciones mutuas no se limitan a entregar una cosa a cambio de otra cosa futura, dado que los fiduciantes se obligan a transferir en propiedad fiduciaria no sólo un lote de su propiedad, sino también a efectuar aportes dinerarios para la construcción de la obra, obteniendo como contrapartida el derecho a la adjudicación de unidades funcionales.

Sentado ello, cabe tener en cuenta que el artículo 15 de la mentada resolución general establece que "En las operaciones de permuta, únicamente procederá practicar la retención cuando el precio se integre parcialmente mediante una suma de dinero ...", agregando que en el caso de no mediar suma de dinero alguna, el escribano interviniente queda obligado a informar a través del régimen establecido en la Resolución General Nº 781 -CITI-ESCRIBANOS- los datos que se detallan en el Apartado B del Anexo III.

En tal contexto, mediante el ***Dictamen Nº 9/07 (DI ATEC)****, este servicio asesor puntualizó que al encuadrar dicha operatoria como una operación de permuta -cosa actual por cosa futura- en los términos del artículo 1485 del Código Civil, el escribano interviniente se encontraría liberado de efectuar la retención, si bien deberá cumplir el régimen de información previsto en el artículo 15 de la resolución general en cuestión.*

AUTO RETENCION

Ahora bien, el ***artículo 12 de la mencionada Resolución General*** *dispone que "Cuando el agente de retención omitiera actuar en tal carácter, los sujetos a quienes no se les hubiera practicado la retención del gravamen deberán ingresar los importes correspondientes en concepto de autorretención ...".*

Es decir, que siguiendo el criterio expresado hasta aquí, en el caso que nos toca analizar ***el fideicomiso deberá practicar la autorretención por las operaciones que realice cuando adjudique a los fiduciantes beneficiarios las unidades funcionales****.*
(..)
En definitiva, ***este servicio asesor concluye*** *que:*
(..)
3. ***Las operaciones realizadas entre el fondo fiduciario y sus fiduciantes se encuentran alcanzadas por la retención de estatuida por la Resolución General Nº 2.139*** *y sus modificatorias.*

4. Respecto de ello, ***el fideicomiso deberá practicar la autorretención establecida en el artículo 12 de la Resolución General por las operaciones que realice cuando adjudique a los fiduciantes beneficiarios las unidades funcionales****.*
(..)".

RESOLUCION 53/08 (SDG TLI) DEL 30.12.08

En el momento de la adjudicación de las unidades a los fiduciantes beneficiarios el fideicomiso deberá practicar la auto retención.

"(..)
- Ganancias. Fideicomiso inmobiliario. Se encuentran sujetas a retención las operaciones realizadas entre el fondo fiduciario y sus fiduciantes

I. Se consulta acerca del tratamiento tributario que corresponde dispensar en el impuesto a la ganancia mínima presunta y respecto de la retención del impuesto a las ganancias que establece la resolución general 2139, al fideicomiso inmobiliario del asunto.
(..)
III. Resolución general 2139: *Las operaciones realizadas entre el fondo fiduciario y sus fiduciantes se encuentran alcanzadas por la retención del impuesto a las ganancias.*

Respecto de ello, ***el fideicomiso deberá practicar la autoretención*** *establecida en el artículo 12 de la mencionada resolución general por las operaciones que realice cuando adjudique a los fiduciantes beneficiarios las unidades funcionales.*
(..)".

DICTAMEN (D.A.T.) 9/07 DEL 31.01.07

Se trata de un escribano que consulta el tratamiento que corresponde asignarle a la adjudicación de una unidad funcional por parte de un fideicomiso a un fiduciante beneficiario.

Los fideicomisos no se encontraban tipificado en la R.G. 3.026 pero si lo están en la R.G. 2.139. (Régimen de retención de impuesto a las ganancias en operaciones con inmuebles).

La adjudicación de unidades por parte del fideicomiso a los fiduciantes beneficiarios se encuentra alcanzada por al régimen de retención de la R.G. 2.139. Al no mediar sumas de dinero el escribano está eximido de practicar la retención pero debe informar la situación a la AFIP.

El art. 15 de la R.G. 2.139, establece:

"*Art. 15* *- En las operaciones de permuta, únicamente procederá practicar la retención cuando el precio se integre parcialmente mediante una suma de dinero. A tal efecto, se aplicará sobre dicha suma la alícuota establecida en el artículo 7.*

De no mediar suma de dinero y cuando la operación se realizara con intervención de escribano, éste queda obligado a informar a través del régimen citado en el artículo anterior, los datos que se detallan en el apartado B del Anexo III".

ANALISIS DEL DICTAMEN

"*I. Las presentes actuaciones reconocen su origen en* ***la presentación efectuada por el responsable del epígrafe, mediante la cual consulta si, en su carácter de notario, debe practicar la retención del impuesto a las ganancias conforme a lo dispuesto por la resolución general (DGI) 3026 y sus modificaciones, en la adjudicación de una unidad funcional efectuada en el marco de un fideicomiso inmobiliario a favor del fiduciante que transmitió la propiedad fiduciaria del lote sobre el cual se llevó a cabo la construcción de un edificio***.

Asimismo, inquiere si, en el caso en que el adjudicatario decidiera ceder a título oneroso el beneficio de adjudicación de la unidad funcional, el escribano debe efectuar la retención en el respectivo acto de cesión.

Al respecto, informa que el fideicomiso se constituyó con el objeto de construir departamentos para la venta, existiendo dos tipos de fiduciantes -que a su vez adquieren el carácter de beneficiarios-: a) quien aporta fondos para la obra y recibe el dinero del producido de la venta -fiduciantes-inversores-, y b) la titular del lote transferido al fideicomiso y quien recibe a cambio la adjudicación de un departamento -fiduciante adjudicataria-.

A su juicio, considera que en la operación de adjudicación de la unidad funcional al fiduciante-beneficiario que transmitió el lote en propiedad fiduciaria, no corresponde la aplicación del régimen retentivo de la norma en trato, por entender que la aludida operatoria no tiene carácter oneroso.

Argumenta, asimismo, que conforme con el criterio vertido en el dictamen (DATJ) 1/1982, la división y adjudicación de inmuebles construidos bajo el régimen de la ley 13512 tiene naturaleza de acto meramente declarativo, no oneroso.

No obstante, advierte que, de asimilarse el presente acto a una operación de permuta, no resulta procedente aplicar la aludida retención, siendo obligación del agente de retención informar tal situación por nota ante el organismo, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 11 de la resolución general citada.

OPINION DEL DICTAMEN

II. Previo a adentrarnos en el análisis de la cuestión traída a consulta, resulta de interés señalar que si bien el contrato de fideicomiso que nos ocupa designa como beneficiarios a los compradores (personas físicas o jurídicas) de las unidades funcionales -cláusula [...]-, esta Asesoría observa que en virtud del negocio subyacente que da origen al mismo,

quienes se constituyen en verdaderos beneficiarios -además de la fiduciante-adjudicataria- son los fiduciantes-inversores, quienes recibirán el producido neto de las ventas de las unidades construidas en proporción al aporte realizado para la realización de la obra (cfr. cláusula [...] del contrato).

De este modo, se trataría de un fideicomiso no financiero cuyo objeto es la construcción de unidades funcionales para su posterior venta, siendo beneficiarios del mismo los propios fiduciantes.

SE HACE MENCION AL DICTAMEN (DAT) 18/2006

Sobre el particular, cabe traer a colación lo expresado en el dictamen (DAT) 18/2006, en el cual este servicio asesor analizó un fideicomiso inmobiliario cuyo objeto consistía en la obtención de unidades funcionales a ser adjudicadas a los fiduciantes-beneficiarios.

En dicha oportunidad, se señaló que no se aplica al fideicomiso la figura de consorcio organizado en condominio "... por cuanto el primero a diferencia del consorcio transmite a la finalización de las obras el derecho real de dominio de las unidades a los fiduciantes-beneficiarios o eventualmente a los cesionarios, revistiendo ambos sujetos el carácter de terceros con respecto al fideicomiso y que tal transferencia se efectúa a título oneroso, toda vez que los fiduciantes-beneficiarios abonan cuotas en función a su participación...".

Asimismo, y en lo referido al impuesto a las ganancias, se puntualizó que cuando los fiduciantes asumen simultáneamente el carácter de beneficiarios "... las rentas obtenidas por el fideicomiso deberán ser atribuidas por el fiduciario a aquéllos, conforme a las previsiones del artículo 50 de la ley del tributo".

Cabe señalar que en el presente caso se advierte, de la lectura de los términos del contrato adjuntado, la existencia de onerosidad en la operatoria y el propósito de lucro, al establecerse dentro del objeto del fideicomiso la comercialización de las unidades funcionales resultantes a partir de la iniciación de la obra -cfr. cláusula [...]- y como derecho de los fiduciantes, el de obtener el producido neto de las ventas en la proporción en que realizaron los aportes y a título de beneficio -cfr. cláusula [...]-.

RESOLUCION GENERAL 3.026 (HOY DEROGADA). REEMPLAZADA POR LA R.G. 2.139

Efectuada la aclaración precedente, es dable recordar que la resolución general (DGI) 3026 establecía un régimen retentivo aplicable a las operaciones que tengan por objeto la transmisión a título oneroso del dominio de bienes inmuebles ubicados en el país o las cesiones de sus respectivos boletos de compraventa, previendo su artículo 3 que serán sujetos pasibles de retención las personas de existencia visible, las sucesiones indivisas -en tanto no exista declaratoria de herederos-, y los sujetos a que se refiere el artículo 49, incisos a) y b) de la ley de impuesto a las ganancias.

Resulta menester poner de realce a esta altura del análisis que el mentado artículo 49, inciso a) de la ley del gravamen comprende a los responsables incluidos en el artículo 69 de la misma ley, cuyo inciso a), punto 6, incluye a los "... fideicomisos constituidos en el país conforme a las disposiciones de la ley 24441, excepto aquellos en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario. La excepción dispuesta en el presente párrafo no será de aplicación en los casos de fideicomisos financieros o cuando el fiduciante-beneficiario sea un sujeto comprendido en el Título V".

Sobre el particular, este servicio asesor se ha expedido en varios pronunciamientos, en el sentido que el sujeto respecto del cual se pretendería aplicar el régimen retentivo -fideicomiso no financiero donde los fiduciantes revisten la calidad de beneficiarios- no se encontraba incluido entre los sujetos pasivos enumerados por el artículo 3 de la resolución general de marras y, en consecuencia, el escribano interviniente no debería actuar en su carácter de agente de retención en la operatoria descripta -cfr. actuación (DI [...]) [...]/2000 y dictamen (DAT) 56/2004-.

RESOLUCION GENERAL 2.139. LOS FIDEICOMISOS DEL ART. 53 INCISO C) SON SUJETOS PASIBLES DE RETENCION

Sin embargo, es dable recordar que con fecha 6/10/2006 se ha publicado en el Boletín Oficial de la República Argentina la resolución general 2139, con vigencia a partir del día 1 de noviembre de 2006, sustitutiva de su par Nº 3026, y que tuvo por objeto modificar las normas que regulan el régimen de retención del impuesto a las ganancias aplicable a la transmisión a título oneroso -venta, cambio, permuta, dación en pago, aportes sociales y cualquier otro acto que cumpla la misma finalidad- del dominio de bienes inmuebles ubicados en el país o las cesiones de sus respectivos boletos de compraventa, como asimismo de cuotas y participaciones sociales -excepto acciones-.

Entre las modificaciones introducidas por la nueva normativa se encuentra la inclusión, como sujetos pasibles de la retención, de los fideicomisos a que se refiere el inciso incorporado a continuación del artículo 49, inciso d) de la ley (HOY ART. 53 INCISO C) DE LA LIG) *del gravamen, es decir, los fideicomisos no financieros donde el fiduciante posea la calidad de beneficiario.*

LA ADJUDICACION DE LAS UNIDADES SE ENCUENTRA ALCANZADA POR LA RETENCION DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS DE LA R.G. 2.139

En virtud de ello, y ***a partir del dictado de la resolución general 2139 y sus normas complementarias, la operatoria bajo análisis quedará alcanzada por el régimen retentivo*** *que nos ocupa.*

Sentado ello, cabe tener en cuenta que el artículo 15 de la mentada resolución general establece que "En las operaciones de permuta, únicamente procederá practicar la retención cuando el precio se integre parcialmente mediante una suma de dinero...", añadiendo que en el caso de no mediar suma de dinero alguna, el escribano interviniente queda obligado a informar a través del régimen establecido en la resolución general 781 -Citi - Escribanos- los datos que se detallan en el apartado B del Anexo III.

PERO TENIENDO EN CUENTA QUE NO HAY DISPONIBILIDAD DE DINERO EL ESCRIBANO DEBERA INFORMAR LA OPERACION

Ahora bien, debemos puntualizar que en el "sub examine", la transferencia de dominio del lote realizada inicialmente por la fiduciante-adjudicataria tiene como contrapartida una contraprestación futura a la que se obliga el fiduciario consistente en la entrega de una unidad funcional, circunstancia que permite encuadrar dicha operatoria como una operación de permuta -cosa actual por cosa futura- en los términos del artículo 1485 del Código Civil, y en consecuencia, ***el escribano interviniente se encontrará liberado de efectuar la retención, si bien deberá cumplir con el régimen de información*** *previsto en el artículo 15 de la resolución general 2139.*

En lo atinente a la cesión del derecho de adjudicación, cabe señalar que dicha operatoria no encuadra ni en las previsiones de la resolución general (DGI) 3026, ni en la de su par Nº 2139, por cuanto la misma no involucra la cesión de un boleto de compra-venta -transferencia del dominio del inmueble-.

Esta última apreciación se encuentra en línea con el criterio plasmado por la ex Dirección de Asesoría Legal en el dictamen (DAL) 49/2003, en el cual el citado servicio jurídico señaló con relación a la cesión del derecho adquirido por el beneficiario de un fideicomiso, que la misma no importa la transmisión de un derecho real, sino que se trata de una cesión de posición contractual en el cual "... cede sus derechos y obligaciones como beneficiario en el contrato de fideicomiso...".".

DICTAMEN (D.A.T.) 27/07 DEL 30.04.07

Se trata de un escribano que consulta el tratamiento que corresponde asignarle a la adjudicación de unidades funcionales por parte de un fideicomiso a los fiduciantes beneficiarios.

Los fideicomisos no se encontraban tipificado en la R.G. 3.026 pero si lo están en la R.G. 2.139. (Régimen de retención de impuesto a las ganancias en operaciones con inmuebles).

La adjudicación de unidades por parte del fideicomiso a los fiduciantes beneficiarios se encuentra alcanzada por al régimen de retención de la R.G. 2.139. Al no mediar sumas de dinero el escribano está eximido de practicar la retención pero debe informar la situación a la AFIP.

"*I. Las presentes actuaciones reconocen su origen en* ***la presentación efectuada por el responsable del epígrafe, mediante la cual consulta si, en su carácter de notario, debe practicar la retención del impuesto a las ganancias conforme a lo dispuesto por la entonces vigente resolución general (DGI) 3026 y sus modificaciones, en la adjudicación de unidades funcionales a los fiduciantes-beneficiarios de un fideicomiso inmobiliario***.

Asimismo, inquiere si, en el caso en que el adjudicatario decidiera ceder a título oneroso el beneficio de adjudicación de la unidad funcional, el escribano debe efectuar la retención en el respectivo acto de cesión.

Al respecto, informa que el fideicomiso se constituyó "... con objeto de construir departamentos, algunos de ellos para vender y 4 para ser adjudicados a los fiduciantes-beneficiarios al costo". La consulta se centra específicamente en aquellas unidades que según manifiesta se adjudican al costo.

Agrega, que estos cuatro inmuebles "... saldrán del patrimonio fiduciario a título de adjudicación a los fiduciantes que tienen el mismo carácter de beneficiarios, asimilándose así a la figura de la adjudicación por división de condominio que no tiene carácter ONEROSO".

En tal entendimiento, considera que conforme con el criterio vertido en el dictamen (DATyJ) 1/1982, la división y adjudicación de inmuebles construidos bajo el régimen de la ley 13512 tiene naturaleza de acto meramente declarativo no oneroso, y en consecuencia no corresponde aplicar el régimen de retención previsto por la resolución general (DGI) 3026 y sus modificatorias.

No obstante, advierte que, de asimilarse el presente acto a una operación de permuta, no resulta procedente aplicar la aludida retención "... debiendo el agente de retención actuar informando por nota de la operación".

OPINION DEL DICTAMEN

II. Previo al análisis de la cuestión traída a debate, resulta de interés señalar que si bien el contrato de fideicomiso que nos ocupa designa como beneficiarios a los compradores (personas físicas o jurídicas) de las unidades funcionales -cláusula 1.2-, esta asesoría observa que en virtud del negocio subyacente que da origen al mismo, quienes se constituyen en únicos beneficiarios del fideicomiso son los fiduciantes (los que aportan el terreno y el dinero de la construcción), ello, atento que tales sujetos recibirán no sólo las 4 unidades funcionales objeto de consulta, sino también el producido neto de las ventas de las unidades construidas en proporción al aporte realizado para la realización de la obra (cfr. cláusula 6.4 del contrato).

De este modo y al igual que lo expresado en la actuación [DI (...)] [...]/2006 y ante una consulta efectuada por el mismo contribuyente, nos encontramos ante la presencia de un fideicomiso no financiero cuyo objeto es la construcción de unidades funcionales para su posterior venta, siendo beneficiarios del mismo los propios fiduciantes.

SE HACE MENCION AL DICTAMEN (DAT) 18/2006

Sobre el particular, cabe traer a colación lo expuesto en el dictamen (DAT) 18/2006, en el cual este servicio asesor analizó un fideicomiso de características similares a las aquí descriptas, cuyo objeto consistía en la realización de un emprendimiento inmobiliario consistente en obtener unidades funcionales destinadas a los fiduciantes-beneficiarios.

En dicha oportunidad, se interpretó que no se aplica al fideicomiso la figura de consorcio organizado en condominio "... por cuanto el primero a diferencia del consorcio transmite a la finalización de las obras el derecho real de dominio de las unidades a los fiduciantes-beneficiarios o eventualmente a los cesionarios, revistiendo ambos sujetos el carácter de terceros con respecto al fideicomiso y que tal transferencia se efectúa a título oneroso, toda vez que los fiduciantes-beneficiarios abonan cuotas en función a su participación...".

Asimismo, y en lo referido al impuesto a las ganancias, se puntualizó que cuando los fiduciantes asumen simultáneamente el carácter de beneficiarios "... las rentas obtenidas por el fideicomiso deberán ser atribuidas por el fiduciario a aquéllos, conforme a las previsiones del artículo 50 de la ley del tributo".

A esta altura de la exposición, cabe señalar que de la lectura de los términos del contrato que nos ocupa, se advierte la existencia de onerosidad en la operatoria y el propósito de lucro, al establecerse dentro del objeto del fideicomiso la comercialización de las unidades funcionales resultantes a partir de la iniciación de la obra -cfr. cláusula 2.1- y como derecho de los fiduciantes, el de obtener el producido neto de las ventas en la proporción en que realizaron los aportes y a título de beneficio -cfr. cláusula 6.4-

RESOLUCION GENERAL 3.026 (HOY DEROGADA). REEMPLAZADA POR LA R.G. 2.139

Efectuada la aclaración precedente, es dable recordar que la entonces vigente resolución general (DGI) 3026 establecía un régimen retentivo aplicable a las operaciones que tengan por objeto la transmisión a título oneroso del dominio de bienes inmuebles ubicados en el país o las cesiones de sus respectivos boletos de compraventa, previendo su artículo 3 que serán sujetos pasibles de retención las personas de existencia visible, las sucesiones indivisas -en tanto no exista declaratoria de herederos-, y los sujetos a que se refiere el artículo 49, incisos a) y b) de la ley de impuesto a las ganancias.

Cabe recordar que el inciso a) del mentado artículo 49 de la ley del gravamen comprende a los responsables incluidos en el artículo 69 de la misma ley, cuyo inciso a), punto 6, incluye a los "... fideicomisos constituidos en el país conforme a las disposiciones de la ley 24441, excepto aquellos en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario. La excepción dispuesta en el presente párrafo no será de aplicación en los casos de fideicomisos financieros o cuando el fiduciante-beneficiario sea un sujeto comprendido en el Título V".

Sobre el particular, este servicio asesor se ha expedido en varios pronunciamientos, en el sentido que el sujeto respecto del cual se pretendería aplicar el régimen retentivo -fideicomiso no financiero donde los fiduciantes revisten la calidad de beneficiarios- no se encontraría incluido entre los sujetos pasivos enumerados por el artículo 3 de la resolución general (DGI) 3026 y, en consecuencia, el escribano interviniente no debería actuar en su carácter de agente de retención en la operatoria descripta -cfr. act. [DI (...)] [...]/2000 y dict. (DAT) 56/2004-.

RESOLUCION GENERAL 2.139. LOS FIDEICOMISOS DEL ART. 53 INCISO C) SON SUJETOS PASIBLES DE RETENCION

Sin embargo, cabe destacar que con fecha 6/10/2006 se ha publicado en el Boletín Oficial de la República Argentina la resolución general 2139, con vigencia a partir del día 1 de noviembre de 2006, la cual sustituye a su par 3026, teniendo por objeto modificar las normas que regulan el régimen de retención del impuesto a las ganancias aplicable a la transmisión a título oneroso -venta, cambio, permuta, dación en pago, aportes sociales y cualquier otro acto que cumpla la misma finalidad- del dominio de bienes inmuebles ubicados en el país o las cesiones de sus respectivos boletos de compraventa, como asimismo de cuotas y participaciones sociales -excepto acciones-.

Entre las modificaciones introducidas por la nueva normativa se encuentra la inclusión, como sujetos pasibles de la retención del gravamen, los fideicomisos a que se refiere el inciso incorporado a continuación del artículo 49, inciso d) de la ley, es decir, los fideicomisos no financieros donde el fiduciante posea la calidad de beneficiario.

LA ADJUDICACION DE LAS UNIDADES SE ENCUENTRA ALCANZADA POR LA RETENCION DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS DE LA R.G. 2.139

En virtud de ello, y ***a partir del dictado de la resolución general 2139 y sus normas complementarias, este servicio asesor concluye que la operatoria bajo análisis quedará alcanzada por el régimen retentivo*** *que nos ocupa.*

Ahora bien, cabe aclarar respecto a la actuación [DI (...)] [...]/2006 antes referenciada, que si bien en la misma se arribó a la conclusión expuesta en el párrafo precedente, en dicho pronunciamiento además se asimiló la operatoria de adjudicación de una unidad funcional al fiduciante-adjudicatario que trasmitió un lote de su propiedad al fideicomiso como una operación de permuta en los términos del artículo 1485 del Código Civil; conclusión esta que no procedería en el fideicomiso en trato.

Ello, por cuanto en el "sub examine", las contraprestaciones mutuas no se limitan a entregar una cosa a cambio de otra cosa futura, dado que los fiduciantes se obligan a transferir en propiedad fiduciaria no sólo un lote de su propiedad, sino también a efectuar aportes dinerarios para la construcción de la obra, obteniendo como contrapartida el derecho a la adjudicación de unidades funcionales y a recibir el producido de la venta de las restantes unidades.

PERO TENIENDO EN CUENTA QUE NO HAY DISPONIBILIDAD DE DINERO EL ESCRIBANO DEBERA INFORMAR LA OPERACION

No obstante ello, debemos puntualizar que ***si el escribano interviniente no presencia en el acto de escrituración de las unidades adjudicadas al fiduciante-beneficiario, la entrega de la parte dineraria de las participaciones en la venta de las demás unidades, sólo debe cumplir con el régimen de información*** *previsto en el artículo 15 de la resolución general 2139.*

Por último, y en lo que respecta al tratamiento a acordar a la cesión del derecho de adjudicación, cabe señalar que en la mencionada actuación [DI (...)] [...]/2006, este servicio asesor interpretó que tal acto importa una cesión de posición contractual como beneficiario del fideicomiso y en virtud de ello la operatoria "... no encuadra ni en las previsiones de la resolución general (DGI) 3026, ni en la de su par 2139, por cuanto la misma no involucra la cesión de un boleto de compraventa -transferencia del dominio del inmueble-".".

==========

TRATAMIENTO DE LOS FIDEICOMISOS DE ADMINISTRACION

En la medida que el fideicomiso de administración realice alguna actividad gravada por impuesto a las ganancias, por ejemplo el alquiler de campos, deberá tributar impuestos a las ganancias en los términos del art. 53 de la LIG, o en los términos del art. 73 de la LIG, según la condición que revistan los fiduciantes beneficiarios.

DICTAMEN (D.A.T.) 12/2007 DEL 31.01.07

DICTAMEN (DIALIR) 06/2007 DEL 14.02.2007

DICTAMEN (DAT) 103/2001 DEL 31.11.2001

DICTAMEN (DAL) 8/2002 DEL 21.01.2002

DICTAMEN (DAT) 17/2002 DEL 04.02.2002

RESOLUCION (SDG TLI) 28/2018 DEL 10.05.2018

DICTAMEN (D.A.T.) 12/2007 DEL 31.01.07

FIDEICOMISO DE ADMINISTRACION

TRANSFERENCIA DE INMUEBLES A UN FIDEICOMISO DE ADMINISTRACION A FAVOR DE UN INCAPAZ

SE TRATA DE UNA OPERACIÓN QUE NO ES ONEROSA. NO GRAVADA NI POR ITI NI POR IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Se trata de un escribano que consulta el tratamiento que corresponde asignarle a la transferencia de inmuebles a un fideicomiso de administración constituido a favor de un incapaz.

La transferencia realizada al fideicomiso (AL FIDUCIARIO) se realiza a título gratuito (NO ONEROSO) porque no hay contraprestación futura, por lo tanto la operación no está gravada ni por el impuesto a la transferencia de inmuebles (ITI) ni por impuesto a las ganancias.

"*I. Las presentes actuaciones tienen su origen en* ***la presentación efectuada por el responsable del epígrafe, mediante la cual solicita se le informe, en su carácter de notario interviniente, si la transferencia de inmuebles efectuada a un fideicomiso de administración constituido a favor de un incapaz, se encuentra gravada por el impuesto a las ganancias o el impuesto a la transferencia de inmuebles*** *de personas físicas y sucesiones indivisas.*

Sobre el particular, opina que dicha operatoria no se encuentra alcanzada por ninguno de los citados tributos, dado que la misma carecería de onerosidad.

CARACTERISTICAS DEL FIDEICOMISO DE ADMINISTRACION

II. Compenetrado este Departamento de la cuestión sometida a consulta, se estima conveniente, previo a iniciar el análisis solicitado, reseñar las características más relevantes del contrato a celebrarse, entre las cuales podemos describir las siguientes:

1) Los cónyuges, señor Aldo [...] y la señora Margarita [...], en su carácter de fiduciantes celebran con la señora B. B., en su calidad de fiduciaria, un contrato de fideicomiso de administración destinado a la protección de un incapaz, el cual estará regido por las normas de la ley 24441.

2) Son designados como únicos beneficiarios de este contrato los propios fiduciantes y su hijo don Jorge NN, este último incapaz.

3) En caso de mantenerse la incapacidad y resolverse el contrato por fallecimiento de todos los beneficiarios, se designan fideicomisarios a los señores Rodolfo ZZ y Norma ZZ.

4) La administración de los bienes fideicomitidos se encuentra a cargo del fiduciario, quien tendrá las obligaciones inherentes a esa función y deberá cumplir con la administración de los mismos. Sus funciones principales consistirán en percibir las rentas que se devengarán como frutos civiles y naturales de los bienes y proveer, en primer término a las necesidades de los beneficiarios.

5) Los bienes y sumas de dinero que no tengan el destino precitado serán reinvertidos en la forma que el fiduciario estime más conveniente, para aumentar el patrimonio fiduciario, con la única limitación de que las inversiones deberán contar con una rentabilidad mínima asegurada.

6) El fiduciario no podrá por su sola voluntad enajenar los bienes inmuebles entregados en fiducia, pudiendo disponer de ellos cuando cuente con la autorización previa por escrito del curador del beneficiario y/o de los fiduciantes. Tales actos de disposición nunca podrán ser a título gratuito.

7) El fiduciario sólo tendrá por sí facultades de administración. Los bienes muebles que ingresan al patrimonio fiduciario, incluso cuando sean registrables, podrán ser enajenados como actos de administración y a los efectos de que la gestión administrativa a cargo del fiduciario procure los mejores rendimientos. Este último podrá en tal carácter adquirir y enajenar, siempre a título oneroso, vehículos automotores, locar, percibir, cobrar sumas de dinero, dar recibos, ganado de cualquier tipo, títulos, papeles de créditos, acciones, bonos, fondos comunes de inversión con rentabilidad mínima asegurada, y en general todos los bienes muebles que considere convenientes para mejor gestionar el patrimonio a su cargo o proveer a la atención de los beneficiarios.

8) La gestión del fiduciario es gratuita, teniendo derecho al reembolso de todos los gastos que se originen en la administración de los bienes, reconociéndole en calidad de viáticos y reembolsos los gastos que incurriera al realizar los trámites de la administración.

Podemos advertir así que estamos en presencia de un fideicomiso de administración, el cual es definido por la doctrina como "... aquellos fideicomisos en los cuales se transfiere la propiedad de bienes a un fiduciario para que los administre conforme a lo establecido por el constituyente destinando el producido, si lo hay, al cumplimiento de la finalidad señalada en el contrato; vgr., que la fiduciaria celebre y administre contratos de locación y administre inmuebles proveyendo a su conservación" (Lisoprawski, S. - Kiper, C.: "Fideicomiso. Dominio Fiduciario. Securitización" - Ed. Depalma - 2ª ed. - pág. 313).

OPINION DEL DICTAMEN

III. Descriptos que fueron los elementos principales que caracterizan al negocio que nos ocupa, seguidamente se procederá a analizar la normativa que gobierna la materia.

ANALISIS DE LA LEY 23.905. ITI.

*En tal sentido, **el artículo 7 de la ley 23905** establece que se aplicará un impuesto en todo el territorio de la Nación sobre las transferencias de dominio a título oneroso de inmuebles ubicados en el país.*

*Asimismo el **artículo 8** del mismo texto legal señala que "Son sujetos de este impuesto las personas físicas y sucesiones indivisas, que revistan tal carácter para el impuesto a las ganancias, que transfieran inmuebles, en la medida que dicha transferencia no se encuentre alcanzada por el mencionado impuesto".*

*A su vez, su **artículo 9** define que se considera transferencia "... a la venta, permuta, cambio, dación en pago, aporte a sociedades y todo acto de disposición, excepto la expropiación, por el que se transmita a título oneroso, incluso cuando tales transferencias se realicen por orden judicial o con motivo de concursos civiles".*

SE DEBE TRATAR DE UNA TRANSFERENCIA DE DOMINIO A TITULO ONEROSA NO ALCANZADA POR IMPUESTO A LAS GANANCIAS

*De la normativa descripta **corresponde concluir en primer lugar que el gravamen en consideración se aplicará siempre que se configure una transferencia de dominio y que la misma sea a título oneroso y no se encuentre alcanzada por el impuesto a las ganancias**.*

Lo precedentemente vertido es coincidente con lo expresado por la doctrina, la cual ha puntualizado que "... el legislador ha vuelto a colocar la condición para que esas operaciones constituyan o generen hechos imponibles: que por ellas se transmita el dominio a título oneroso de los inmuebles comprendidos dentro de la ley" (Sánchez Ricardi: "El impuesto a la transferencia de inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas. Ilegalidad de su reglamentación", Atilio; Ed. Errepar - Rev. Doctrina Tributaria - T. XI - pág. 397).

*Por lo tanto **resulta fundamental esclarecer en el "sub examine" si la transferencia de dominio efectuada por el fiduciante ha sido realizada o no a título oneroso**.*

A tales fines, resulta oportuno hacer mención del artículo 1139 del Código Civil, el cual prevé que los contratos son a título oneroso "... cuando las ventajas que procura a una u otra de las partes no le es concedida sino por una prestación que ella le ha hecho, o que se obliga a hacerle...".

El mismo dispositivo establece que se constituyen contratos a título gratuito "... cuando aseguran a una u otra de las partes alguna ventaja, independiente de toda prestación por su parte".

PARA QUE EXISTA ONEROSIDAD LA ENTREGA EN FIDUCIA DEBE ESTAR SUJETA A UNA CONTRAPRESTACION FUTURA

*En virtud de ello, **para que se configure el hecho imponible normado por la ley 23905, la entrega fiduciaria del inmueble debe ser efectuada a cambio de una contraprestación, sea ésta actual o futura**.*

EN ESTE CASO NO HAY ONEROSIDAD

*Ahora bien, **en el presente caso no se vislumbra la existencia de onerosidad**, ello **atento a la ausencia de contraprestación alguna a favor del fiduciante a cambio de los bienes transmitidos**, siendo asimilable la operatoria a un contrato de mandato cuyo objeto sería la administración del patrimonio fideicomitido.*

*En ese mismo orden de ideas, este Departamento concluyó en el **dictamen (DAL) 8/2002** que "... la constitución de un fideicomiso de administración -más allá que se considere que a través del mismo sólo se transmite un dominio desmembrado y no pleno- a título gratuito no se encuentra alcanzado por el impuesto a la transferencia de inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas".*

No obstante, corresponde advertir que en cada caso en particular se deberán examinar las características del negocio subyacente al contrato, determinando las relaciones económicas existentes entre los fiduciantes, el fiduciario y el o los beneficiarios o fideicomisarios -surgidas dentro del marco legal instrumentado o establecidas fuera de él-.

*Por último, **corresponde hacer notar que este principio de onerosidad debe también estar presente en el impuesto a las ganancias**.*

CONCLUSION DEL DICTAMEN

*Atento a ello, **cabe concluir que en la medida que la transferencia al fiduciario sea realizada a título gratuito -como parecería ser el caso-, no se verifica la generación del hecho imponible previsto por ambos tributos, por cuanto se encuentra ausente el elemento fundamental que caracteriza al mismo -la onerosidad de la transferencia***-".

DICTAMEN (DIALIR) 06/2007 DEL 14.02.2007

FIDEICOMISO DE ADMINISTRACION SU ENCUANDRE EN EL ART. 53 DE LA LIG, O EN EL ART. 73 DE LA LIG

En el **dictamen (DIALIR) 06/07 del 14.02.2007**, el fisco determinó que:

Un fideicomiso de administración será sujeto pasivo de impuesto a las ganancias, en los términos del art. 53 inciso c) de la LIG (FIDEICOMISO TRANSPARENTE), o en los términos del art. 73 inciso a) apartado 6) de la LIG (FIDECOMISO NO TRANSPARENTE), según la condición de los fiduciantes beneficiarios.

"*En atención a las consideraciones vertidas, esta Asesoría Legal concluye que toda vez que el caso versa sobre un **fideicomiso de administración, donde el fiduciante coincide con el beneficiario, dicho fideicomiso no resulta sujeto pasivo del Impuesto a las Ganancias, debiendo el fiduciante-beneficiario ingresar el impuesto generado por la actividad** que dicho fideicomiso realice; ello así, en virtud de no tratarse, ni haberse así indicado en la consulta, de un fideicomiso financiero, ni tampoco de un beneficiario del exterior*".

DICTAMEN (DAT) 103/2001 DEL 31.11.2001

LA ENTREGA DE UN BIEN EN FIDUCIA A UN FIDEICOMISO DE ADMINISTRACION NO SE REALIZA A NI A TITULO GRATUITO NI A TITULO ONEROSO. SE REALIZA EN CONFIANZA. LA ENTREGA EN FUDUCIA DE UN INMUEBLE NO ESTA GRAVADA POR ITI

En el **dictamen (DAT) 103/01 del 31.11.2001**, el fisco determinó que:

Respecto de los hechos sometidos a consulta se "*Aclara al respecto que el contrato en cuestión referencia a un **fideicomiso de administración**, por el cual **el rubrado (persona física) transmite la propiedad de un bien inmueble a título imperfecto a otra persona física**. Los beneficiarios, es decir aquellos en beneficio de quienes se administran los bienes fideicomitidos, quienes además son los destinatarios finales de los mismos, son el propio fiduciario, su esposa, sus hijos y sus futuros herederos universales*".

Opinión del dictamen:

"*Al respecto, cabe señalar que **en opinión de calificada doctrina la transmisión del dominio imperfecto del fiduciante al fiduciario no es realizada a título oneroso ni a título gratuito, sino que el fiduciario recibe la propiedad a título de confianza** (ver Título VII del Libro III del Código Civil, y Ley N° 24.441 y sus modificaciones) (cfr. Fideicomiso - Dominio Fiduciario de Lisoprawski y Kiper, pág. 138).*

*La Ley N° 23.905 y sus modificaciones en su artículo 7° establece que el impuesto a la transferencia de inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas "... se aplicará sobre las transferencias de dominio a título oneroso de inmuebles ubicados en el país". Es decir que **para que el objeto del impuesto proceda la transferencia del bien debe efectuarse a cambio de una contraprestación, no siendo el caso el de un bien cedido en fideicomiso**.*

*Conforme lo expresado, se concluye que, del mismo modo que en la Actuación N° ... respecto del impuesto a las ganancias, **las operaciones de transmisión de bienes inmuebles con carácter fiduciario no generan hecho imponible alguno en el impuesto a la transferencia de inmuebles de personas físicas** y sucesiones indivisas*".

DICTAMEN (DAL) 8/2002 DEL 21.01.2002

LA ENTREGA EN FIDUCIA DE UN INMUEBLE A UN FIDEICOMISO DE ADMINISTRACION ES A TITULO GRATUITO. NO ESTA GRAVADA POR ITI

En el **dictamen (DAL) 8/02 del 21.01.2002**, el fisco determinó que:

En cuanto a los hechos sometidos a consulta se "*Expresa que **sobre el mencionado bien constituirá un fideicomiso de administración**, en el cual el fiduciario y el beneficiario son personas distintas del fiduciante. El fiduciario será una sociedad de responsabilidad limitada que se dedicará a alquilar el inmueble por una retribución en pesos mensuales, y el producido del alquiler se entregará a los beneficiarios. Vencido el plazo se transmitirá el inmueble a los fideicomisarios y que el negocio se efectuará a título gratuito*".

Opinión del dictamen:

"*En virtud de lo dicho cabe concluir que, contrariamente a lo manifestado por la consultante, no existe un vacío normativo en la materia en cuestión, ya que **la Ley N° 23.905 resulta terminante al momento de definir el hecho imponible** del gravamen, pudiendo afirmarse a través de una clara interpretación que **las transmisiones de dominio a título gratuito se encuentran fuera del ámbito de imposición del tributo**.*

"*Consiguientemente, **la constitución de un fideicomiso de administración** -más allá de que se considere que **a través del mismo sólo se transmite un dominio desmembrado y no pleno- a título gratuito no se encuentra alcanzado por el impuesto a la transferencia de inmuebles** de personas físicas y sucesiones indivisas*".

DICTAMEN (DAT) 17/2002 DEL 04.02.2002

FIDEICOMISO DE ADMINISTRACION

LA ENTREGA DE UN INMUEBLE EN FIDUCIA NO SE REALIZA A NI A TITULO GRATUITO NI A TITULO ONEROSO. SE REALIZA EN CONFIANZA.

EL FIDUCIANTE NO RECIBE NINGUNA CONTRAPRESTACION POR LA ENTREGA EN FIDUCIA.

LA ENTREGA EN FUDUCIA DE UN INMUEBLE NO ESTA GRAVADA POR ITI

En el **dictamen (DAT) 17/02 del 04.02.2002**, el fisco determinó que:

El hecho sometido a consulta está relacionado con el impuesto a la transferencia de inmuebles de personas físicas (I.T.I.), y la consulta versa sobre "*el tratamiento tributario que corresponde dispensar en el gravamen del asunto, a la transmisión de dominio de ciertos bienes inmuebles realizada a favor de un fideicomiso en su carácter de fiduciante*.

(..)
FIDEICOMISO DE ADMINISTRACION

***El objeto del fideicomiso es la administración e inversión de los bienes fideicomitidos** -los cuales constituirán un patrimonio separado del perteneciente al fiduciario-, y la constitución de garantías a favor de uno o más deudores que indique el fiduciante*".

Opinión del dictamen:

"***resultará fundamental esclarecer si la transferencia de dominio efectuada por el fiduciante ha sido realizada o no a título oneroso**.*

A efectos de dilucidar esta cuestión, es dable recordar que el artículo 1139 del Código Civil establece que los contratos son a título oneroso "... cuando las ventajas que procura a una u otra de las partes no le es concedida sino por una prestación que ella le ha hecho, o que se obliga a hacerle...".

Por el contrario, el mismo dispositivo establece que estaremos ante contratos a titulo gratuito "...cuando aseguran a una u otra de las partes alguna ventaja, independiente de toda prestación por su parte".

A su vez, el artículo 2662 define al Dominio Fiduciario como "... el que se adquiere en razón de un fideicomiso constituido por contrato o por testamento, y está sometido a durar solamente hasta la extinción del fideicomiso, para el efecto de entregar la cosa a quién corresponda según el contrato, el testamento o la ley".

TRANSMISION A TITULO DE CONFIANZA (NI OENROSA NI GRATUITA)

*De este modo, **podemos afirmar que en el Contrato de Fideicomiso no existe una transmisión onerosa ni gratuita del bien en cuestión, sino que el mismo es transmitido "a título de confianza"**, dado que **no se produce la cesión del dominio pleno del bien a cambio de una contraprestación, sino que éste se transmite sujeto a un plazo o condición resolutorios estipulados en el contrato**.*

(..)
EL FIDUCIANTE NO RECIBE NINGUNA CONTRAPRESTACION POR LA ENTREGA EN FIDUCIA

*Por otra parte, es dable advertir que **del análisis del instrumento adjuntado no surge que el fiduciante reciba una contraprestación correlativa a la entrega que realiza al fiduciario**, lo que conduce a sostener que en principio la operatoria que nos ocupa se encuentra fuera del ámbito de imposición del gravamen, debido a la **ausencia de onerosidad**.*

Este temperamento resulta coincidente con la opinión expresada por servicio asesor en la Actuación Nº ..., en la cual -con relación a la gravabilidad en el Impuesto al Valor Agregado-, se concluyó que el traspaso de activos a un fideicomiso no constituye una transferencia a título oneroso, dado que no se otorga al fideicomitente contraprestación alguna, fundamento éste también recepcionado a través del Dictamen Nº 34/96 (D.A.T.).

LA ENTREGA EN FIDUCIA DEL INMUEBLE NO ESTA GRAVADA POR ITI

*Atento ello, **cabe concluir que, en la transferencia fiduciaria del inmueble al fiduciario, no se produce la generación del hecho imponible dispuesto por la ley del tributo, por cuanto se encuentra ausente el elemento fundamental que caracteriza al mismo -la onerosidad de la transferencia-**.*

*No obstante lo expuesto, **en cada caso particular se deberán examinar las características del negocio subyacente al contrato**, determinando las relaciones económicas existentes entre el fiduciante, el fiduciario y el o los beneficiarios o fideicomisarios -surgidas dentro del marco legal instrumentado o establecidas fuera de él*".

RESOLUCION (SDG TLI) 28/2018 DEL 10.05.2018

LA ADJUDICACION DE BIENES EN UN FIDEICOMISO

A UNA HEREDERA LEGITIMA DE LOS FIDUCIANTES BENEFICIARIOS

SE REALIZA A TITULO GRATUITO

NO ESTA GRAVADA POR IMPUESTO A LAS GANANCIAS

"*I. La rubrada consultó el tratamiento tributario que corresponde dispensar en el Impuesto a las Ganancias, a la **adjudicación de los bienes del fideicomiso que se efectuará a título gratuito** y en la proporción correspondiente, **a quien fuera declarada heredera legítima de las fiduciantes-beneficiarias originales del fideicomiso**, con motivo de la extinción parcial del mismo.*

*II. **Se concluyó que**: Teniendo en cuenta que la intención del contrato reseñado sería asegurar a las fiduciantes beneficiarias su manutención, sistema de vida, atención alimenticia y médica y la satisfacción de todas sus necesidades hasta su fallecimiento, disponiéndose que **en caso de muerte de todas ellas el producido de la explotación de los bienes fideicomitidos sea distribuido**, un OCHENTA POR CIENTO (80%) **a quienes acrediten en forma fehaciente el carácter de herederos legítimos o forzosos**, y el VEINTE POR CIENTO (20%) restante a instituciones de bien público, proporción ésta que cumplido el plazo de VEINTICINCO (25) años de la constitución se transferirá a una fundación a crear por el Fiduciario, puede inferirse que **se trata de un fideicomiso de administración, cuyo negocio subyacente sería la transmisión de la legítima hereditaria y la donación, no estando prevista la entrega de una contraprestación por parte de la beneficiaria** ante tal transferencia en virtud de la extinción parcial del contrato. Ello sin perjuicio del cumplimiento de las normas particulares que rigen ambos institutos.*

*Consecuentemente, y **siempre que la adjudicación de la proporción que le corresponde a la heredera beneficiaria de los bienes del fideicomiso sea realizada a título gratuito**, **no se verificará la generación del hecho imponible previsto por la Ley de Impuesto a las Ganancias** (t.o. en 1997 y sus modificaciones), por cuanto en el caso se encuentra ausente el elemento fundamental para la procedencia del gravamen, esto es, el carácter oneroso de la transferencia de los bienes*".

FIDEICOMISO DE ADMINISTRACIÓN EN LOS CUALES EL FIDUCIANTE BENEFICIARIO ES UN SUJETO EXENTO DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

DICTAMEN (DAT) 25/2011 DEL 19.4.2011

DICTAMEN (DAT) 37/2009 DEL 11.06.2009

DICTAMEN (DAT) 1/2009 DEL 06.01.2009

DICTAMEN (DAT) 25/2011 DEL 19.4.2011

SE TRATA DE UN FIDECOMISO PUBLICO EN EL CUAL EL UNICO FIDUCIANTE BENEFICIARIO ES EL ESTADO PROVINCIAL. SE ENCUENTRA EXENTO DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

"***SUMARIO***
*I. En el entendimiento de que **no intervienen en el fideicomiso** tratado **sujetos que asuman la calidad de fiduciantes/beneficiarios ajenos al Estado Provincial** y mientras el mismo no emita títulos valores que transformen al fondo en un fideicomiso financiero, cabría concluir que **las características del fideicomiso analizado habilitan su tipificación como fideicomiso público y, por lo tanto, sus ganancias serán consideradas exentas del impuesto a las ganancias** por resultar atribuibles al Estado en virtud de lo previsto en el inciso a) del Artículo 20 de la ley del*

gravamen. No obstante ello, cabe dejar sentado que la aprobación de cualquier modificación y/o anexo al contrato aquí examinado requerirá de un nuevo análisis a efectos de determinar su alcance en materia tributaria".

ANALISIS DEL DICTAMEN

"*(..)*
Asimismo, resulta oportuno señalar que en este caso particular ***es el propio Estado Provincial quien reúne la condición de fiduciante/beneficiario*** *y quien en consecuencia al momento de producirse la extinción del contrato del Fideicomiso es el único que recibirá el remanente de los bienes fideicomitidos, por lo que sumando este aspecto a las inferencias del párrafo precedente, harían que el Estado Provincial deviniera en el único beneficiario de los resultados que genere el fondo fiduciario y además en el receptor último de todo su patrimonio.*

Así las cosas, ***será el Estado Provincial, en su carácter de único beneficiario y fiduciante****, por aplicación del cuarto artículo agregado a continuación del Artículo 70 del Decreto Reglamentario de la ley de impuesto a las ganancias,* ***a quien se le asignen la totalidad de las rentas obtenidas por el fondo fiduciario y quien resultará respecto de las mismas sujeto exento*** *en virtud de lo normado por el inciso a) del Artículo 20 de la aludida ley.* ***Consecuentemente, las utilidades obtenidas por el fondo fiduciario en trato estarán exentas del impuesto a las ganancias****.*
(..)
En atención a lo expuesto, y en el entendimiento de que ***no intervienen en el fideicomiso tratado sujetos que asuman la calidad de fiduciantes/beneficiarios ajenos al Estado Provincial*** *y mientras el mismo no emita títulos que transformen al fondo en un fideicomiso financiero,* ***cabria concluir que las características del fideicomiso analizado habilitan su tipificación como fideicomiso público y, por lo tanto, sus ganancias serán consideradas exentas del impuesto a las ganancias*** *por resultar atribuibles al Estado en virtud de lo previsto en el inciso a) del Artículo 20 de la ley del gravamen. No obstante ello, cabe dejar sentado que la aprobación de cualquier modificación y/o anexo al contrato aquí examinado requerirá de un nuevo análisis a efectos de determinar su alcance en materia tributaria*".

DICTAMEN (DAT) 37/2009 DEL 11.06.2009

SE TRATA DE UN FIDECOMISO PUBLICO EN EL CUAL EL UNICO FIDUCIANTE BENEFICIARIO ES EL ESTADO PROVINCIAL. SE ENCUENTRA EXENTO DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

"*SUMARIO*
(..)
FIDEICOMISO PARA EL ACCESO AL FINANCIAMIENTO DE LAS PYMES
-Impuesto a las Ganancias: si bien las figuras de fiduciante y beneficiario recaen en el mismo sujeto y correspondería su gravabilidad en cabeza de éste último (según el inciso sin numerar incorporado a continuación del inciso d), del Artículo 49 de la Ley de Impuesto a las Ganancias), en este caso ***por tratarse del Estado Provincial sus ganancias están exentas*** *en virtud de lo previsto en el Artículo 20 inciso a) de la ley del tributo.*

-Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta: el Artículo 2°, inc. f) de la ley del tributo establece que son sujetos pasivos del impuesto los fideicomisos constituidos en el país conforme a las disposiciones de la Ley N° 24.441 (excepto los financieros); teniendo en cuenta que el Fideicomiso para el Acceso al Financiamiento de las PyMEs sería creado por Ley de la Provincia de Mendoza, se entiende que no encuadrará en el citado inciso.

-Impuesto al Valor Agregado:al representar el fideicomiso un patrimonio separado del Estado Provincial con obligaciones tributarias propias, no resulta posible, por ende, considerarlo comprendido en el marco exentivo previsto en el Artículo 7°, inciso h), apartado 1 de la ley del tributo, quedando sus operaciones sujetas al impuesto en la medida en que se perfeccione el hecho imponible.

ANALISIS DEL DICTAMEN
"*(..)*
Respecto de los fideicomisos públicos*, si bien los mismos no se encuentran regulados por la Ley N° 24.441, podemos afirmar que son todos aquellos en donde el Estado en sus distintos niveles transmite en fiducia la titularidad de bienes de su pertenencia, para realizar un fin lícito de interés público,* ***siendo el propio Estado su beneficiario****.*
(..)
En tal sentido, y en armonía con lo expresado por la ***Dirección Nacional de Impuestos****, consideró que* ***el fideicomiso en cuestión "... tipifica en el supuesto exentivo contemplado en el Artículo 20, inciso a) de la Ley de Impuesto a las Ganancias, por lo que no resulta sujeto pasivo de este tributo"****, interpretando asimismo que "Tampoco resulta alcanzado por el tipo legal descripto en la Ley de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, toda vez que esta norma grava los fideicomisos ... constituidos en el país conforme a las disposiciones de la Ley N° 24.441 ... lo cual no acontece en el caso".*
(..)"

DICTAMEN (DAT) 1/2009 DEL 06.01.2009

SE TRATA DE UN FIDECOMISO PUBLICO EN EL CUAL EL UNICO FIDUCIANTE BENEFICIARIO ES EL ESTADO PROVINCIAL. SE ENCUENTRA EXENTO DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

"*SUMARIO*
Las ganancias atribuidas al Gobierno de la Provincia de Corrientes correspondientes al Fideicomiso Público, donde aquél resulta ser el fiduciante-beneficiario se encuentran exentas del impuesto a las ganancias*, en razón de lo normado en el inciso a) del artículo 20 de la ley del tributo*".

ANALISIS DEL DICTAMEN

"*(..)*

Con respecto al Impuesto a las Ganancias considera que "... si bien las figuras de fiduciante y beneficiario recaen en el mismo sujeto y correspondería su gravabilidad en cabeza de éste último (según el inciso sin numerar incorporado a continuación del inciso d), del artículo 49 de la Ley de Impuesto a las Ganancias), ***en este caso por tratarse del Estado Provincial sus ganancias están exentas*** *en virtud de lo previsto en el artículo 20 inciso a) de la ley del tributo."*

(..)

Cabe recordar asimismo que ***la Procuración del Tesoro de la Nación emitió oportunamente el Dictamen N° 5/08 de fecha 10/01/08****, destacando que la figura del fideicomiso exhibe una subjetividad jurídica propia que reclama su separación de la personalidad del Estado, lo cual impide afirmar que "... siendo los fondos públicos y destinados a una finalidad de interés público, el fideicomiso de que tratan las presentes actuaciones pueda beneficiarse de las exenciones subjetivas que consagra el Decreto N° 145/81 respecto del Estado en sus diversas manifestaciones...", a la vez que opina que en el caso procede examinar si los hechos imponibles perfilados en las distintas leyes impositivas se verifican respecto de esta figura y -en tal hipótesis- si es posible encuadrar su tratamiento dentro de las exenciones específicas y expresas que aquéllas consagren.*

En tal sentido, y en armonía con lo expresado por la ***Dirección Nacional de Impuestos****, consideró que el fideicomiso en cuestión "... tipifica en el supuesto exentivo contemplado en el artículo 20, inciso a) de la Ley de Impuesto a las Ganancias, por lo que no resulta sujeto pasivo de este tributo", interpretando asimismo que "Tampoco resulta alcanzado por el tipo legal descripto en la Ley de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, toda vez que esta norma grava los fideicomisos ... constituidos en el país conforme a las disposiciones de la Ley N° 24.441 ... lo cual no acontece en el caso".*

En lo que respecta al Impuesto al Valor Agregado, el Dictamen N° 5/08 de la Procuración del Tesoro concluye que el fideicomiso bajo examen resultará alcanzado por este tributo "... en la medida en que se verifiquen los hechos imponibles previstos en la ley respectiva, no resultando aplicable el marco exentivo previsto en el artículo 7°, inciso h), de la ley del gravamen, dado la separabilidad de la figura respecto de la persona estatal".

Como puede observarse tanto la Dirección Nacional de Impuestos del ex Ministerio de Economía y Producción en su Memorando N° ..., como la Procuración del Tesoro de la Nación en su Dictamen N° 5/08 han sentado criterio definitivo con relación al tratamiento tributario que debe otorgarse en los distintos gravámenes al fideicomiso público; no resultando en consecuencia aplicable al presente caso, la jurisprudencia administrativa citada por el contribuyente en la consulta interpuesta, en particular en lo referido al Impuesto al Valor Agregado.

Atento las conclusiones precedentemente reseñadas, teniendo en cuenta las características del Fideicomiso bajo examen, ***este servicio asesor entiende que, el mismo se encontrará excluido de la órbita del Impuesto a las Ganancias*** *y del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta; no correspondiendo la exención del artículo 7° inc. h) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, dada la separabilidad de la figura respecto de la persona estatal*".

FIDEICOMISOS QUE ADMINISTRAN INVERSIONES DE "CAJAS DE PROFESIONALES" PROVINCIALES

Los fideicomisos de administración que administran inversiones de "Cajas de Profesionales" provinciales, deben estar exentos de impuesto a las ganancias y no ser pasibles de sufrir retenciones de impuesto a las ganancias, ya que el único fiduciante beneficiario es la propia "Caja de Profesionales" sujeto exento de impuesto a las ganancias.

Deviene oportuno recordar entonces las consideraciones ya expuestas a la hora de analizar la exención tipificada en el art. 26 inciso f) de la LIG.

ART. 14 BIS DE LA CONSTITUCION NACIONAL

ART. 40 DE LA CONSTITUCION DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES (a simple título de ejemplo)

ART. 3 INCISO B) PUNTO 4) DE LA LEY 24.241

ART. 1, 3, 34, 36 Y 63 DE LA LEY 12.724 (a simple título de ejemplo)

CAJA DE JUBILACIONES Y PENSIONES DE ABOGADOS Y PROCURADORES DE LA PROVINCIA DE MENDOZA CSJN DEL 05.05.2009

BANCO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES CSJN DEL 15.03.1940

El artículo 14 bis de la Constitución Nacional determina que:

"*El Estado otorgará los beneficios de la seguridad social, que tendrá carácter de integral e irrenunciable. En especial, la ley establecerá: el seguro social obligatorio,* ***que estará a cargo de entidades nacionales o provinciales con autonomía financiera y económica****, administradas por los interesados con participación del Estado, sin que pueda existir superposición de aportes; jubilaciones y pensiones móviles; la protección integral de la familia; la defensa del bien de familia; la compensación económica familiar y el acceso a una vivienda digna*".

A título de ejemplo **el artículo 40 de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires** establece que: "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.

LOS FIDEICOMISOS DE ADMINISTACION QUE ADMINISTRAN INVERSIONES DE LAS "CAJAS DE PROFESIONALES"

La utilización de un vehículo jurídico, como es el caso de un fideicomiso de administración, por parte de las "Cajas de Profesionales", para llevar a cabo las inversiones, bajo ningún punto de vista puede alterar la esencia, la intangibilidad de su patrimonio y la inmunidad fiscal de la gozan por expreso mandato constitucional, debiendo considerarse que aún no existiendo norma que exima puntualmente a los fideicomisos de administración del impuesto a las ganancias, los mismos deben tener el carácter de exentos en el impuesto a las ganancias y tampoco pueden ser pasible de retenciones de impuesto a las ganancias, una interpretación en contrario supondría ir contra la igualdad tributaria, el principio de legalidad y el de capacidad contributiva.

Los fideicomisos de administración, cuentan con un solo fiduciante beneficiario: la "Caja de Profesionales", por lo tanto en materia de impuesto a las ganancias, los mismos se encuentras tipificado en el art. 53 inciso c) de la LIG.

Cabe preguntarse entonces si la exención subjetiva de que gozan las "Cajas de Profesionales" en el impuesto a las ganancias, se traslada al fideicomiso. La respuesta se debe contestar por la afirmativa, de lo contrario se vulnerarían vía indirecta todos los principios antes mencionados.

El tema tiene profusa jurisprudencia administrativa (dictámenes del propio fisco nacional), en materia de fideicomisos **"públicos"**.

DICTAMEN (DAT) 25/2011 DEL 19.04.2011

DICTAMEN (DAT) 37/2009 DEL 11.06.2009

DICTAMEN (DAT) 01/2009 DEL 06.01.2009

DICTAMEN (DAT) 04/2013 DEL 14.03.2013

DICTAMEN (DAT) 09/2012 DEL 11.06.2012

DICTAMEN (PTN) 05/2008 DEL 10.01.2008

En los **dictámenes (DAT) 25/2011 del 19.04.2011, (DAT) 37/2009 del 11.06.2009, (DAT) 01/2009 del 06.01.2009** (por mencionar algunos), el fisco nacional acertadamente, ha entendido que aquellos fideicomisos cuyos únicos fiduciantes beneficiarios, son sujetos de derecho público, exentos de impuesto a las ganancias, los fideicomisos también se encuentran exentos de impuesto a las ganancias.

En los **dictámenes (DAT) 4/2013 del 14.03.2013, (DAT) 9/2012 del 11.06.2012, (DAT) 37/2009 del 11.06.2009 y (DAT) 1/2009 del 06.01.2009**, el fiduciante beneficiario era el Estado Provincial, y el fisco concluyo que el fideicomiso estaba exento de impuesto a la ganancia mínima presunta (para lo cual debe estar previamente exento de impuesto a las ganancias). Para arribar a la conclusión los dictámenes se nutren de la calificada opinión de la Procuración del Tesoro de la Nación (**dictamen (PTN) 05/2008 del 10.01.2008**).

DICTAMEN (DAT) 25/2011 DEL 19.04.2011

"*SUMARIO*
I. En el entendimiento de que no intervienen en el fideicomiso tratado sujetos que asuman la calidad de fiduciantes/beneficiarios ajenos al Estado Provincial y mientras el mismo no emita títulos valores que transformen al fondo en un fideicomiso financiero, ***cabría concluir que las características del fideicomiso analizado habilitan su tipificación como fideicomiso público y, por lo tanto, sus ganancias serán consideradas exentas del impuesto a las ganancias por resultar atribuibles al Estado*** *en virtud de lo previsto en el inciso a) del Artículo 20 de la ley del gravamen. No obstante ello, cabe dejar sentado que la aprobación de cualquier modificación y/o anexo al contrato aquí examinado requerirá de un nuevo análisis a efectos de determinar su alcance en materia tributaria*".

DICTAMEN (DAT) 37/2009 DEL 11.06.2009

"*SUMARIO*
(..)
FIDEICOMISO PARA EL ACCESO AL FINANCIAMIENTO DE LAS PYMES

*-**Impuesto a las Ganancias**: si bien las figuras de fiduciante y beneficiario recaen en el mismo sujeto y correspondería su gravabilidad en cabeza de éste último (según el inciso sin numerar incorporado a continuación del inciso d), del Artículo 49* (HOY ART. 53 DE LA LIG) *de la Ley de Impuesto a las Ganancias),* ***en este caso por tratarse del Estado Provincial sus ganancias están exentas*** *en virtud de lo previsto en el Artículo 20 inciso a) de la ley del tributo.*

*-**Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta**: el Artículo 2°, inc. f) de la ley del tributo establece que son sujetos pasivos del impuesto los fideicomisos constituidos en el país conforme a las disposiciones de la Ley N° 24.441 (excepto los financieros); teniendo en cuenta que el Fideicomiso para el Acceso al Financiamiento de las PyMEs sería creado por Ley de la Provincia de Mendoza, se entiende que no encuadrará en el citado inciso*".

DICTAMEN (DAT) 01/2009 DEL 06.01.2009

"*SUMARIO*
Las ganancias atribuidas al Gobierno de la Provincia de Corrientes correspondientes al Fideicomiso Público, donde aquél resulta ser el fiduciante-beneficiario ***se encuentran exentas del impuesto a las ganancias****, en razón de lo normado en el inciso a) del artículo 20 de la ley del tributo.*

Sin perjuicio de ello, es dable advertir que el fiduciario deberá liquidar el aludido tributo por los hechos imponibles que se generen por el ejercicio de la administración fiduciaria (ej.: comisión).

Tampoco resulta alcanzado por el tipo legal descripto en la Ley de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, toda vez que esta norma grava los fideicomisos constituidos en el país conforme a las disposiciones de la Ley N° 24.441 lo cual no acontece en el caso, ya que el mismo es constituido administrativamente por ley de la Provincia de Corrientes".

DICTAMEN (DAT) 04/2013 DEL 14.03.2013

"*SUMARIO*
En la medida que en el fideicomiso bajo análisis no intervengan sujetos que asuman la calidad de inversores, cofiduciantes o beneficiarios ajenos al Estado Provincial y mientras el mismo no emita títulos valores que lo transformen

en un fideicomiso financiero, cabría su tipificación como fideicomiso público y siempre que mantenga dicho carácter resultará excluido de la órbita del impuesto a la ganancia mínima presunta, por no resultar comprendido en el tipo legal descripto por el inciso f) del Artículo 2° de la ley de dicho gravamen, toda vez que dicha norma grava a los fideicomisos constituidos en el país conforme las disposiciones de la Ley N° 24.441".

DICTAMEN (DAT) 09/2012 DEL 11.06.2012

"*SUMARIO*
I. Habida cuenta que el inciso f) del Artículo 2º de la ley del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta sólo alcanza a los fideicomisos constituidos en el país conforme a las disposiciones de la Ley Nº 24.441 y del criterio sentado en el Memorando Nº .../07 (DNI), el Dictamen Nº ... (DGAJ) y del Dictamen Nº .../08 (PTN), atento a que las características del fideicomiso analizado habilitarían su tipificación como fidecomiso público, destinándose el fondo fiduciario al cumplimiento de actividades orientadas al bien público que se identifican con fines específicos del Estado, dicha figura se encontrará excluida de la órbita del gravamen en trato.

II. No obstante lo expuesto, en caso de que el fideicomiso en cuestión emita títulos valores como lo autoriza el respectivo contrato, podría conferírsele a dicho fondo el carácter de financiero y, como tal, de acuerdo a los lineamientos del punto 6 del inciso a) del Artículo 69 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, adquirir la calidad de sujeto de dicho gravamen".

Como se puede ver por vía de interpretación legal, el propio fisco nacional sostiene que la exención subjetiva de impuesto a las ganancias de que goza el fiduciante beneficiario se traslada al fideicomiso.

Se debe destacar que en todos los dictámenes mencionados los fiduciantes beneficiarios no eran cajas de profesionales, sino que el Estado Provincial.

Lo expuesto bajo ningún punto de vista modifica la conclusión antes mencionada, ya que las "Cajas de Profesionales" son sujetos de derecho público que por mandato constitucional cumplen con la función que debería cumplir de lo contrario el propio Anses, otorgar las correspondientes prestaciones previsionales a los profesionales matriculados en la respectiva Provincia.

En tal orden de ideas deviene oportuno mencionar un antiguo **dictamen de la DGI, el 10/1981 (DATyJ) del 02.07.1981**, donde el fisco nacional acertadamente entendió que la "Caja de Jubilaciones y Pensiones de Abogados y Procuradores de la Provincia de Santa Fe", es una "***persona jurídica pública** no estatal*". (TIPIFICADA EN EL ART. 20 INCISO F) DE LA LIG – HOY ART. 26 DE LA LIG)

PRINCIPIO DE IGUALDAD

La constitución de los estados modernos se sustenta en este principio rector que tiene su necesaria derivación en materia tributaria. En nuestra Constitución Nacional se plasma en el artículo 16:

"Artículo16.- *La Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento: no hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza. Todos sus habitantes son iguales antes la ley, y admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad.* ***La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas".***

Principio que bajo ningún punto de vista debería verse afectado, por el hecho que un sujeto de derecho público, como es el caso de las "Cajas de Profesionales", a la hora preservar su patrimonio, se valiera de un fideicomiso para llevar a cabo las inversiones.

Dicho en otros términos si las inversiones las realizan directamente las "Cajas de Profesionales" las mismas están exentas de impuesto a las ganancias, si las realiza el fideicomiso por expreso mandato de las "Cajas de Profesionales" también deben estar exentas de impuesto a las ganancias, y por tal motivo el fideicomiso no debe ser pasible de retenciones de impuesto a las ganancias.

La Corte ha entendido este principio como la necesidad de **asegurar el mismo tratamiento a quien se encuentre en análogas situaciones**[1].

En orden de este principio se ha entendido también la característica en cuanto a que los tributos tienen que ser generales: *"el gravamen se debe establecer en tal forma, que cualquier persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del crédito fiscal, debe ser sujeto del impuesto"*[2].

Es dable entonces entender que las exenciones aparecen como una excepción al principio de igualdad, pero esto no debe suponer que las mismas se establezcan violentando esta premisa constitucional. En este orden de ideas, las exenciones no deben tener "nombre y apellido" sino que deben dar igual tratamiento a quienes se encuentren en análogas situaciones.

En el caso que nos ocupa, las "Cajas de Profesionales" provinciales tienen análoga ocupación a la que tiene el *Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionado* que por mérito legal se beneficia con la exención en el impuesto a las ganancias, resultando de esta desigualdad una ofensa a este principio de raigambre constitucional.

Recordemos que las "Cajas de Profesionales" tienen reconocimiento en la propia ley nacional de jubilaciones y pensiones (artículo 3, inciso b), punto 4 de la ley 24.241) y se fundan en leyes provinciales, sustituyendo una natural actividad del estado para las profesiones que aglutinan; si así no fuera, el resguardo previsional público estaría a cargo del propio

[1] Fallos 179:86 182:486 188:464, entre otros.
[2] CSJN fallos 184:592.

instituto que se mencionara en el párrafo anterior, como sucede con varias profesiones que no tienen "Cajas de Profesionales" propias (sin ir más lejos, las de ciencias económicas ejercidas en el ámbito de la CABA).

Vale recordar que el conflicto se suscita frente a la pretensión fiscal de gravar al fideicomiso con impuesto a las ganancias o de practicarle una retención de impuesto a las ganancias al fideicomiso. Pero, lo cierto es que la diferencia, la desigualdad, entre el tratamiento exentivo dispensado a las "Cajas de Profesionales" y al INSSJYP subsiste en cabeza del fideicomiso, resurgiendo con toda su fuerza y literalmente las consideraciones de la Corte.

Por otro lado, si revisamos los dichos de la Corte respecto del principio de igualdad debemos entender que el beneficio es subjetivo por asimilación a la dádiva legal que tiene el INSSJYP. A su vez, de la misma fuente tenemos que concluir en la desgravación legal por ausencia de capacidad contributiva.

Ahora bien, si profundizamos el análisis, es necesario rescatar lo que se indicara a la hora de estudiar los principios constitucionales del derecho tributario, poniendo en pedestal de privilegio las estupendas consideraciones de nuestra Corte en un caso tan significativo como lo es aquél en el cual se expidiera respecto del amparo presentado por la caja previsional mendocina.

Dos son las cuestiones que la CSJN ha dicho y que son aplicables al caso de un fideicomiso de administración de inversiones de una "Caja de Profesionales":

1. Que la "Caja de Profesionales" no tiene capacidad contributiva: esto lo elabora respecto de la propia actividad de la misma y concluye que sin esta cualidad no puede haber tributo. Siendo así, si no tiene capacidad contributiva *"…carece de aptitud suficiente para ser llamada al levantamiento de las cargas públicas"*.

2. Que gravar a la "Caja de Profesionales" importaría una desigualdad: esto lo entiende porque la ley dispensaba un tratamiento para el INSSJYP que no dispensaba respecto de otros organismos que tienen el mismo fin. Ahora bien, lo interesante es que la Corte menciona la diferencia en el tratamiento del PAMI. Por otra parte, no caben dudas que la dispensa legal en este último caso es subjetiva o, por lo menos, objetivamente alcanza a todo el ámbito de imposición del impuesto.

Siguiendo el razonamiento de la Corte, si la igualdad se logra con una exención que alcance a las "Cajas de Profesionales" con el mismo rango de la que alcanza al PAMI, es conclusivo que la dispensa a estas últimas también debe ser subjetiva, y de aplicación a los fideicomisos de administración, ya que el único fiduciante beneficiario es la "Caja de Profesionales".

DICTAMEN (DATyJ) 10/1981 DEL 02.07.1981

LAS CAJAS DE PROFESIONALES REVISTEN EL CARÁCTER DE PERSONA JURIDICA PUBLICA NO ESTATAL. ESTAN EXENTAS DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

"*SUMARIO*
a) Los colegios profesionales, no obstante poseer funciones y atribuciones que incluyen aspectos propios del poder de policía, inherentes a los poderes públicos, no forman parte del Estado, ni revisten el carácter de entidades autárquicas vinculadas a ellos. Se trata de entes a los que cabe considerar como personas jurídicas públicas no estatales.

b) Conforme a ello ***la Caja de Jubilaciones y Pensiones de Abogados y Procuradores de la Provincia de Santa Fe, reviste el carácter de persona jurídica pública no estatal****.*

c) ***Dicha entidad se encuentra alcanzada por la exención estatuida por el Inc. f) del Art.20*** (HOY ART. 26 DE LA LIG) ***de la Ley N° 20.628 de Impuesto a las Ganancias****, y por ende, también liberada del pago del Impuesto a los Débitos, de acuerdo con lo que dispone el Inc.c) del Art.4° de la Ley N° 21.415.*
(..)
CONCLUSION DEL DICTAMEN
(..)
VI.- En síntesis, este Departamento Asesoría Legal concluye:

a) ***La Caja de Jubilaciones y Pensiones de Abogados y Procuradores de la Provincia de Santa Fe, reviste el carácter de persona jurídica pública no estatal****.*

b) ***Dicha entidad se encuentra alcanzada por la exención consagrada por el Inc. f) del Art.20 de la Ley N° 20.628 de Impuesto a las Ganancias****.*

c) Consecuentemente, la misma también resulta beneficiada, por lo establecido en el Inc.c) del Art.4° de la Ley N° 21.415, y por ende, exenta del pago del Impuesto a los Débitos.

d) Procede modificar la Resolución de la Delegación Regional Santa Fe del 27/12/63, para que la Caja Previsional del caso continúe liberada del pago del Impuesto a las Ganancias, en razón de las previsiones del Inc. f) del Art.20 de la Ley N° 20.628".

==========

TRATAMIENTO DE LOS FIDEICOMISOS DE GARANTIA

DICTAMEN (D.A.T.) 60/07 DEL 16.08.07

FIDEICOMISO DE GARANTIA

ADJUDICACION DE UN INMUEBLE A LOS FIDUCIANTES BENEFICIARIOS

Se trata de un escribano que consulta el tratamiento que corresponde asignarle a la transferencia de un inmueble por parte de un fideicomiso de garantía a los fiduciantes beneficiarios.

Los fideicomisos no se encontraban tipificado en la R.G. 3.026 pero si lo están en la R.G. 2.139. (Régimen de retención de impuesto a las ganancias en operaciones con inmuebles).

La adjudicación de unidades por parte del fideicomiso a los fiduciantes beneficiarios se encuentra alcanzada por al régimen de retención de la R.G. 2.139. Al no mediar sumas de dinero el escribano está eximido de practicar la retención pero debe informar la situación a la AFIP.

"*I. Las presentes actuaciones reconocen su origen en* ***la presentación efectuada por el responsable del epígrafe, mediante la cual consulta, en su carácter de notario, cuál es el tratamiento que corresponde aplicar en el impuesto a las ganancias, a la transferencia de dominio de unidades de un edificio sujeto al Régimen de Propiedad Horizontal, realizada por un fideicomiso en garantía a favor de los fiduciantes-beneficiarios****, habida cuenta que además de lo expuesto no existen pagos de dinero en esos actos.*

DESCRIPCION DE LA OPERACION

Al respecto, informa que: "Nueve personas físicas en adelante 'los propietarios' ... en condominio de la UNIDAD FUNCIONAL número TRESCIENTOS ... de las 48/385 avas partes indivisas de la UNIDAD COMPLEMENTARIA A, y de la UNIDAD COMPLEMENTARIA B, de la finca ubicada en el Partido de Tigre ... pertenecientes al emprendimiento denominado ZZ, mediante contrato de permuta celebrado el ... de febrero de 1999, se obligaron a entregar las unidades descriptas a una empresa constructora (persona jurídica) en adelante 'la empresa' para que ésta construya sobre las unidades un edificio de departamentos de 48 unidades y 48 espacios guardacoches... y una vez concluida la obra la empresa entregue como contraprestación a los propietarios catorce de las unidades resultantes, conservando para sí las restantes".

Agrega que, para instrumentar y asegurar la operatoria descripta, las partes se obligaron a constituir un fideicomiso en el cual los propietarios-fiduciantes transfieren la propiedad fiduciaria de las unidades descriptas, y la empresa-fiduciante la construcción sobre dichas unidades, revistiendo ambos fiduciantes la calidad de beneficiarios del fideicomiso, encomendando al fiduciario que una vez cumplidas las condiciones y obligaciones establecidas en el contrato de fideicomiso, incorpore las unidades resultantes al Reglamento de Copropiedad y Administración que rige el inmueble, y adjudique y transfiera en plena propiedad y dominio a los propietarios y a la empresa o sus sucesores, los departamentos terminados objeto del negocio.

Asimismo, aclara que el fideicomiso tiene por objeto "...garantizar la operación, resguardar los derechos de las partes, y asegurar la transferencia de las unidades terminadas a los propietarios y a la empresa...".

Atento a ello, entiende que no existe por parte del fideicomiso la realización de actividades que pudieran ocasionarle la atribución de hechos imponibles, y en consecuencia "...no reviste la condición de administrador de patrimonio ajeno, carácter exigido por el decreto 780/1995 para que dicho fiduciario deba ingresar los gravámenes previstos en él".

Por otra parte, respecto a las operaciones de escrituración de la transferencia de los inmuebles construidos a favor de los beneficiarios, opina que resulta de aplicación el criterio vertido en el ***dictamen (DAT) 23/2001****, en el cual se concluyera que los fideicomisos no financieros donde el fiduciante reviste la calidad de beneficiario, no se encuentran entre los sujetos pasibles de retención de la resolución general 3026 y sus modificaciones.*

OPINION DEL DICTAMEN

II. En primer lugar cabe señalar que la entonces vigente resolución general (DGI) 3026 (actualmente sustituida por la resolución general 2139) establecía un régimen retentivo aplicable a las operaciones que tengan por objeto la transmisión a título oneroso del dominio de bienes inmuebles ubicados en el país o las cesiones de sus respectivos boletos de compraventa, previendo su artículo 3 que serán sujetos pasibles de estas retenciones las personas de existencia visible, las sucesiones indivisas -en tanto no exista declaratoria de herederos-, y los sujetos a que se refieren los incisos a) y b) del articulo 49 de la ley de impuesto a las ganancias.

Recordemos que el mentado artículo 49 de la ley del tributo en su inciso a) comprende a los responsables incluidos en el artículo 69 de la ley del gravamen, en cuyo inciso a) punto 6 se enumera a los "...fideicomisos constituidos en el país conforme a las disposiciones de la ley 24441, excepto aquellos en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario. La excepción dispuesta en el presente párrafo no será de aplicación en los casos de fideicomisos financieros o cuando el fiduciante-beneficiario sea un sujeto comprendido en el Título V".

LOS FIDEICOMISOS TIPIFICADOS EN EL ART. 53 INCISO C) NO ESTABAN MENCIONADOS COMO SUJETOS EN LA R.G. 3.026

Es decir que, como bien lo expresa la consultante los fideicomisos no financieros donde el fiduciante reviste la calidad de beneficiario, no resultaban incluidos entre los sujetos pasibles de retención enumerados por el artículo 3 de la anteriormente vigente resolución general 3026 -cfr. dictamen (DAT) 23/2001 y (DAT) 56/2004-.

LOS FIDEICOMISOS TIPIFICADOS EN EL ART. 53 INCISO C) SI ESTAN MENCIONADOS COMO SUJETOS EN LA R.G. 2.139

*Sin embargo, **con el dictado de la resolución general 2139** (BO: 9/10/2006) y sus normas modificatorias, se introducen una serie de modificaciones a la norma citada en el párrafo anterior, entre ellas, **la inclusión como sujetos pasibles de retención de los fideicomisos comprendidos en el inciso incorporado a continuación del inciso d) del artículo 49 de la ley de impuesto a las ganancias*** (HOY ART. 53 INCISO C) DE LA LIG)*, o sea los fideicomisos en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario.*

A esta altura del análisis, es dable destacar que según surge del escrito de presentación, la operatoria objeto de consulta consiste en la transferencia de dominio de unidades funcionales de un edificio sujeto al Régimen de Propiedad Horizontal, por parte de un fideicomiso no financiero a favor de los fiduciantes, quienes revisten al mismo tiempo la calidad de beneficiarios, fideicomiso de los comprendidos en el inciso incorporado a continuación del inciso d) del artículo 49 de la ley del tributo.

LA ADJUDICACION DE LAS UNIDADES SE ENCUENTRA ALCANZADA POR LA RETENCION DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS DE LA R.G. 2.139

*Atento a ello, **este servicio asesor interpreta que a partir de la entrada en vigencia de la resolución general 2139 - la cual sustituye a su par 3026-, la operatoria bajo estudio queda alcanzada por el régimen de retención en el impuesto a las ganancias** allí previsto.*

PERO TENIENDO EN CUENTA QUE NO HAY DISPONIBILIDAD DE DINERO EL ESCRIBANO DEBERA INFORMAR LA OPERACION

*No obstante lo expuesto, y en base a las manifestaciones del consultante, en el caso **de no mediar sumas de dinero en la operación de escrituración de las unidades involucradas, el escribano interviniente deberá actuar como agente de información ante la imposibilidad de practicar la retención**, conforme lo dispuesto por el artículo 14 de la resolución general de marras, obligación que se cumplimentará a través del régimen establecido en la resolución general 781 CITI-ESCRIBANOS, sus modificatorias y complementarias, en el cual se indicaran los datos detallados en el Apartado A del Anexo III de la resolución general 2139.*
(..)".

==========

TRATAMIENTO DE LOS CONSORCIOS DE PROPIETARIOS

DICTAMEN (DAT) 77/2011 DEL 06.10.2011

DICTAMEN (DAT) 18/2010 DEL 20.04.2010

DICTAMEN (D.A.T.) 75/01 DEL 31.10.01

DICTAMEN (DAT) 118/1995 DEL 31.10.1995

DICTAMEN (DAT) 77/2011 DEL 06.10.2011

EL CONSORCIO DE PROPIETARIOS NO ES SUJETO PASIVO DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

LOS CONDOMINOS SON QUIENES DEBEN DECLARAR LAS RENTAS PROVENIENTES DE LA EXPLOTACION DE LOS ESPACIOS COMUNES DEL CONSORCIO

Se trata del alquiler de un departamento de propiedad del consorcio que estaba destinado a portería.

"*SUMARIO*
*I. **Serán los condóminos, considerados individualmente, quienes deberán declarar las rentas derivadas de la explotación de los espacios comunes pertenecientes al consorcio**, en la proporción que les corresponda.*

II. Lo que opera en el caso, en función del principio de la realidad económica, es una distribución indirecta del beneficio, atento que ello redundará en un menor desembolso por parte de los consorcistas en el pago de sus expensas, al volcar ese ingreso al flujo de ingresos del consorcio, resultando el ahorro del consorcista equivalente al ingreso proporcional que le correspondería de haber sido distribuida la ganancia obtenida, por lo que no podría negarse la existencia de dicha ganancia.

III. Para el caso de que la locación del inmueble objeto de consulta resulte gravada en el Impuesto al Valor Agregado por no reunir las condiciones para su exención de acuerdo al Artículo 7°, inciso h), punto 22 de la ley del tributo, será el consorcio quien deberá inscribirse en el Impuesto al Valor Agregado atento revestir la calidad de sujeto en dicho tributo.

IV. En el supuesto de que la locación del inmueble resultara gravada en el Impuesto al Valor Agregado, el consorcio deberá emitir Facturas "A" o "B", según corresponda, resultando de aplicación al caso la Resolución General N° 1.415, Anexo IV, Apartado B), punto 11.2.

ANALISIS DEL DICTAMEN
(..)
*I. Las presentes actuaciones tienen su origen en la presentación efectuada por la entidad del epígrafe, en los términos de la Resolución General Nº 1.948, mediante la cual consulta el tratamiento tributario que corresponde dispensar en los Impuestos a las Ganancias y al Valor Agregado a los **ingresos resultantes del alquiler de un departamento, propiedad del consorcio, que originalmente estaba destinado a portería** y que actualmente se encuentra desocupado.*

(..)
LEY DE PROPIEDAD HORIZONTAL

Para ello cabe en primer término recordar que la ***Ley N° 13.512 de Propiedad Horizontal*** *establece en su Artículo 2° que cada "...propietario será dueño exclusivo de su piso o departamento y copropietario sobre el terreno y sobre todas las cosas de uso común del edificio, o indispensables para mantener su seguridad", siendo que según expresa el Artículo 3° en su segundo párrafo "El derecho de cada propietario sobre los bienes comunes, será proporcional al valor del departamento o piso de su propiedad...".*

DECRETO REGLAMENTARIO LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Al respecto cabe agregar sobre la situación planteada lo expuesto en el primer párrafo del Artículo 57 (HOY ART. 108 DEL D.R. DE LA LIG) *del Decreto Reglamentario de la Ley del Impuesto a las Ganancias, en donde se prevé, respecto de las rentas de primera categoría, que* ***"La parte de cada condómino será considerada a los efectos del impuesto como un bien inmueble distinto"****.*

DICTAMEN (DAT) 75/2001

En función de las normas reseñadas, en el ***Dictamen N° 75/01 (DAT)*** *esta Asesoría infirió que* ***"...serán los condóminos, considerados individualmente, quienes deberán declarar las rentas derivadas de la explotación de los espacios comunes pertenecientes al consorcio****, en la proporción que les corresponda de acuerdo a la superficie de sus respectivas unidades".*
(..)

DICTAMEN (DI ATEC) 18/2010 (ALQUILER DE UN ESPACIO EN LA TERRAZA DE UN EDIFICIO)

Por otra parte, cabe traer a colación el ***Dictamen N° 18/10 (DI ATEC)****, en el cual se analizó un caso de similares características, referido al tratamiento en el Impuesto a las Ganancias de la renta proveniente del* ***alquiler de un espacio en la terraza de un edificio****.*

Sobre el particular, en dicho acto de asesoramiento se indicó que "...la interpretación brindada por esta asesoría es que ***las personas físicas o jurídicas integrantes del consorcio de propietarios, son quienes resultarán contribuyentes del tributo por el eventual alquiler de espacios comunes..."****.*

Ello así, se llevó a conocimiento del consorcio consultante que "...al ser cada propietario dueño exclusivo de su piso o departamento y copropietario sobre el terreno y todos los espacios y cosas de uso común del edificio, resultando dicho derecho proporcional al valor del departamento o piso de su propiedad, el Artículo 57 del Decreto Reglamentario de la ley del gravamen, prevé que a los fines de considerar las rentas provenientes de la primera categoría -Artículo 41 (HOY ART. 44 DE LA LIG)*, inciso a) de la ley-, la parte de cada condómino -personas físicas y sucesiones indivisas- será considerada a los efectos del impuesto como un bien inmueble distinto. Es decir que* ***serán los condóminos, considerados individualmente, quienes deberán declarar las rentas derivadas de la explotación de los espacios comunes pertenecientes al consorcio****, en la proporción que les corresponda" -Resolución N° 73/10 (SDG TLI)-.*

Asimismo, se le informó que "En cuanto a la argumentación de que las rentas provenientes de la locación se utilizan en su totalidad para solventar los gastos comunes del edificio y que en ningún caso se distribuyen entre los consorcistas, es de señalar que lo que opera en el caso, en función del principio de la realidad económica, es una distribución indirecta del beneficio, atento que ello redundará en un menor desembolso por parte de los consorcistas en el pago de sus expensas, al volcar ese ingreso al flujo de ingresos del consorcio, resultando el ahorro del consorcista equivalente al ingreso proporcional que le correspondería de haber sido distribuida la ganancia obtenida, por lo que no podría negarse la existencia de dicha ganancia".

Por su parte, la Dirección de Asesoría Legal ..., en oportunidad de efectuar, el control de legalidad de la mencionada respuesta, expresó mediante la Act. N° .../10 (DI ...) que "...si bien el consorcio frente a otras ramas del derecho posee personalidad jurídica con plena capacidad para contraer obligaciones -cfr. Actuación N° .../00 (DI ...)-, ***en el marco de la Ley de Impuesto a las Ganancias no es sujeto pasivo"****.*

En ese orden, el área jurídica señaló que "El consorcio ingresa vía movimiento de fondos el alquiler, y lo distribuye a cada uno de los propietarios que deberán incorporar en su declaración jurada anual del Impuesto a las Ganancias si es responsable inscripto, la porción de sus ingresos según su porcentual, para su categorización en el Monotributo o no hacer nada si no corresponde su inscripción", agregando que "Con respecto al encuadre del contrato de locación en cuestión, para el caso de que la titularidad de los inmuebles correspondiera a empresas, no existen dudas de que se trataría de rentas de tercera categoría y por lo tanto el criterio de imputación sería el devengado... De tratarse en cambio de personas físicas -situación ciertamente más probable- adquiere interés catalogar el contrato como locación de inmueble alcanzado por la primera categoría -imputable por el criterio de devengado-..." -cfr. Gurovich, Leopoldo I. "Normas de la AFIP aplicables a los Consorcios de Propiedad Horizontal y a sus Administradores", Enfoques 2008-7 (Julio), 24-.

En función de todo lo expuesto, y dado que la temática consultada por el Consorcio del asunto resulta similar a las tratadas en los antecedentes comentados, se entiende que corresponde adoptar idéntico criterio respecto de la presente consulta.
(..)".

DICTAMEN (DAT) 18/2010 DEL 20.04.2010

EL CONSORCIO DE PROPIETARIOS NO ES SUJETO PASIVO DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

LOS CONDOMINOS SON QUIENES DEBEN DECLARAR LAS RENTAS PROVENIENTES DE LA EXPLOTACION DE LOS ESPACIOS COMUNES DEL CONSORCIO

EL HECHO DE QUE LOS ALQUILERES SE DESTINEN A PAGAR LOS GASTOS COMUNES IMPLICA UNA MENOR EXPENSA PARA LOS PROPIETARIOS. PERO ELLO NO SIGNIFICA QUE LAS RENTAS NO ESTEN GRAVADAS

A LOS CONSORCIOS NO SE LES DEBE RETENER IMPUESTO A LAS GANANCIAS EN LOS TERMINOS DE LA R.G. 830. PERO ELLO NO SIGNIFICA QUE LAS RENTAS ESTEN EXENTAS

Se trata del alquiler de un espacio en la terraza para la instalación de una antena.

"*SUMARIO*
Al ser cada propietario dueño exclusivo de su piso o departamento y copropietario sobre el terreno y todos los espacios y cosas de uso común del edificio, resultando dicho derecho proporcional al valor del departamento o piso de su propiedad, el Artículo 57 (HOY ART. 108 DEL D.R. DE LA LIG) *del decreto reglamentario de la ley del gravamen, prevé que a los fines de considerar las rentas provenientes de la primera categoría - Artículo 41* (HOY ART. 44 DE LA LIG)*, inciso a) de la ley -, la parte de cada condómino -personas físicas y sucesiones indivisas- será considerada a los efectos del impuesto como un bien inmueble distinto. Es decir que* ***serán los condóminos, considerados individualmente, quienes deberán declarar las rentas derivadas de la explotación de los espacios comunes pertenecientes al consorcio****, en la proporción que les corresponda.*

En cuanto a la argumentación de que las rentas provenientes de la locación se utilizan en su totalidad para solventar los gastos comunes del edificio y que en ningún caso se distribuyen entre los consorcistas, es de señalar que lo que opera en el caso, en función del principio de la realidad económica, es una distribución indirecta del beneficio, atento que ello redundará en un menor desembolso por parte de los consorcistas en el pago de sus expensas, al volcar ese ingreso al flujo de ingresos del consorcio, resultando el ahorro del consorcista equivalente al ingreso proporcional que le correspondería de haber sido distribuida la ganancia obtenida, por lo que no podría negarse la existencia de dicha ganancia.

El hecho que el Anexo IV de la Resolución General N° 830 *y sus modificaciones,* ***no considere a los consorcios de propiedad horizontal regidos por la Ley N° 13.512 como sujetos pasibles de la retención, no implica reconocer una exención tácita a la renta originada en la actividad de alquileres de espacios comunes de los consorcios de propiedad horizontal*** *regidos por la Ley N° 13.512.*

ANALISIS DEL DICTAMEN

I.- Las presentes actuaciones tienen su origen en la presentación efectuada por la entidad del epígrafe en los términos de la Resolución General Nº 1.948, mediante la cual consulta si las rentas provenientes del ***alquiler del espacio ubicado en la terraza del edificio a la firma Telefónica XX para la instalación de una antena y equipos utilizados para la trasmisión de ondas de telefonía móvil****, se encuentran alcanzadas por el Impuesto a las Ganancias.*
(..)
DICTAMEN (DAT) 75/2001

III. Aclarado ello, cabe a continuación señalar que el aspecto aquí consultado ha sido motivo de tratamiento por parte de este servicio asesor en el ***Dictamen N° 75/01 (DAT)****, en donde al analizar un caso de similares características, se comenzó por destacar que al encontrarse el consorcio regulado por la Ley N° 13.512, cada "`...propietario será dueño exclusivo de su piso o departamento y copropietario sobre el terreno y sobre todas las cosas de uso común del edificio, o indispensables para mantener su seguridad" (Artículo 2°), siendo que "El derecho de cada propietario sobre los bienes comunes, será proporcional al valor del departamento o piso de su propiedad ..." (segundo párrafo Artículo 3°)".*

Agregando sobre la situación planteada que "... desde la órbita tributaria, cabe mencionar lo dispuesto a través del primer párrafo del Artículo 57 del Decreto Reglamentario de la ley del gravamen, en donde se prevé, respecto de las rentas de primera categoría, que "La parte de cada condómino será considerada a los efectos del impuesto como un bien inmueble distinto"".

En función de lo expresado se dijo que se puede "...inferir que ***serán los condóminos, considerados individualmente, quienes deberán declarar las rentas derivadas de la explotación de los espacios comunes pertenecientes al consorcio****, en la proporción que les corresponda de acuerdo a la superficie de sus respectivas unidades".*

DICTAMEN (DAT) 118/1995

En forma concordante en el ***Dictamen N° 118/95 (DAT)****, se afirmó que, de acuerdo a la Ley N° 13.512 de Propiedad horizontal,* ***el consorcio de propietarios carece de facultades para proceder a alquilar un local o cualquier otro lugar común del inmueble que administra****.*

Sintetizando y volviendo a lo expresado en el ***Dictamen 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.*

NO CORRESPONDE PRACTICAR LA RETENCION DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS A LOS CONSORCISTAS

En cuanto a dicho régimen de retenciones aplicable al Consorcio y a los consorcistas se hizo mención de que "... en atención a las conclusiones emanadas de la Actuación N° .../00 (DI ASLE), conformada por la Nota N° ...../00 (SDG LTI) cabe considerar aquí también el mencionado principio de realidad económica, razón por la cual ***se interpreta que tampoco procedería la aplicación del régimen retentivo respecto de sus consorcistas"****, sin que dicha inaplicabilidad del régimen, pueda significar, como lo expone el ente presentante -la exención de la renta-, la que como se expresara queda gravada en cabeza de cada uno de los copropietarios.*

EL CONSORCIO NO RESULTA PASIBLE DE RETENCION DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS DE LA R.G. 830 PERO ELLO NO SIGNIFICA QUE LA RENTA ESTE EXENTA

Ahora bien, respecto a la referencia tangencial efectuada a ***la Resolución General N° 830*** *y sus modificaciones, en cuanto a que el Anexo IV de la misma* ***no considera a los consorcios de propiedad horizontal regidos por la Ley N° 13.512 -consorcios con personería jurídica- como sujetos pasibles de la retención****, corresponde señalar que ello es totalmente conteste con el criterio emanado del* ***Dictamen N° 75/01 (DAT)****. No obstante corresponde dejar constancia que* ***ello no significa que la mentada norma establezca una exención tácita a la rentabilidad de la actividad de alquileres de espacios comunes de los consorcios de propietarios*** *regidos por la Ley N° 13.512.*

EL HECHO DE QUE LOS ALQUILERES SE UTILICEN PARA PAGAR GASTOS COMUNES DEL CONSORCIO SE DERIVA EN UNA MENOR EXPENSA PERO ELLO NO SIGNIFICA QUE LA RENTA ESTE EXENTA

Por último y en cuanto a la argumentación del Consorcio de que ***las rentas provenientes de la locación se utilizan en su totalidad para solventar los gastos comunes del edificio y que en ningún caso se distribuyen entre los consorcistas****, cabe señalar apartándonos de los antecedentes referenciados que lo que opera en el caso, en función del principio de la realidad económica,* ***es una distribución indirecta del beneficio, atento que ello redundará en un menor desembolso por parte de los consorcistas en el pago de sus expensas****, al volcar ese ingreso al flujo de ingresos del consorcio, resultando el ahorro del consorcista equivalente al ingreso proporcional que le correspondería de haber sido distribuida la ganancia obtenida, por lo que no podría negarse la existencia de dicha ganancia*".

DICTAMEN (D.A.T.) 75/01 DEL 31.10.01

LOS CONSORCIOS DE PROPIETARIOS NO SON SUJETOS PASIBLES DE RETENCION DE GANANCIAS POR LA R.G. 830

LOS CONSORCISTAS TAMPOCO NO SON SUJETOS PASIBLES DE RETENCION DE GANANCIAS POR LA R.G. 830

"*Sumario:*
La Resolución General N° 924 (AFIP) establece en su artículo 2° que los consorcios de propietarios conforme a las previsiones de la Ley N° 13512, no se hayan comprendidos entre los sujetos pasibles de retención.

En atención al principio de realidad económica referenciado en la Actuación N° ..., -conformada por la Nota N°...- cabe interpretar que ***tampoco procedería la aplicación del régimen retentivo respecto de sus consorcistas***".

"*Texto:*
I. Vienen las presentes actuaciones de la Dirección de..., a los fines de que este servicio asesor analice el tratamiento a dispensar en el impuesto a las ganancias a los consorcios de propietarios constituidos bajo las previsiones de la Ley Nº 13512, así como la procedencia respecto de tales sujetos del ***régimen de retención instaurado por la Resolución General Nº 830*** *(AFIP), sus complementarias y modificatorias.*

DICTAMEN (DAT) 118/1995

En relación con la temática planteada, la Dirección remitente cita el ***Dictamen Nº 118/95 (DAT)****, el cual expresa que* ***el consorcio de propietarios no tiene encasillamiento legal, sino que actúa como mandatario de sus componentes y su personalidad se confunde con éstos****.*

También menciona que a través de la Actuación N° ... se opinó que ***el consorcio de propietarios no es un condominio*** *vulgar ni una simple suma de voluntades individuales sino una institución con vida propia, quedando comprendidos dentro del artículo 33 del Código Civil, es decir que* ***tiene carácter de persona jurídica****, destacando con relación al régimen retentivo instaurado en la Resolución General N° 2.784 (DGI), sus complementarias y modificatorias, que las mismas deben efectuarse en cabeza del consorcio de propietarios.*

Con posterioridad dicha Dirección remite copia de la Actuación N° ... en donde el área legal informa que el tema bajo análisis fue objeto de estudio a través de la Actuación N° ... concluyendo la misma que "...la realidad económica indica que se trata de un ente cuyas eventuales utilidades -como en el supuesto de autos- son afectadas, en la generalidad de los casos, íntegramente a la cancelación de los gastos ordinarios y extraordinarios del consorcio (electricidad, sueldos del personal de limpieza, de vigilancia, etc.). ***En consideración a la peculiar situación en la que se encuentran los consorcios se considera que razones de administración tributaria aconsejan excluirlos como sujetos pasibles de retención"****. Cabe destacar que dicho criterio fue oportunamente conformado por la Subdirección General de ....*

OPINION DEL DICTAMEN FRENTE A LAS OPINIONES ENCONTRADAS ENTRE LAS DISTINTAS AREAS DEL FISCO

II. Descripta la situación, cabe en primer término recordar que los sujetos en cuestión se encuentran regulados por la Ley N° 13512, la cual prevé que cada "...propietario será dueño exclusivo de su piso o departamento y copropietario sobre el terreno y sobre todas las cosas de uso común del edificio, o indispensables para mantener su seguridad" (artículo 2°),

siendo que "El derecho de cada propietario sobre los bienes comunes, será proporcional al valor del departamento o piso de su propiedad ..." (segundo párrafo artículo 3°).

Ahora bien, abordando la situación planteada desde la órbita tributaria, cabe mencionar lo dispuesto a través del primer párrafo del artículo 57 del Decreto Reglamentario de la ley del gravamen, en donde se prevé, respecto de las rentas de primera categoría, que "La parte de cada condómino será considerada a los efectos del impuesto como un bien inmueble distinto".

CADA CONDOMINO DEBE DECLARAR LAS RENTAS CORRESPONDIENTES A LOS ESPACIOS COMUNES DEL CONSORCIO

*De lo expuesto, podemos inferir que **serán los condóminos, considerados individualmente, quienes deberán declarar las rentas derivadas de la explotación de los espacios comunes pertenecientes al consorcio**, en la proporción que les corresponda de acuerdo a la superficie de sus respectivas unidades.*

DICTAMEN (DAT) 118/1995

*En forma concordante se ha expresado este servicio asesor en el **Dictamen N° 118/95 (DAT)**, en el cual se afirmó que "... de acuerdo a la Ley 13512 de Propiedad horizontal, **el consorcio de propietario carece de facultades para proceder a alquilar un local o cualquier otro lugar común del inmueble que administra**".*

REGIMEN DE RETENCION DE LA R.G.830. EL CONSORCIO NO ES SUJETO PASIBLE DE RETENCION

*Con relación a la segunda cuestión sometida a consulta -la aplicación del régimen retentivo previsto en la Resolución General (AFIP) Nº 830-, debemos señalar que a través del dictado del artículo 2° de la Resolución General (AFIP) N° 924 -modificatoria y complementaria de su par N° 830-, se aclaró que **"Los consorcios de propietarios conforme a las previsiones de la Ley N° 13512 (Ley de Propiedad Horizontal) y normas complementarias, no se hayan comprendidos entre los sujetos pasibles de retención**...".*

REGIMEN DE RETENCION DE LA R.G.830. A LOS CONSORCISTAS TAMPOCO SE LES DEBE PRACTICAR LA RETENCION. PRINCIPIO DE LA REALIDAD ECONOMICA

*En síntesis, esta asesoría interpreta que **son las personas físicas o jurídicas integrantes del consorcio de propietarios, quienes resultarán contribuyentes del tributo por el eventual alquiler de espacios comunes, razón por la cual correspondería -en principio- que se aplique sobre los mismos la retención dispuesta en el inciso b) del Anexo II de la Resolución General N° 830**, sus complementarias y modificatorias -Alquileres o arrendamientos de bienes muebles o inmuebles-.*

*No obstante ello, y en atención a las conclusiones emanadas de la Actuación N° ..., conformada por la Nota N° ... cabe considerar aquí también el mencionado principio de realidad económica, razón por la cual **se interpreta que tampoco procedería la aplicación del régimen retentivo respecto de sus consorcistas***".

DICTAMEN (DAT) 118/1995 DEL 31.10.1995

EL CONSORCIO NO ES PASIBLE DE RETENCION DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

LA RETENCION DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS DEBE PRACTICARSE A LOS CONSORCISTAS

EN EL DICTAMEN (D.A.T.) 75/01 DEL 31.10.01 EL FISCO CAMBIA DE OPINION Y SOSTIENE QUE LOS CONSORCISTAS TAMPOCO SON PASIBLES DE RETENCION

"*SUMARIO*
I. La responsable del asunto consulta en relación al régimen de retención del impuesto a las ganancias establecido por la Resolución General N° 2784 (HOY R.G. 830) *y sus modificaciones, cual es el tratamiento impositivo que corresponde dispensar a la locación de inmueble cuya titularidad pertenece a un consorcio de propietarios; solicitando específicamente se le informe si la mencionada retención debe practicarse al consorcio en forma global, o, si por el contrario, debe considerare proporcional e individualmente a cada uno de sus propietarios.*

*II. **El régimen retentivo emergente de la Resolución General N° 2784 deberá aplicarse en forma proporcional e individualmente a cada uno de los condóminos** componentes del referido consorcio.*

ANALISIS DEL DICTAMEN
(..)
DICTAMEN (DATyJ) 1/1982

*Al respecto, en el **Dictamen N° 1/82 (DATyJ)** se concluyó que sólo podrá considerarse a un consorcio como sociedad en aquellos casos donde los mismos se han constituido con el objeto de realizar operaciones de tipo lucrativas, producto de construir inmuebles bajo el régimen de la Ley N° 13.512, con la finalidad de su posterior venta.*

DICTAMEN (DATyJ) 39/1983

*Asimismo, en la Actuación N° ... (DATT) se señala que en "...el **Dictamen N° 39/83 (DATyJ)** se puntualizaron las particularidades de esa institución definiéndola, como una comunidad o asociación de bienes decidida por el titular o*

titulares del inmueble, al resolver la construcción de un edificio o la subdivisión de uno ya existente por el sistema instituido por las Leyes 13.512 y 19.742".

Por lo tanto, se sostuvo que "...no tiene encasillamiento legal, actúa como mandatario de sus componentes y su personalidad se confunde con éstos".

REGIMEN DE RETENCION DE IMPUESTO LAS GANANCIAS R.G. 2.501 (DEROGADA R.G. 2784 HOY R.G.830)

Además en dicho acto de asesoramiento se expresó que: "El artículo 4° de la ***Resolución General N° 2501*** *que define a los sujetos pasibles de retención, lo hace en forma taxativa y enumerando con precisión cada uno de los que resultan comprendidos por la norma."..." De la lectura de su inciso b) es posible concluir que entre los sujetos que menciona en forma expresa no aparece el consorcio, pues las particulares características del mismo no se ajustan a los allí citados...".*

REGIMEN DE RETENCION DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS R.G. 2.784 (HOY R.G. 830)

En igual sentido, se expresa la Dirección de ... en la Actuación N° ... (DAL) al efectuar idéntica consideración respecto al artículo 4° de la ***Resolución N° 2784*** *y su modificatoria la Resolución General N° 2809/88. Ahora bien, planteadas todas estas particularidades corresponde referirse concretamente a la actividad específica objeto de consulta, es decir la locación de inmueble efectuada a través del consorcio.*

Si bien se persigue a través del alquiler un fin de lucro, no se puede considerar al consorcio en sí mismo como una sociedad de tipo comercial atento que de acuerdo al Código de Comercio dicha actividad, en la medida que no sea realizada por una S.A., no es considerada acto de comercio.

Por otro lado tampoco podemos definir al consorcio como una sociedad o asociación civil con fines de lucro en atención a que el artículo 2676 del Código Civil expresamente establece que "Cada condómino goza, respecto de su parte indivisa, de los derechos inherentes a la propiedad, compatibles con la naturaleza de ella, y puede ejercerlos sin el consentimiento de los demás propietarios".

En tal sentido el primer párrafo del artículo 54 (HOY ART. 108 DEL D.R. DE LA LIG) *del Decreto Reglamentario de la Ley de Impuesto a las ganancias define que " La parte de cada condómino será considerada a los efectos del impuesto como un bien inmueble distinto."*

A su vez y en relación a lo expresado cabe traer a colación lo que al respecto señalan las normas de facturación vigentes.

REGIMEN DE FACTURACION R.G. 3.803 (HOY R.G. 1.415)

En tal sentido el tercer párrafo del artículo 19 de la ***Resolución General N° 3803*** (HOY R.G. 1.415) *establece que " En caso de bienes cuyo dominio pertenezca a más de un titular, el recibo podrá ser emitido a nombre de alguno de los condóminos, quien deberá ser siempre el mismo mientras dure el condominio, correspondiendo además indicar en ese documento el apellido y nombre o denominación, y la clave única de identificación tributaria (CUIT) de los restantes condóminos".*

A raíz de lo expuesto este cuerpo asesor solicitó al consultante que aporte fotocopia del contrato de alquiler objeto del presente estudio.

De dicho documento surge como sujeto locador el "Consorcio de Propietarios del Edificio de Callao ..." sin que se identifique en el mismo a cada uno de los condóminos.

No obstante ello, e independientemente de las consideraciones de tipo procesal de que fuera objeto el citado contrato, cabe aclarar que de acuerdo a la Ley N° 13.512 de Propiedad Horizontal, ***el consorcio de propietario carece de facultades para proceder a alquilar un local o cualquier otro lugar común del inmueble que administra****.*

Consecuentemente y en relación al tema objeto de la presente consulta ***no puede interpretarse que el régimen retentivo establecido en la Resolución General N° 2784 recaiga sobre el Consorcio de Propietarios*** *en sí, esencialmente al no estar tipificado en el artículo 4° como sujeto pasivo y en atención a lo establecido en el artículo 54 del Decreto Reglamentario de la ley de impuesto a las ganancias, razón por la cual este cuerpo asesor comparte la respuesta oportunamente efectuada sobre el tema por el Departamento ...*".

==========

DETERMINACION DEL RESULTADO IMPOSITIVO EN LA 3º CATEGORIA

Art. 126 del D.R. de la LIG.

Las sociedades de capital (art. 73 de la LIG), las demás sociedades (art. 53 inciso b) de la LIG), los fideicomisos transparentes (art. 53 inciso c) de la LIG), las explotaciones unipersonales (art. 53 inciso d) de la LIG), los comisionistas, rematadores, consignatarios y los demás auxiliares de comercio no incluidos en la 4º categoría (art. 53 inciso e) de la LIG) y los profesionales u oficios que complementen su actividad con una explotación comercial (art. 53 último párrafo de la LIG),

Deben determinar su resultado neto impositivo computando todas las rentas, beneficios y enriquecimientos que obtengan en el ejercicio al que corresponda la determinación, cualesquiera fueren las transacciones, actos o hechos que los generen, incluidos los provenientes de la transferencia de bienes del activo fijo que no resulten amortizables a los fines del impuesto y aun cuando no se encuentren afectados al giro de la empresa.

QUEDAN EXCLUIDOS

Quedan excluidas de las disposiciones de este artículo, las **sociedades y empresas o explotaciones** a que se refiere el párrafo precedente **que desarrollen las actividades indicadas en los incisos f) y g) del artículo 82 de la LIG**, en tanto no la complementen con una explotación comercial.

Tales sujetos deberán considerar como ganancias a los rendimientos, rentas y enriquecimientos a que se refiere el apartado 1) del artículo 2 de la LIG (TEORIA DE LA FUENTE), con el alcance previsto por el artículo 185 del D.R. de la LIG y aplicando, en su caso, lo dispuesto el artículo 186 del D.R. de la LIG.

==========

BIENES RECIBIDOS EN CANCELACION DE CREDITOS POR HONORARIOS PROFESIONALES

Art. 185 del D.R. de la LIG - Los beneficios obtenidos a raíz de la transferencia de bienes recibidos en cancelación de créditos originados por el ejercicio de las actividades comprendidas en los incisos f) y g) del artículo 82 de la LIG, constituyen ganancias generadas indirectamente por el ejercicio de esas actividades de 4º categoría, comprendidas en el apartado 1) del artículo 2 de la LIG, siempre que entre la fecha de adquisición y la de transferencia no hayan transcurrido más de dos (2) años.

==========

BIENES MUEBLES AMORTIZABLES AFECTADOS A LA ACTIVIDAD PROFESIONAL. PARA DETERMINAR EL COSTO COMPUTABLE SE APLICAN LAS NORMAS REFERIDAS A LA 3º CATEGORIA

Art. 186 del D.R. de la LIG - Cuando se transfieran bienes muebles amortizables y en los casos previstos en el artículo anterior, la ganancia bruta obtenida se establecerá aplicando los artículos 62 a 69 de la ley, según proceda de acuerdo con la naturaleza del bien transferido.

==========

SUJETOS QUE CONFECCIONEN BALANCES

Art. 127 del D.R. de la LIG.

Las sociedades de capital (art. 73 de la LIG), las demás sociedades (art. 53 inciso b) de la LIG), los fideicomisos transparentes (art. 53 inciso c) de la LIG), las explotaciones unipersonales (art. 53 inciso d) de la LIG), los comisionistas, rematadores, consignatarios y los demás auxiliares de comercio no incluidos en la 4º categoría (art. 53 inciso e) de la LIG) y los profesionales u oficios que complementen su actividad con una explotación comercial (art. 53 último párrafo de la LIG),

Que lleven un sistema contable que les permita confeccionar balances en forma comercial, determinarán la ganancia neta de la siguiente manera:

a) Al resultado neto del ejercicio comercial sumarán los montos computados en la contabilidad cuya deducción no admite la ley y restarán las ganancias no alcanzadas por el impuesto. Del mismo modo procederán con los importes no contabilizados que la ley considera computables a efectos de la determinación del tributo.

b) Al resultado del inciso a) se le adicionará o restará el ajuste por inflación impositivo que resulte por aplicación de las disposiciones del Título VI de la LIG.

c) Las demás sociedades (art. 53 inciso b) de la LIG), los fideicomisos transparentes (art. 53 inciso c) de la LIG), las explotaciones unipersonales (art. 53 inciso d) de la LIG), los comisionistas, rematadores, consignatarios y los demás auxiliares de comercio no incluidos en la 4º categoría (art. 53 inciso e) de la LIG) y los profesionales u oficios que complementen su actividad con una explotación comercial (art. 53 último párrafo de la LIG),

Deberán informar la participación que corresponda a cada uno en el resultado impositivo discriminando dentro de tal concepto la proporción del ajuste por inflación impositivo adjudicable a cada partícipe.

Lo dispuesto en el inciso c) no resultará de aplicación para los sujetos que hubieran ejercido la opción a que se refiere el punto 8 del inciso a) del artículo 73 de la LIG. (LOS QUE HUBIESEN OPTADO POR TRIBUTAR COMO SOCIEDADES DE CAPITAL)

SUJETOS QUE NO CONFECCIONEN BALANCES

Art. 128 del D.R. de la LIG.

Las sociedades de capital (art. 73 de la LIG), las demás sociedades (art. 53 inciso b) de la LIG), los fideicomisos transparentes (art. 53 inciso c) de la LIG), las explotaciones unipersonales (art. 53 inciso d) de la LIG), los comisionistas, rematadores, consignatarios y los demás auxiliares de comercio no incluidos en la 4º categoría (art. 53 inciso e) de la LIG) y los profesionales u oficios que complementen su actividad con una explotación comercial (art. 53 último párrafo de la LIG),

Que no confeccionen balances en forma comercial, determinarán la ganancia neta de acuerdo con el siguiente procedimiento:

a) Del total de ventas o ingresos, incluidos los retiros mencionados en el artículo 61 de la LIG (RETIRO DE MERCADERIA PARA USO PARTICULAR), detraerán el costo de ventas, los gastos y otras deducciones admitidas por la ley.

COSTO = EI + Compras - EF

b) El costo de ventas a que se refiere el inciso a) se obtendrá adicionando a las existencias al inicio del año fiscal las compras realizadas en el curso del año fiscal y al total así obtenido se le restarán las existencias al cierre del año fiscal.

c) Al resultado del inciso a) se le adicionará o restará el ajuste por inflación impositivo que resulte por aplicación de las disposiciones del Título VI de la LIG.

d) Las demás sociedades (art. 53 inciso b) de la LIG), los fideicomisos transparentes (art. 53 inciso c) de la LIG), las explotaciones unipersonales (art. 53 inciso d) de la LIG), los comisionistas, rematadores, consignatarios y los demás auxiliares de comercio no incluidos en la 4º categoría (art. 53 inciso e) de la LIG) y los profesionales u oficios que complementen su actividad con una explotación comercial (art. 53 último párrafo de la LIG),

Deberán informar la participación que corresponda a cada uno en el resultado impositivo, discriminando dentro de tal concepto la proporción del ajuste por inflación impositivo adjudicable a cada partícipe.

JURISPRUDENCIA SOBRE BALANCE CONTABLE VERSUS BALANCE IMPOSITIVO

HUELVA SA TFN SALA A DEL 14.9.1972

MARINCOLA JORGE TFN SALA D DEL 14.12.2000

INDUSTRIAS PLASTICAS D`ACCORD SRL TFN SALA A DEL 17.12.1997

INDUSTRIAS PLASTICAS D`ACCORD SRL CNACAF SALA I DEL 06.07.2000

INDUSTRIAS PLASTICAS D`ACCORD SRL CSJN DEL 17.07.2001

HUELVA SA TFN SALA DEL 14.9.1972

En el balance contable se aplico el criterio de lo devengado, mientras que en el balance impositivo de aplico el criterio de lo percibido (impuesto a los réditos).

El fisco entendió que en la DDJJ de impuesto a los réditos no se podía aplicar un criterio distinto al aplicado en la contabilidad.

En voto dividido el TFN confirma la determinación oficio.

"*A. Se presenta a fs. 8/11 y 45/50 la actora por medio de apoderado interponiendo recurso de apelación contra las resoluciones de fecha 27 de diciembre de 1968 y 19 de diciembre de 1969 por las que se le determina su obligación en concepto de* ***impuesto a los réditos****, de emergencia y sustitutivo a la transmisión gratuita de bienes correspondiente a los años 1962 a 1965 aplicándosele recargos conforme al artículo 42 de la ley 11.683 (t.o. 1968).*

EN EL BALANCE CONTABLE SE APLICO EL CRITERIO DE LO DEVENGADO
EN EL BALANCE IMPOSITIVO SE APLICO EL CRITERIO DE LO PERCIBIDO

Señala que los registros contables se realizan conforme al sistema de lo "devengado" en tanto que el balance impositivo se confeccionó de acuerdo al sistema de "lo percibido".
(..)
Considerando:

Que por ajustarse a derecho, ***corresponde confirmar las resoluciones apeladas*** *por las que se determinaron de oficio el impuesto a los réditos, el de emergencia y el sustitutivo del gravamen a la transmisión gratuita de bienes relativos a los años 1962 a 1965.*

Que contrariamente a lo que pretende la apelante, esos actos liquidatorios resuelven correctamente la cuestión planteada en el sentido de que ***si el contribuyente sigue en la contabilidad el método de lo devengado confeccionando sus balances comerciales conforme a dicho método de imputación o apropiación de gastos y entradas, no puede determinar la utilidad fiscal según el método de lo percibido****.*

NO HAY AUTONOMIA ENTRE EL BALANCE CONTABLE Y EL BALANCE IMPOSITIVO

Que ***no cabe admitir el razonamiento según el cual el balance impositivo es totalmente autónomo o independiente del comercial*** *como lo prueba concluyentemente, entre otras disposiciones, el art. 82 de la reglamentación de la ley 11.683 (t. o. 1960). que se invoca en las resoluciones recurridas, a tenor del cual los contribuyentes "que lleven libros y practiquen balance anual, determinarán el rédito neto en la declaración jurada respectiva" a partir del "beneficio o*

quebranto que arroje el balance anual" con los ajustes que ahí se indican, beneficio o quebranto cuyo monto es obviamente el que resulte del método de imputación o apropiación utilizado en dicho balance.

Que la norma del artículo 15 del mismo decreto reglamentario señala con suficiente claridad que si bien el contribuyente puede declarar sus réditos ajustándose al principio de lo percibido o al de lo devengado, reproduciendo lo que al respecto dispone el art. 17 de la ley, una vez que uno u otro método "se concrete en los hechos exteriorizándose mediante los asientos de su contabilidad" será ese método, así exteriorizado, el aplicable para la confección del balance fiscal.

Que "los asientos de su contabilidad" a que se refiere la citada norma reglamentaria no son otros que los de los libros de comercio en base a los cuales se ha elaborado el balance comercial por ser demasiado evidente que ***no cabe hablar de asientos de la contabilidad fiscal****.*

Que aunque lo expuesto sería suficiente para desestimar la impugnación que se formula contra los actos administrativos apelados habida cuenta de la prohibición que impone el artículo 154 de la ley 11.683 (t. o. 1968) de declarar la inconstitucionalidad de aquella disposición reglamentaria, se cree oportuno señalar que ella no ha hecho otra cosa que explicitar un principio elípticamente formulado en la norma del art. 17 de la ley 11.682 conforme a la cual "se consideran réditos producidos en el ejercicio, los cobrados o devengados en el mismo, según fuese el método habitualmente seguido por el contribuyente". Así lo prueba la circunstancia de que, con relación al balance fiscal, no procede hablar, en rigor, de un "método habitualmente seguido" toda vez que, adoptado uno, que no puede ser otro que el mismo en base al cual se confeccionó el balance comercial, éste ha de seguirse invariablemente mientras no se dé la situación prevista en el párrafo primero del art. 15 del reglamento.

Que en este aspecto es innegable, entonces, que ***el ordenamiento jurídico tributario ha dado al balance comercial una eficacia externa en cuanto el principio de apropiación o imputación de sus componentes positivos y negativos reviste un carácter de inalterabilidad frente a la administración fiscal****, de igual modo que su aprobación le confiere una indiscutible eficacia interna, esto es, en relación con la sociedad.*

Que en consecuencia, ***los ajustes que efectúa la apelante con posterioridad a la aprobación del balance por el órgano social al solo efecto impositivo, aunque se asienten en su contabilidad, son manifiestamente ineficaces a los fines que se pretende por no venir reflejados en el balance comercial****. Así sucede con aquellos a que se refieren los peritos contadores en virtud de los cuales se difieren utilidades a ejercicios posteriores con relación a los créditos por ventas no cobradas y se eliminan del ejercicio comercial los gastos no pagados al cierre del mismo (fs. 28 a 29, 81 a 82 y 99 a 102).*
(..)

Por ello y las acertadas consideraciones que se vierten en los actos apelados, se resuelve:

Confirmar las resoluciones apeladas *en cuanto determinan los impuestos a que se refiere esta causa y dejarlas sin efecto en cuanto liquidan recargos.*

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos agregados y archívese.- F. Martínez.- Castagnino.- (en disidencia): García Freire.

VOTO EN DISIDENCIA

Considerando:

Que la recurrente se agravia de las resoluciones de la D.G.I. por las cuales se determina de oficio el monto imponible en concepto de impuesto a los réditos, emergencia y sustitutivo del gravamen a la transmisión gratuita de bienes, correspondientes al año 1962, aplicándosele asimismo los respectivos recargos conforme a lo previsto por el art. 42 de la ley 11.683 -t. o. 1968- (fs. 8 de autos).

Que el desacuerdo con el criterio seguido por la Dirección General Impositiva tiene su origen en la circunstancia de que el actor ha contabilizado en sus libros, y en consecuencia confeccionado sus balances comerciales anuales, siguiendo el método llamado de lo "devengado", tanto para los ingresos como para los egresos verificados en el ejercicio, habiendo optado, en cambio, para la confección de sus liquidaciones impositivas, por el sistema de lo "percibido" conforme -según expresa- a lo previsto por el art. 17, inc. a) de la ley 11.682 (t. o. 1968).

Que, en efecto, funda la actora su tesis en la opción a que la autoriza el tercer párrafo del citado inciso a) del art. 17 que al respecto establece que: "Se considerarán réditos producidos en el ejercicio, los cobrados o devengados en el mismo, según fuese el método habitualmente seguido por el contribuyente"; agregando asimismo que "la norma no sujeta a ninguna formalidad la adopción de uno u otro sistema a los fines de la liquidación del gravamen", señalando que la exigencia establecida por el primer párrafo del art. 13 de la reglamentación general del impuesto a los réditos "no puede ir más allá de lo que expresa la ley o de lo que surge del espíritu que la informa".

Que la recurrente interpreta que ha cumplimentado la exigencia establecida por el art. 13 del decreto reglamentario al dejar constancia, en el libro Inventario rubricado desde un principio, de los ajustes pertinentes a fin de reflejar los beneficios resultantes de la aplicación del sistema de percibido .
(..)
Que el litigio queda reducido, en consecuencia, a decidir si las registraciones que efectúa la recurrente en el Libro Inventario rubricado al pie de los balances anuales significan, desde el punto de vista del art. 13 de la reglamentación, que el método de "lo percibido" ha quedado exteriorizado en los "asientos contables" como para hacer viable la opción prevista por el art. 17 de la ley 11.682, t. o.

PRUEBA PERICIAL CONTABLE

Que, con respecto a esta cuestión, corresponde en primer lugar analizar la respuesta dada en el dictamen agregado a autos -fs. 99 a 102- por los peritos contadores respondiendo a la medida para mejor proveer dispuesta a fs. 88 con fecha 31 de mayo ppdo. En efecto, a la pregunta de "Si resultan ser desde el punto de vista contable, técnicamente adecuados y suficientemente claros como 'asientos de ajuste del sistema' para evidenciar y poner de manifiesto los importes que corresponde considerar 'percibidos' en el ejercicio, en sustitución de los 'devengados', conforme a los asientos respectivos y sobre cuya base confecciona sus balances comerciales la actora", el perito contador Roberto Bacal señala a fs. 99 vta. que dichos asientos "son técnicamente adecuados y suficientemente claros" para determinar el resultado anual conforme al sistema de percibido "pues en esta forma se llega al mismo resultado que el que se hubiera obtenido de haberse asentado en el curso del ejercicio todos los ingresos y gastos por el sistema de percibido". Por su parte, el perito contador Cristino Jorge Liboreiro señala que los asientos practicados por la actora para registrar el método de "lo percibido" no pueden considerarse como de ajuste del sistema en razón de que los mismos no afectan el resultado del balance legal, pero añade que "los asientos practicados son registraciones aisladas que indican los ajustes realizados por la actora para declarar resultados del balance impositivo en base al sistema de lo 'percibido' y no por el sistema de lo 'devengado'. Señala también que "los asientos de ajuste de gastos... son técnicamente aceptables y reflejan con claridad los importes ajustados por el sistema de lo percibido" y que "con referencia al método y a los asientos de ajustes que siguió la actora... considera que los mismos no son técnicamente correctos" por cuanto "para ajustar el método de 'lo devengado' al sistema de 'lo percibido' en el caso de ventas a plazos que abarcan más de un ejercicio comercial, sería necesario adoptar un plan de cuentas que permitiere establecer con exactitud los costos imputables a los ingresos que se producen en cada período", a efectos de que sobre la base de la utilidad bruta de cada operación se aplique dicho porcentaje a cada cuota que se perciba o que sea exigible de cada operación realizada.

Que al contestar la pregunta formulada a fs. 100 vta. de "si los cálculos correspondientes a 'ajuste del sistema' y las registraciones contables consecuentes, se han efectuado anualmente desde el primer ejercicio en forma habitual y sobre bases homogéneas y coherentes a través del tiempo y resultan ser técnicamente de fácil verificación", el perito contador Bacal informa que dichos cálculos y consiguientes registros contables se han efectuado anualmente desde el primer ejercicio "aun cuando en el primero -1962- la registración se efectuó" al folio 27 y 28 del Libro Diario Nº 1 de fecha 28 de octubre de 1962 y a fs. 7 y 8 del Libro Inventario Nº 1. En los demás ejercicios las registraciones se efectuaron en los libros Diario e Inventario según lo indica a fs. 81 vta. del informe pericial respectivo. Agrega el perito señor Bacal que "los asientos no merecen objeción de orden técnico siendo de fácil verificación". Con respecto a esta cuestión el perito contador Liboreiro informa que "los cálculos realizados por la actora para ajustar el sistema de lo devengado a lo percibido, como así también las registraciones aisladas practicadas, se han efectuado anualmente desde el primer ejercicio" agregando que "los cálculos han sido hechos sobre bases homogéneas y coherentes".

Que, por último, en su informe ambos peritos concluyen señalando, de común acuerdo, el criterio seguido por la actora para concretar el referido ajuste de métodos.

Que es dable observar que el perito señor Liboreiro, propuesto por el Fisco Nacional, discrepa con el criterio del perito contador señor Roberto Bacal, propuesto por la actora, en los siguientes aspectos: a) que los asientos de ajuste practicados al optar por el sistema de "lo percibido" son registraciones aisladas "para declarar resultados de balance impositivo en base al sistema de 'lo percibido' y no por el sistema de 'lo devengado', utilizado para la contabilidad y confección de los balances aprobados por la Asamblea", b) en el caso de ventas a plazo, a los efectos del ajuste, debió haberse determinado la utilidad bruta de cada operación y no la utilidad bruta del ejercicio.

Que con respecto a la primera discrepancia debe señalarse que la misma es más aparente que real, ya que resulta obvio que las registraciones efectuadas al fin de cada ejercicio han tenido por objeto cambiar el sistema de "lo devengado", seguido a los efectos comerciales, por el de "lo percibido", por el que la actora optó a los efectos impositivos. En relación con la segunda disidencia, si bien el criterio de determinar la utilidad bruta de cada operación llevaría a una mayor exactitud, en lo que se refiere a establecer los montos trasladables al próximo año, que la que resulta de tomar la utilidad bruta del ejercicio, cabe tener presente que en definitiva lo que importa desde el punto de vista del balance fiscal, es la uniformidad, a través del tiempo, del criterio seguido, de manera que el método adoptado resulte absolutamente objetivo y quede al margen de cualquier posible regulación interesada la determinación de las utilidades imponibles. Este principio está en la base de todos los métodos y sistemas que la ley autoriza a los efectos fiscales, aun cuando alguno o algunos resulten ser técnicamente más perfectos que otros desde el punto de vista estrictamente contable; por lo que, en consecuencia, ***puede concluirse que, de la información suministrada por los peritos contadores, las registraciones efectuadas por la recurrente anualmente, a los efectos de la opción autorizada por el art. 17 de la ley 11.682, resultan ser técnicamente adecuadas*** *y, por lo tanto, encuadradas en la exigencia del art. 13 del Decreto Reglamentario cuando señala que "se considerarán réditos del ejercicio los percibidos o devengados en el mismo según fuese el método habitualmente seguido por el contribuyente", debiendo concretarse dicho método en los hechos "exteriorizándose mediante los asientos de su contabilidad...".*

Que debe tenerse presente que el ***art. 17 de la ley 11.682 otorga, con absoluta claridad, al contribuyente el derecho a elegir uno de los dos métodos -devengado o percibido****- con la sola condición implícita en todo método o sistema de que -para reputarse tal- debe tratarse de una conducta uniformemente seguida a través del tiempo. Ello es así, porque no existe otro interés a proteger desde el punto de vista fiscal que el que las liquidaciones anuales no se vean alteradas -como se ha dicho- por la sola voluntad interesada del contribuyente, cosa que éste podría lograr si le fuera posible modificar, a su arbitrio, el método o sistema seguido anualmente, regulando así los beneficios impositivos.*

Que es por esta razón y para hacer posible la verificación consiguiente que el art. 13 del decreto reglamentario exige la exteriorización "mediante los asientos de su contabilidad", no estableciendo ningún otro recaudo o requisito conforme a los cuales deban efectuarse los respectivos asientos, ya sea en lo que atañe a procedimientos técnicos, libros, etc., ni obliga tampoco a que el contribuyente se modifique el criterio que siguió para la confección de sus balances comerciales. Por ello, es que ***válidamente pueden coexistir los dos métodos, uno para la determinación de los resultados comerciales, "lo devengado" en este caso y otro para las liquidaciones fiscales, "lo percibido"****, aquí en autos.*

Que la reglamentación al establecer la condición a que debía ajustarse el contribuyente para hacer uso de la opción autorizada por la ley, emplea el verbo exteriorizar -manifestar, describir, exponer, presentar, declarar, según el

Diccionario de la Lengua- y no otra expresión que implique mayores exigencias técnicas o formales. Ello, obviamente, debe ser interpretado de esta manera, por cuanto la propia norma del art. 13 del decreto reglamentario expresa que cuando el contribuyente no llevare contabilidad, la exteriorización debe efectuarse en los propios balances impositivos, con lo cual ***la disposición deja claramente evidenciada la existencia de un balance impositivo que, a los efectos fiscales, priva evidentemente sobre el balance comercial****. No es posible pensar, a este respecto, que las exigencias son de diferente alcance según que el contribuyente lleve o no contabilidad, cuando la finalidad fiscal -ya expuesta- se logra plenamente con independencia del criterio comercial seguido. Esto, por otra parte, se halla presente en la estructura del sistema que informa la ley 11.682, t. o. y su decreto reglamentario y que lleva a* ***una distinción clara y precisa entre el balance comercial confeccionado conforme a la técnica contable, y el balance fiscal, consecuencia de la aplicación de las normas impositivas específicas, que a los efectos tributarios, prevalecen sobre aquélla****.*

Por ello, se resuelve: ***revocar la resolución apelada*** *en cuanto ha sido materia de recurso*".

MARINCOLA JORGE TFN SALA D DEL 14.12.2000

Se trata del socio de una SRL en la época que las SRL tributaban impuesto a las ganancias en cabeza de los socios y no como sociedades de capital.

En la contabilidad de la SRL se habían contabilizado "Previsiones para despidos", cuando en realidad se trataba de una "Provisión".

El fisco impugna la deducción.

El TFN confirma la determinación de oficio.

"***La doctora Gramajo dijo****:*

I. Que a fs. 35/38 vta. se apela de la resolución de AFIP DGI DV RRO7 Nº 33 de fecha 22 de marzo de 1999, por la que se determina de oficio la obligación impositiva del recurrente frente al impuesto a las Ganancias, período fiscal 1995, con más los respectivos intereses resarcitorios y se le aplica una multa graduada en el 70% del impuesto determinado por aplicación del artículo 45 de la ley Nº 11.683 (t.o. 1998 y modif.).

Expresa que oportunamente ***presentó la declaración jurada del impuesto a las Ganancias por el período fiscal 1995, incluyendo en ella el resultado impositivo de la empresa Organización Jer S.R.L. de la que era socio****. Posteriormente,* ***personal verificador impugnó en el balance de dicha sociedad la suma deducida en concepto de "previsión para despidos"****, con fundamento en que el cálculo de tal deducción no se ajustaba a las disposiciones que al respecto establecen la ley del impuesto y su decreto reglamentario.*

Sostiene que ***la suma impugnada en realidad era una "provisión" que la sociedad había efectuado a efectos de afrontar el pago de indemnizaciones por despidos*** *que debería abonar a una cantidad importante de dependientes, con motivo de la menor demanda de servicios de vigilancia que hizo Telefónica de Argentina S.A. y que,* ***al momento de efectuar la provisión, la empresa tenía total certeza respecto del monto que debería abonar en el futuro por tal concepto, situación que quedó corroborada con la posterior reducción de personal****, circunstancia ésta debidamente acreditada y reconocida expresamente por el organismo fiscal.*
(..)
II. Que a fs. 45/52 contesta el traslado del recurso la representación fiscal, solicitando la confirmación de la resolución apelada, con costas.
(..)
SENTENCIA DEL TFN
(..)
IV. Que corresponde en esta instancia resolver si se ajusta a derecho la resolución apelada.

Que se trata en el caso del recurso interpuesto contra la determinación de oficio del impuesto a las ganancias, período fiscal 1995, efectuada a la firma "Organización Jer S.R.L.", de la que el recurrente es socio gerente con una participación social del 50%. En razón que la sociedad no es sujeto responsable del impuesto, el ajuste fiscal recae en cabeza de los integrantes de la sociedad, en proporción a sus respectivas participaciones sociales.

Que ***el ajuste fiscal obedece a la circunstancia de que la sociedad, en el Balance General correspondiente a dicho año, efectuó una deducción en exceso en concepto de "Previsión para Despidos"*** *violando así lo dispuesto por el artículo 87 de la ley de impuesto a las ganancias y 144 de su decreto reglamentario, razón por la que* ***los funcionarios fiscales procedieron a su impugnación****, procediendo a incorporar la previsión constituida en exceso como una mayor utilidad del ejercicio 1995 en la declaración jurada del recurrente, por un monto de $ 317.968,01, equivalente al 50% del monto total de la deducción impugnada ($ 635.936,02).*

El actor centra su defensa en que la suma "previsionada" por la sociedad en realidad constituyó una "provisión" *y obedeció a la circunstancia de que al momento de cierre del ejercicio correspondiente al año 1995, la empresa Telefónica de Argentina SRL le había comunicado que demandaría servicio de vigilancia para un número reducido de sus dependencias, lo que implicaría para la sociedad prestadora de tales servicios, el despido de gran parte de su personal y el pago de las pertinentes indemnizaciones, agregando que al momento de cierre del ejercicio -31/7/95- se conocía con total certidumbre el monto a que ascenderían las indemnizaciones por despido, circunstancia que según su criterio reafirma la calidad de provisión de la misma. Afirma que en el caso se hizo aplicación de las normas contables emanadas de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.*

DIFERENCIA ENTRE EL BALANCE CONTABLE Y EL BALANCE IMPOSITIVO

En primer término, corresponde señalar que ***desde la óptica de la normativa del impuesto a las ganancias existe una sensible diferencia entre el "balance comercial" y el "balance impositivo"****, y esto es así,* ***porque la ley ordena una serie de ajustes que deben efectuarse en el primero*** *para conformarlo al presupuesto que el legislador ha tenido en cuenta para establecer el tributo, de tal manera que carece de relevancia el hecho de que el balance de la sociedad se haya confeccionado de acuerdo a las normas contables que el recurrente invoca.*

Al respecto ***autorizada doctrina*** *ha expresado que: "Frecuentemente, la ley usa la expresión balance impositivo para referirse a la determinación del balance ajustado a sus prescripciones y gravable en su expresión neta. El concepto de balance impositivo no está definido por la ley ni por el reglamento y se lo emplea refiriéndolo a uno de los estados que componen el balance comercial: el referente a los resultados y no al estado de situación patrimonial. En ambos casos, el término balance impositivo no tiene expresión formal concreta, ya que puede presentarse con diversas formas. Consiste en conformar el resultado impositivo a considerar en la liquidación del impuesto, ya sea que su determinación obedezca a la existencia de un previo balance comercial o no. Las diferencias entre el balance comercial y el impositivo, en materia de impuesto a la renta, crean indudablemente situaciones de confusión en la mente del industrial o comerciante poco familiarizado con ajustes impositivos, que no se acostumbra a pensar que pese a señalarle los estados contables, conforme a los libros comerciales, una determinada utilidad o pérdida, deba liquidar sus impuestos sobre otra muy distinta que resulta de sus balances fiscales. Es evidente que, en principio,* ***obedeciendo ambos balances a distintas finalidades, no puede pretenderse una conciliación total de uno y otro****.* ***Mientras el balance comercial expone la situación patrimonial de la hacienda y refleja en un cuadro de resultados las modificaciones que se han producido en el patrimonio como consecuencia de los actos de gestión económica, el balance fiscal sólo se preocupa de determinar los resultados sujetos al impuesto a que se refiere: en nuestra hipótesis, el impuesto a la renta****". (****Reig, "Impuesto a las Ganancias"****, pág. 312/313, 8ª edición, abril de 1991).*

En segundo término, ***corresponde también señalar que la invocada diferencia entre "provisión" y "previsión" se ha relativizado en la actualidad****.*

Al respecto, el ***mismo autor*** *citado precedentemente expresa: "Antes de sancionarse la ley Nº 19.550, de sociedades comerciales,* ***la fórmula oficial de balances para sociedades anónimas distinguía las provisiones de las previsiones****. Ello obligaba a diferenciar ambos conceptos: se aplicaba el de previsión cuando existiera incertidumbre de incurrir o no en el gasto; y se utilizaba la idea de provisión cuando los compromisos que habrían de hacer incurrir en el gasto ya existían, aun cuando no fueran todavía exigibles a la empresa y su medición sólo resultase posible mediante estimaciones aproximadas. En general, esa distinción era considerada sutil y fue eliminada de las prácticas contables argentinas.* ***La expresión previsión se mantiene para referirse a los riesgos contingentes, y ha quedado suprimida la clasificación de provisiones, para incluirlas en las deudas****". (Reig, "Impuesto a las Ganancias", pág. 534, 8ª edición, abril de 1991).*

ART. 87 INCISO F) DE LA LIG (HOY DEROGADO). RESERVA PARA INDEMNIZACION POR DESPIDO

V. Referente al tema debatido en autos, la ley de impuesto a las ganancias (t.o. 1986 y modif.) en su artículo 87 establece: "De las ganancias de la tercera categoría y con las limitaciones de esta ley también se podrá deducir: ... f) En concepto de reserva para indemnización por despido, rubro antigüedad, se admitirá, a opción del contribuyente, la aplicación de cualesquiera de los sistemas que se mencionan en los dos puntos siguientes. Al fondo así formado se imputarán las indemnizaciones que efectivamente se paguen en los casos de despidos, rubro antigüedad. 1. El importe resultante de aplicar sobre las remuneraciones abonadas durante el ejercicio, al personal en actividad al cierre del mismo, el porcentaje que representan en los tres últimos ejercicios las indemnizaciones reales por el rubro antigüedad pagadas sobre las remuneraciones totales abonadas. 2. Un porcentaje a fijar por el Poder Ejecutivo -no superior al dos por ciento (2%)-, a aplicar sobre las remuneraciones totales abonadas durante el ejercicio al personal en actividad al cierre del mismo ... Las reservas y previsiones que esta ley admite deducir en el balance impositivo quedan sujetas al impuesto en el ejercicio en que se anulen los riesgos que cubrían (reservas para despido, etcétera)".

REGLAMENTACION DEL ART. 87 INCISO F) DE LA LIG (HOY DEROGADO). METODO PARA EL CALCULO DE LA PREVISION

Por su parte, el artículo 144 del decreto reglamentario de la ley, dispone: "Cuando se opte por el sistema indicado en el apartado 1, inciso f) del artículo 87 de la ley, para el cálculo de la previsión, deberán considerarse las retribuciones abonadas en los tres (3) últimos ejercicios inmediatos anteriores a aquel por el cual se efectúa el cálculo, aun cuando en alguno de ellos no se hubieran producido despidos. Si en razón de la antigüedad de la empresa no existiera un período anterior de tres (3) años, se considerarán los transcurridos. A los fines dispuestos en el apartado 2, de la norma mencionada en el párrafo anterior, fíjase en un dos por ciento (2%) el porcentaje a que se refiere la misma. Una vez optado por el sistema de la previsión, la misma deberá constituirse en todos los ejercicios. No obstante ello, y previa autorización expresa de la Dirección, los contribuyentes podrán en el ejercicio fiscal en curso a la fecha de la autorización: a) Cambiar el sistema para el calculo de la previsión ... b) Desistir de los sistemas de previsión ... Si el contribuyente no siguiese un sistema de previsión, podrá implantarlo -previa comunicación a la Dirección- a partir del ejercicio siguiente al de la opción...".

EL METODO UTILIZADO POR LA EMPRESA PARA EL CALCULO DE LA PREVISION NO RESPETA LO ESTABLECIDO EN EL DECRETO REGLAMENTARIO

De la normativa precedentemente transcripta se desprende en forma clara, que ***existen únicamente dos métodos para establecer el monto de la previsión para despido en el balance fiscal de una empresa****, y que adoptado uno de ellos, no puede ser cambiado salvo previa autorización del ente recaudador, debiendo señalarse que* ***el utilizado por la empresa no es ninguno de ellos, razón por la que cabe confirmar el criterio fiscal plasmado en la determinación de oficio*** *atacada.*

A mayor abundamiento corresponde poner de resalto que, de la prueba producida en esta instancia surge que, tal como lo señala el recurrente en su alegato, con fecha 3/4/95 Telefónica de Argentina comunicó a la empresa la reducción del servicio de vigilancia para algunos objetivos que detalla en la nota, los que totalizan únicamente 31 servicios que cesarían a partir del 21/4/95 (CT- DSP- PROTE/ 93571). La siguiente comunicación de reducción de personal es de fecha 5/9/95 (CT- DSP-OPER/ 95871), y se refiere a 6 hombres, de tal manera que no tiene incidencia alguna en el balance cerrado al 31/7/95.

Lo precedentemente expuesto pone en evidencia que la prueba rendida en esta instancia en manera alguna logra conmover los fundamentos de la resolución fiscal que por este pronunciamiento se confirma, puesto que la única reducción de servicios con relativa incidencia en el balance del ejercicio 1995, es la comunicada por nota de fecha 3/4/95, pero que tampoco en nada modifica la solución del caso sometido a decisión, puesto que de haberse producido efectivamente el despido del personal afectado dentro del citado ejercicio -circunstancia que no ha sido probada -, las eventuales indemnizaciones abonadas constarían en el cuadro de resultados del período.
(..)
Por lo precedentemente expuesto, se resuelve: confirmar la resolución apelada en todas sus partes, con costas.

Los doctores Sirito y Brodsky dijeron:

***Que adhieren al voto precedente**.*

*Que en virtud de la votación que antecede; **Se resuelve:***

***Confirmar la resolución apelada** en todas sus partes, con costas*".

INDUSTRIAS PLASTICAS D`ACCORD SRL TFN SALA A DEL 17.12.1997

En el caso bajo estudio tanto el TFN como la CNACAF entienden que no se puede computar impositivamente un gasto que no fue contemplado en la contabilidad de la firma.

" *… el ente fiscalizador **no admite la existencia de un préstamo ajustable**, pues en los balances cantables respectivos **ha sido registrado como importe recibido para futuro aumento de capital**. Que dicho organismo **tampoco acepta la fuerza probatoria de actas que contemplan la existencia de un préstamo ajustable** en un mayor valor en el entendimiento de que admitir dicho criterio implicaría suponer que los balances certificados por el Contador Público no reflejarían la real situación económica financiera de la sociedad ni su resultado final*.
(..)
En cuanto al fondo del asunto, el organismo fiscalizador manifiesta que:

*a) En el impuesto a las ganancias la firma incluye en sus declaraciones juradas como pasivo a los efectos del ajuste por inflación, el monto actualizado del aporte de un socio (importe recibido para futuro aumento de capital) y como cargo a cada ejercicio, la actualización del mismo. Tal acreencia **está contabilizada a valor históricos, no encontrándose la actualización deducida registrada contablemente**. Por ende, **se impugna** el ajuste monetario del pasivo y el cargo de **la actualización de cada ejercicio***".

SENTENCIA DEL T.F.N.
(..)
*…. Los ajustes fueron realizados en oportunidad de la preparación de las declaraciones juradas de los impuestos a las ganancias y sobre los capitales, **sin que tales cargos hayan sido reconocidos en la contabilidad de la actora**, …*
(..)
*…. La apelante **no asentó en sus balances los cargos por la actualización** del pasivo, **ello permite inferir que dicho ajuste deviene improcedente**.*
(..)
Los balances en forma comercial son los que surgen de la contabilidad llevada por la sociedad que cumplan con los requisitos esenciales impuestos por el Código de Comercio y cuyos asientos estén respaldados por la documentación probatoria correspondiente.

No existe una total autonomía en la contabilidad fiscal, ya que para las liquidaciones impositivas debe partirse del resultado del balance comercial.

*De las normas legales reseñadas surge que **no se puede optar en los balances impositivos por un método distinto del seguido en la contabilidad**, **no cabiendo admitir la existencia de autonomía entre los balances fiscal y comercial**, por cuanto la pauta reglamentaria alude al resultado neto del ejercicio comercial, al que se adicionarán y deducirán los ajustes impositivos (T.F.N. 14-09-1972 Huelva SA).*

***Las divergencias entre los balances comercial e impositivo sólo resultarán admisibles cuando en forma taxativa la ley y su reglamentación dispongan tratamientos alternativos de excepción** (por ejemplo, importes no contabilizados que la ley considere computables a efectos de la determinación del tributo, criterios de valuación de existencias de bienes de cambio, previsión para indemnización rubro antigüedad, etc.).*

Constituyendo las registraciones que surgen de los estados contables de la apelante el soporte técnico de la contabilidad fiscal, la consideración de ajuste al pasivo no reflejados en aquella significa un apartamiento inmotivado de las normas que gobiernan la confección de los balances contables.

Admitir lo contrario implicaría -como se sostiene acertadamente en los considerandos de las resoluciones recurridas- suponer que los balances certificados por Contador Público no reflejarían la real situación económica

financiera de la sociedad ni su resultado final *e importaría desconocer el principio general del derecho a través del cual nadie puede ir contra sus actos propios, resultando inadmisible una conducta contradictoria.*

No empecé lo expuesto lo manifestado en las actas analizadas con la pericia obrante a fs. 202/205 que, aunque siendo objeto de una prueba documental aportada extemporáneamente, carecen de identidad para revertir la conclusión de que la apelante no reflejó en sus balances la sustantividad de los ajustes materia de la cuestión litigiosa planteada. En idéntico sentido, la contestación del oficio dirigido al Banco de la Nación Argentina resulta intrascendente para la resolución del a causa.

Concluyendo, habida cuenta de que los cargos al balance impositivo no han sido reconocidos en la contabilidad de la actora, deben rechazarse los ajustes al pasivo practicado por la misma y confirmarse las determinaciones de oficio".

INDUSTRIAS PLASTICAS D`ACCORD SRL CNACAF SALA I DEL 06.07.2000

"*III. Que los agravios de la recurrente -tal como lo señalara la representante del Fisco en el escrito de responde- no remiten a la interpretación de las normas aplicables en la especie, sino a la valoración de cuestiones de hecho y prueba que -en principio- son ajenas al recurso ante esta Alzada, el que no da acceso salvo caso de manifiesto error, a una instancia ordinaria que haga posible un nuevo pronunciamiento sobre el punto y en orden a la conclusión a que el TFN hubiese arribado al valorarla (CSJN, Fallos - 300:985, esta Sala "in re", "Panamericana de Plástico SA", y "Nabel, Jacobo" del 9/3/1989 y 5/12/191, respectivamente, entre muchos otros).*

No cabe hacer excepción a la regla general pues la discrepancia del apelante con la sentencia del Tribunal Fiscal se afirma con ***argumentos propios basados en la decisión de los socios, sin sustento técnico ni normativo****. Mientras que la decisión del a quo se elaboró sobre la interpretación de las normas contenidas en el art. 134* (HOY ART. 127 DEL D.R. DE LA LIG) *del reglamento de la Ley de Impuesto a las Ganancias, en las* ***reglas de la teoría contable y la contabilidad fiscal y en la debida relación entre éstas****, los registros contables de la empresa, las actas aportadas como prueba documental, examinadas por el perito contable, cuya conclusión fue terminante en el sentido de que* ***"la apelante no reflejó en sus balances contables la sustantividad de los ajustes materia de la cuestión litigiosa planteada"*** *(fs. 202/205).*

En tales condiciones, el memorial de agravios no reúne las condiciones exigidas por el art. 265 del CPCCN.

Por lo expuesto, cabe ***rechazar el recurso interpuesto****. Costas al vencido (art. 68 del CPCCN)*".

INDUSTRIAS PLASTICAS D`ACCORD SRL CSJN DEL 17.07.2001

"*Que el recurso extraordinario, cuya denegación origina esta queja, es inadmisible (art. 280 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación*".

==========

BIENES ADJUDICADOS A LOS SOCIOS POR DISOLUCION DE LA SOCIEDAD

Art. 132 del D.R. de la LIG.

Los bienes que las demás sociedades (art. 53 inciso b) de la LIG), las explotaciones unipersonales (art. 53 inciso d) de la LIG), los comisionistas, rematadores, consignatarios y los demás auxiliares de comercio no incluidos en la 4º categoría (art. 53 inciso e) de la LIG) y los profesionales u oficios que complementen su actividad con una explotación comercial (art. 53 último párrafo de la LIG), las sociedades de responsabilidad limitada y las sociedades en comandita simple y por acciones,

ADJUDICACION AL VALOR DE PLAZA

Adjudiquen a sus socios y dueños en caso de disolución, retiro o reducción de capital, se considerarán realizados por la sociedad o empresa por un **precio equivalente al valor de plaza** de los bienes al momento de su adjudicación.

==========

DISTRIBUCION DE RESULTADOS (DEMAS SOCIEDADES, FIDEICOMISOS TRANSPARENTES Y EXPLOTACIONES UNIPERSONALES)

Art. 54 de la LIG

DEMAS SOCIEDADES Y EXPLOTACIONES UNIPERSONALES

El resultado del balance impositivo de las demás sociedades (art. 53 inciso b) de la LIG) y de las empresas unipersonales (art. 53 inciso d) de la LIG), se considerará, íntegramente distribuido a los socios de la sociedad o íntegramente asignado al dueño de la explotación unipersonal, aun cuando no se hubiera acreditado en sus cuentas particulares.

FIDEICOMISOS TRANSPARENTES

El resultado obtenido por los fideicomisos transparentes (art. 53 inciso c) de la LIG), será distribuido a los fiduciantes al cierre del año fiscal, en la proporción que les corresponda.

LOS QUEBRANTOS ESPECIFICOS NO SE DISTRIBUYEN

Las disposiciones contenidas en los párrafos precedentes no resultarán de aplicación respecto de los quebrantos de naturaleza específica.

Las disposiciones contenidas en los párrafos precedentes no resultarán de aplicación respecto de los quebrantos de naturaleza específica para los sujetos comprendidos en los incisos b), c) y d) del artículo 53 (DEMAS SOCIEDADES, FIDEICOMISOS TRANSPARENTES Y EXPLOTACIONES UNIPERSONALES), los que deberán ser compensados por la sociedad, por el fideicomiso, o por la explotación unipersonal, en la forma prevista en el artículo 25 de la LIG, en función del origen del quebranto.

SUJETOS QUE OPTEN POR TRIBUTAR COMO SOCIEDADES DE CAPITAL

Tampoco se aplicarán las disposiciones contenidas en los dos primeros párrafos de este artículo cuando las demás sociedades (art. 53 inciso b) de la LIG) y los fideicomisos transparentes (art. 53 inciso c) de la LIG), 53 hayan ejercido la opción prevista el punto 8 del inciso a) del artículo 73 de la LIG (TRIBUTAR COMO SOCIEDADES DE CAPITAL).

Art. 170 del D.R. de la LIG.

LOS QUEBRANTOS ESPECIFICOS NO SE DISTRIBUYEN

De acuerdo con lo previsto en el tercer párrafo del artículo 54 de la LIG, los quebrantos allí referidos (QUEBRANTOS ESPECIFICOS), no se atribuirán a los socios, asociados, único dueño o fiduciantes que revistan la calidad de beneficiarios,

Deberán ser compensados por la sociedad, por la asociación, por la explotación unipersonal, por el fideicomiso transparente,

Con ganancias netas generadas de la misma fuente y que provengan de igual tipo de operaciones de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 65 y 25 de la LIG.

Art. 134 del D.R. de la LIG.

COMPUTO DE LAS RETENCIONES PRACTICADAS (A LAS DEMAS SOCIEDADES A LOS FIDEICOMISOS TRANSPARENTES A LAS EXPLOTACIONES UNIPERSONALES)

Las sumas retenidas, en concepto de impuesto a las ganancias, a las demás sociedades (art. 53 inciso b) de la LIG), a los fideicomisos transparentes (art. 53 inciso c) de la LIG), a las explotaciones unipersonales (art. 53 inciso d) de la LIG), a los profesionales u oficios que complementen la actividad con una explotación comercial (art. 53 último párrafo de la LIG),

Serán deducibles del impuesto que corresponda ingresar a los socios de las demás sociedades, a los fiduciantes beneficiarios de los fideicomisos transparentes, al titular de la explotación unipersonal, de acuerdo con la proporción que, por el contrato social, estos tengan en las utilidades o pérdidas.

SUJETOS QUE OPTEN POR TRIBUTAR COMO SOCIEDADES DE CAPITAL

Lo dispuesto en el párrafo anterior no resultará de aplicación para los sujetos que hubieren ejercido la opción del apartado 8 del inciso a) del artículo 73 de la LIG.

==========

VENTA DE BIENES DE CAMBIO. DETERMINACION DE LA GANANCIA BRUTA

Art. 55 de la LIG

Cuando las ganancias provengan de la enajenación de bienes de cambio, se entenderá por ganancia bruta el total de las ventas netas menos el costo que se determine por aplicación de los artículos siguientes.

Se considerará ventas netas el valor que resulte de deducir a las ventas brutas las devoluciones, bonificaciones, descuentos u otros conceptos similares, de acuerdo con las costumbres de plaza.

JURISPRUDENCIA SOBRE EL TRATAMIENTO DE LOS ENVASES COMO BIENES DE CAMBIO O COMO BIENES DE USO

TRATAMIENTO DE LOS ENVASES (BOTELLAS Y CAJONES)

COCA COLA SA TFN SALA D DEL 26.3.1974

SAN MARTIN REFRESCOS SA CNACAF SALA III DEL 22.6.1982

SAN MARTIN REFRESCOS SA TFN SALA C DEL 30.8.1977

COCA COLA SA TFN DEL 26.3.1974

El tema en discusión es si los envases (botellas y cajones) tienen el carácter de bienes de cambio o de bienes de uso.

El TFN sostiene que se trata de bienes de cambio porque el comprador no tiene la obligación de devolverlos.

"*I.- Que a fs. 12/18 se apela de las resoluciones del organismo recaudador de fecha 27 de septiembre de 1967, por las que se determina el* ***impuesto a los réditos*** *y a los beneficios extraordinarios correspondientes al período fiscal 1960. Se agravia respecto al tratamiento acordado por la repartición al rubro* ***envases y cajones, que son entregados a los clientes previo pago de un depósito en garantía*** *por un valor equivalente al que deberían resarcir en caso de pérdida, rotura u otra causa que impidiera su restitución, y a la aplicación de los art. 81 y 82 de la ley 11683.*

A fs. 46/62, se apela de las resoluciones de fecha 26 de diciembre de 1967 por las que se determina el impuesto a los réditos correspondiente al período 1961 y el impuesto a los beneficios extraordinarios, por el mismo período y se aplican sendas multas. Al igual que en el recurso anterior se limitan los agravios al rubro envases quedando fuera de la litis el relacionado con la venta a San Martín Refrescos S.A.C. e I. de una planta embotelladora, por haberse acogido respecto de este rubro a los beneficios de la ley 17498 de condonación.

A fs. 143/152 se apela de las resoluciones de fecha 26 de diciembre de 1968 dictadas en los impuestos a los réditos y de emergencia correspondientes al período 1962. Aquí se vuelven a expresar agravios respecto del tratamiento dispensado al rubro "depósitos en garantía de envases", respecto de la aplicación al caso del art. 82, y también respecto a la transferencia de envases a San Isidro Refrescos S.A. y a la venta de vidrio roto.

Y, finalmente, a fs. 241/252, se apela de las resoluciones dictadas con fecha 22 de diciembre de 1969 por las que se determinaron los impuestos a los réditos y de emergencia por los períodos fiscales 1963, 1964 y 1965. Se vuelven a expresar agravios respecto de la impugnación efectuada por el ente fiscal, al tratamiento contable impositivo otorgado por la firma a los ***envases, que son considerados por ésta como "bienes de uso"****, a la impugnación de las deducciones efectuadas por inversiones que incrementan la capacidad productiva en maquinarias y equipos, realizadas con posterioridad al 31 de octubre de 1962, sosteniendo que tal beneficio se halla expresamente contemplado por el decreto ley 1223/63, que modificó la ley 11.682 y respecto al ajuste efectuado con relación a la venta de bienes cuya deducción efectuara la empresa.*

II.- Que a fs. 23/27 ***contesta el primer traslado la representación fiscal****, solicitando el rechazo del recurso interpuesto, fundándose en que la apelante debió computar como compras los importes reembolsados a los distribuidores del producto que elabora, como consecuencia de las devoluciones de envases y deducir el 50% de la suma así resultante, en concepto de rebajas por nuevas inversiones (art. 81 ley 11682) y por aplicación del art. 82 de la misma ley reintegrar al balance impositivo igual proporción de los llamados "depósitos de garantía" que percibió contra la entrega de botella y cajones. A fs. 67/72, se contesta el segundo recurso, con idéntica argumentación. A fs. 157/163, se contesta el tercer recurso, con los mismos argumentos en los que se refiere al rubro envases; respecto a la transferencia de envases a San Isidro Refrescos S.A. y su equivalente del rubro "depósitos sobre envases", afirma que se trata de una venta cuyo cobro se realizó por compensación con el importe deducido del rubro "depósitos sobre envases" mediante la disminución de su pasivo; respecto a la venta de vidrio roto afirma que no difiere de la venta de botellas, la figura jurídica en el caso es venta. Agrega finalmente que a partir del 1° de noviembre de 1962 no corresponde la desgravación de las compras de envases (botellas y cajones) por la limitación introducida por el decreto 8724/62, modificado a su vez por el decreto ley 1223/63 y hasta la fecha de su derogación por la ley 16656.*

A fs. 257/263 se contesta el último recurso, con argumentación similar a la anterior en lo que respecta al rubro envases y agregando que corresponde confirmar la impugnación efectuada de las deducciones en nuevas maquinarias y equipos efectuadas por la firma con posterioridad al 31 de diciembre de 1962 por no estar previstas en la ley 11682 ni en el decreto 1223/63.

SENTENCIA DEL TFN
(..)

I.- Que en estas causas cuya acumulación se ha dispuesto, se apelan las siguientes resoluciones dictadas por la Dirección General Impositiva: 1°) A fs. 12 las dictadas con fecha 27 de setiembre de 1967 que determinaron la obligación fiscal de la recurrente frente al impuesto a los réditos por el año 1960 y al impuesto a los beneficios extraordinarios por el mismo período. Se discute y expresan agravios en relación al tratamiento dispensado por el ente recaudador al ***rubro envases (botellas y cajones)*** *y a la aplicación de las normas de los artículos 81 y 82 de la ley 11682 así como a la nulidad del procedimiento seguido en las etapas previas a la determinación; 2°) A fs. 46 el recurso se dirige contra las resoluciones de fecha 26 de diciembre de 1967 que determinaron el impuesto a los réditos por el año 1961 y a los beneficios extraordinarios por igual período y aplicaron sendas multas. Los agravios se limitan al tratamiento dado al rubro envases quedando fuera de la litis el relacionado con la venta a San Martín Refrescos S.A.C. e I. de una planta embotelladora, por cuanto se manifiesta a fs. 46 vta. (escrito de apelación) que la recurrente se ha acogido a los beneficios de la ley 17.498 s/condonación de multas y recargos. Siendo que las multas aplicadas lo han sido en función del impuesto determinado en proporción a este último aspecto, tampoco integran las cuestiones a resolver la procedencia de la imposición de aquellas penalidades. 3°) A fs. 143 se recurren las resoluciones dictadas con fecha 26 de diciembre de 1968 que determinan el impuesto a los réditos por el año 1962 y el de emergencia por igual período. A más de expresarse disconformidad con el ya mencionado tratamiento fiscal relativo a los envases, se discute la aplicación del art. 82 de la ley 11.682, la asimilación de los vidrios rotos a los envases y la solución que el ente recaudador da a la transferencia a San Isidro Refrescos S.A.C. e I. de determinados envases. 4°) A fs. 241 se recurre contra las resoluciones de fecha 22 de diciembre de 1969 mediante las cuales se determinan el impuesto a los réditos y el de emergencia, ambos por los períodos fiscales 1963 a 1965. Se agravia la recurrente en cuanto las resoluciones apeladas consideran a los envases como bienes de cambio y como tales no constitutivos del activo fijo lo que lleva a la consecuencia de no admitirse*

la deducción prevista por el art. 81 de la ley 11.682 y su modificación por el decreto-ley 1223/63. También lo hace en tanto la administración fiscal no admite la deducción por inversiones con posterioridad al 31 de octubre de 1962 de compras que se considera que no contribuyen al incremento de la capacidad productiva y lo mismo ocurre en relación al criterio fiscal de considerar subsistente el reintegro previsto por el art. 82 de la ley 11.682 luego de la derogación del art. 81 del mismo texto legal. Se agravia finalmente señalando que se han incluido reintegros sin relacionarlos con las deducciones no admitidas.
(..)

ENVASES (BOTELLAS Y CAJONES). CARÁCTER DE BIENES DE USO O DE BIENES DE CAMBIO

III.- Que de las consideraciones que se han dejado expuestas resulta claro que la decisión de la causa depende substancialmente del criterio con que se juzgue el carácter que invisten las operaciones realizadas por la recurrente con el rubro ***envases (botellas y cajones)*** *y esencialmente* ***si a tales cosas ha de adjudicárseles la naturaleza de bienes de uso o de bienes de cambio****. De inclinarse el voto por este último concepto, sostenido por la repartición fiscal en las últimas resoluciones dictadas, la solución del caso no puede ser otra que excluir a tales bienes del activo fijo con la inmediata consecuencia de hacer totalmente inaplicable al caso las disposiciones de los artículos 81 y 82 de la ley 11682. De conceptuarse que los envases constituyen bienes de uso, ha de analizarse si por la naturaleza jurídica de las operaciones que realiza la apelante, son o no de aplicación para la liquidación del impuesto las disposiciones legales que se dejan citadas.*

DESCRIPCION DE LA OPERATORIA RELATIVA A LOS ENVASES

IV.- Que de las actuaciones administrativas que obran agregadas por cuerda como de la prueba producida en autos, cabe concluir que han quedado probados los siguientes hechos: a) que ***se entrega el producto (bebida) envasado y en cajones recibiendo del adquirente la misma cantidad de botellas y cajones****; b)* ***entrega del producto (bebida) envasado y en cajones, sin recepción de envases vacíos****, en cuyo caso* ***se percibe por la recurrente una suma determinada por los mencionados envases que quedan en poder del cliente a la que se da el carácter de depósito en garantía por la devolución****; c)* ***entrega de productos sin cargo con fines de propaganda sin cobrar suma alguna*** *y d)* ***entrega del producto a ciertas instituciones sin recibir depósito, dejando constancia en una boleta de la cantidad y clase de los envases dejados por tiempo determinado****. Los dos últimos son los únicos casos que se contabilizan en las cuentas envases con la denominación en comodato.*

EN EL CASO DE LOS ENVASES QUE SE DEBEN DEVOLVER. SE DEJA UN DEPOSITO QUE SE DEVUELVE AL RECIBIR LOS ENVASES EN BUENAS CONDICIONES

V.- Que según las pruebas producidas, al dorso de las respectivas facturas, se deja constancia por la recurrente de que "Tratándose de botellas y cajones sobre los cuales la marca registrada o el nombre de Coca-Cola y/o Fanta aparecen fundidos, estampados a fuego o aplicados en otra forma, no se transmite en ningún caso la propiedad no obstante el hecho de exigirse un depósito a cambio de esas botellas y cajones. Dicho depósito se exige exclusivamente con el objeto de asegurar la restitución de las botellas y cajones y será reembolsado por la Compañía cuando las botellas y cajones sean devueltos en buen estado por el primitivo comprador de la bebida. Para obtener el reembolso del depósito deberá presentarse el presente comprobante".

Que de las pericias contables producidas a fs. 107 y fs. 210 surge que el valor unitario promedio asignado a los envases entregados por la apelante es menor que el costo unitario promedio de aquéllos (punto 5 de los informes) y que la recurrente efectúa las devoluciones (de las sumas recibidas) a los importes vigentes en el período en que la devolución se efectúa, variando los mismos si la devolución proviene de un período de entrega en que estuvo vigente otro precio.

Que las demás probanzas arrimadas al proceso consisten en informaciones producidas por empresas que emplean envases para la entrega de sus productos a los adquirentes, con distintas modalidades en función de la propia naturaleza de los productos o de la modalidad operativa adoptada por la empresa así como la opinión vertida por la Cátedra Contabilidad I de la Facultad de Ciencias Económicas (fs. 316-139) que no pasa de ser un dictamen que, como es obvio no obliga al Tribunal y que, desde ya, puede afirmarse que no se comparte como resulta de los considerandos que siguen.

EL COMPRADOR NO TIENE LA OBLIGACION DE DEVOLVER LOS ENVASES. POR LO TANTO LOS ENVASES TIENEN EL CARÁCTER DE BIENES DE CAMBIO

VI.- Que en relación a este aspecto fundamental de la litis, se advierte que la recurrente en sus respectivas apelaciones que contienen sus agravios, no precisa la naturaleza jurídica del contrato que vincula a Coca-Cola con sus clientes en relación a los envases (botellas y cajones) sosteniendo de que se configuraría una operación sui-géneris, donde lo que se vende es la bebida, con la característica de que los envases deben ser devueltos para reintegrarse al proceso productivo, agregando que el negocio necesita imprescindiblemente contar con los medios legales para que esas botellas y cajones vuelvan a su origen para su llenado. Pero también ha de señalarse que en momento alguno se sostiene que la empresa recurrente cuenta con los mencionados medios legales para obtener compulsivamente la devolución de los envases surgiendo en cambio, en forma indubitable, que para hacer solamente conveniente esa restitución se exige un depósito en dinero que induzca a tal devolución.

Que de todo ello se desprende, sin mayor esfuerzo, que ***no existe por parte del comprador obligación alguna de devolver los envases****. Si lo hace es porque comercialmente le ha de resultar beneficioso ya que si omite tal reintegro no obtendrá nueva provisión de bebidas o deberá abonar nuevas sumas en concepto de "depósito".* ***No existiendo obligación de devolver los envases recibidos ni por ende acción por parte de Coca-Cola para exigir esa restitución, ha de concluirse inevitablemente que los mencionados envases son objetos de sucesivos contratos de compra-venta****, traslativos, como es obvio, del dominio de las cosas.*

Que en consecuencia, por lo expuesto y propios fundamentos de las resoluciones de fecha 22 de diciembre de 1969, al ser objeto los envases de sucesivas transferencias de dominio, ***revisten el carácter de bienes de cambio****, no incluibles en el activo fijo de la recurrente y por lo tanto no procede dispensarles el tratamiento previsto por el art. 81 de la ley 11682 (t.o. en 1960 y sus modificaciones) y por ende tampoco el del art. 82 del mismo texto legal.*
(..)

VII.- Que por aplicación del criterio que se deja sentado, deben modificarse las resoluciones apeladas que llevan fecha del 27 de setiembre de 1967, 26 de diciembre de 1967 y 22 de diciembre de 1968 en cuanto hacen incidir en las liquidaciones del gravamen las deducciones y reembolsos de los envases (artículos 81 y 82 de la ley 11682) así como también las declaraciones juradas presentadas oportunamente por la firma en cuanto tales conceptos tengan incidencia en la liquidación, siempre que el impuesto a abonar no supere el que se determina en las resoluciones apeladas.

Que por la misma razón ***han de confirmarse las resoluciones del 22 de diciembre de 1969 en todo lo referente a la definición como bienes de cambio de los envases (botellas y cajones)****.*
(..)
Por ello, SE RESUELVE:

1º) Modificar las resoluciones de fecha 27 de setiembre de 1967, 26 de diciembre de 1967, 26 de diciembre de 1968 y 22 de diciembre de 1969 debiendo liquidarse los impuestos que ellas determinan sobre la base de las conclusiones a que se llega en los considerandos VI, VII, VIII, IX y X de la presente sentencia.

2º) Disponer que la Dirección General Impositiva, a la que se remitirán las actuaciones administrativas agregadas por cuerda, practique nuevas liquidaciones de los impuestos a los réditos, a los beneficios extraordinarios y de emergencia comprendidos en estas causas acumuladas, dentro del término de treinta días de notificada la presente, bajo apercibimiento de lo que hubiere lugar por derecho".

SAN MARTIN REFRESCOS SA CNACAF SALA III DEL 22.6.1982

El tema en discusión es el tratamiento de los envases, para el contribuyente se trata de bienes de uso, mientras que para el fisco son bienes de cambio.

El TFN confirmó la determinación de oficio. Para el TFN los envases son bienes de cambio.

La CNACAF revoca la sentencia del TFN por lo tanto revoca la determinación de oficio. Para la CNACAF los envases son bienes de uso.

"*I. Que a fs. 180/192 aquél* ***confirmó cinco resoluciones del organismo recaudador*** *dictados el 25/4/1979 por las cuales había determinado de oficio las obligaciones tributarias de la sociedad referida, en cuanto:*

1) el ***impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 1974 y 1975****; 2) el impuesto a los capitales y patrimonio - Título I- por los mismos años; 3) a los réditos, por los períodos 1971, 1972 y 1973; 4) el impuesto substitutivo del gravamen a la transmisión gratuita de bienes, por los años 1971, 1972 y 1973; 5) al impuesto de emergencia sobre el impuesto substitutivo del gravamen a la transmisión gratuita de bienes, del año 1973. A fs. 195 y 199/204, la actora dedujo y fundó su recurso para ante esta Cámara.*

ENVASES. TRATAMIENTO COMO BIENES DE CAMBIO (POSTURA DEL FISCO) O COMO BIENES DE USO (POSTURA DEL CONTRIBUYENTE)

II. Que las determinaciones que así se confirmaron tuvieron por causa el ***haberse considerado como "bienes de cambio" los envases*** *que la aquí recurrente utiliza para sus productos, a los que* ***ella había atribuido el carácter de "bienes de uso"*** *al formular las respectivas declaraciones juradas. Al respecto* ***al Tribunal a quo entendió*** *que la decisión* ***dependía esencialmente de la naturaleza del vínculo jurídico entre el fabricante (actora) y el revendedor*** *de sus productos. Para ello se remitió, transcribiéndolos, a los fundamentos de lo resuelto en una causa anterior y análoga, promovida por la misma parte. Y así señaló: a) que dicho vínculo configura un contrato irregular que opera la transferencia de propiedad -de los envases- desde que queda perfeccionado; b) que no hay modo de evitar que tales cosas se confundan, substituyéndose el derecho del deudor por un simple crédito; c) que los contratos que así se ganaran son, o bien depósitos irregulares o un negocio jurídico innominado análogo, que cae bajo la disciplina de aquellos depósitos, pudiendo asimismo configurar contratos de prenda irregular; d) que la aprehensión por el legislador del concepto de la "consumibilidad" civil hace posible colocar bajo la figura del depósito irregular aquellos casos en las que la cosa dada en depósito sea fungible, no obstante no ser consumible, e) que lo que los clientes de la actora pueden devolver es una cosa igual pero no necesariamente la misma botella o cajón que antes recibieron, por lo cual la reserva que la accionante formula en oportunidad de la venta de sus productos, en cuanto a que no transmite la propiedad o los antedichos elementos, es impotente para borrar una consecuencia impuesta por la disciplina jurídica bajo la cual el negocio se celebra, fundándose éste en el carácter fungible del objeto sobre el que recae y, por consiguiente, en la naturaleza de la obligación que asume su cocontratante, que no es de especie sino género; f) que el llamado depósito de garantía por los envases es sino una prenda irregular, que opera el traspaso de dinero al acreedor prendario, ya que no hay posibilidad alguna de evitar que la prenda se confunda en el patrimonio de aquél sin acudir a formas de individualización que tendrían el efecto de dejar de lado la figura que se considere.*

AUTONOMIA DE LA VOLUNTAD Y PRINCIPIO DE LA REALIDAD ECONOMICA

III. Que ***el principio de la autonomía de la voluntad*** *(art. 1197 del CC), así como el de* ***la realidad económica****, propio del derecho tributario (art. 12, ley 11683, t.o. 1978), concurren en el caso a fin de* ***descartar que la intención del contribuyente*** *-y de su contraparte en las operaciones propias del comercio de aquél-* ***haya sido la de transferir la***

propiedad de los envases *cuyo tratamiento fiscal está en debate, habida cuenta de no existir controversia en punto a la reserva que la actora formula al recibir el depósito a raíz de las ventas de las bebidas gasificadas que produce.*

SE HACE MENCION AL CODIGO ALIMENTARIO

IV. Que esa manifestación de voluntad no sólo es coherente con la índole de tal comercio, sino que es práctica normativamente receptada, al haberse previsto en el ***Código Alimentario (art. 1817)*** *que "Los sifones o los envases para agua gasificada con sus distintas denominaciones y los envases para bebidas sin alcohol (gasificadas o no) podrán llevar grabada, estampada o vitrificada en forma indeleble la leyenda `envase no negociable', `este envase no puede venderse' u otras expresiones semejantes con caracteres bien visibles y se comisará todo sifón o envase que llevando estas leyendas se encuentran llenos o vacíos en poder de quien o quienes no estén debidamente autorizados...".*

V. Que por lo dicho ninguna trascendencia cabe asignar a la posible similitud de la entrega de envases por la actora a sus clientes, con figuras jurídicas que conducen a un resultado adverso a la expresa voluntad de aquélla y el objeto de su actividad comercial, toda vez que se trataría de figuras jurídicas inadecuadas y de las que debe prescindirse para encuadrar el efectivo negocio económico que se celebró (art. 12, ley 11683, t.o. 1978).

TRATAMIENTO EN LA CONTABILIDAD

VI. Que ***lo expuesto no se altera por el hecho de figurar como pérdida en la contabilidad de la actora la diferencia entre el costo de los envases y el valor cobrado como depósito de garantía, que es inferior****, así como el de ser la existencia real en poder de terceros forzosamente inferior a la figura en libros, toda vez que* ***constituyen operaciones contables insuficientes para transformar la realidad jurídica, ni convertir así en compraventa la entrega de bienes con marcas aplicadas que no están destinados a comercializarse****, ni a usarse para otro destino ajeno al ciclo comercial de la actora, dedicada a la elaboración de determinadas bebidas. En cuanto a la devolución de un importe que equivale al precio del depósito vigente y no al del contrato, se exhibe como una simple fórmula de reajuste para facilitar su devolución, no susceptible de variar la naturaleza del contrato.*

DICTAMEN DE LOS PERITOS INGENIEROS

VII. Que por otra parte, ***los peritos ingenieros que dictaminaron en el caso informan que el término de vida útil probable de los envases de que se trata oscila entre 4, 6 y 8 años*** *(fs. 155 vta./156 vta.), términos que acreditan -y con holgado margen- la* ***razonabilidad de la inclusión de aquéllos como bienes de uso****, conforme lo entendió la actora al formular las declaraciones juradas que en el caso se impugnaron, siendo de señalar que análoga fue la decisión de esta Cámara frente a planteos similares, en fallos a los que cabe remitirse (Sala 1, en los casos "Barriocanal, Martín R." del 14/6/1979, entre otros).*

Por ello, ***se revoca lo decidido*** *a fs. 180/192 en cuanto fue materia de recurso y agravios*".

SAN MARTIN REFRESCOS SA TFN SALA C DEL 30.8.1977

Depósito en garantía. Carácter de bienes de cambio: Se niega a los envases el carácter de bienes de uso, sobre la base de considerar que los clientes no los reciben en comodato, sino que son vendidos a éstos.

Los clientes revendedores adquieren la propiedad de los envases mediante una suma de dinero llamada depósito en garantía; esta relación jurídica hace que los envases merezcan el tratamiento de bienes de cambio.

Las sumas de dinero que entregan los clientes revendedores al fabricante -llamadas depósito de garantía- constituyen jurídicamente una prenda irregular en la cual se opera el traspaso de la propiedad del dinero al acreedor prendario; tales importes entran en el patrimonio y se aplican al desarrollo de actividades económicas, no permaneciendo separados del capital de la empresa.

==========

VALUACION DE BIENES DE CAMBIO (EXCEPTO INMUEBLES)

Aclaración previa:

Los bienes de cambio y se valúan según las normas de la ley de impuesto a las ganancias (ART. 56 A 59 DE LA LIG), pero **sin el computo de las actualizaciones** por aplicación del art. 93 segundo párrafo de la LIG.

Art. 56 de la LIG

Para practicar el balance impositivo, la **existencia de bienes de cambio** **-excepto inmuebles-** deberá computarse utilizando para su determinación los siguientes métodos:

MERCADERIA DE REVENTA (ULTIMA COMPRA)

Art. 56 inciso a) de la LIG

a) **Mercaderías de reventa, materias primas y materiales**: al **costo de la última compra** efectuada en los dos (2) meses anteriores a la fecha de cierre del ejercicio. Si no se hubieran realizado compras en dicho período, se tomará el costo de la última compra efectuada en el ejercicio, actualizado desde la fecha de compra hasta la fecha de cierre del

ejercicio. (RESPECTO DE LA ACTUALIZACION SE DEBE TENER EN CUENTA LO ESTABLECIDO EN EL ART. 93 DE LA LIG).

Art. 136 inciso a) del D.R. de la LIG- Se entenderá por:

a) **Costo de la última compra**: el que resulte de considerar la operación realizada en condiciones de contado MAS los gastos necesarios para poner en condiciones de venta a los artículos que conforman la compra (acarreos, fletes, acondicionamiento u otros).

Los valores deben referirse a operaciones que involucren volúmenes normales de compras, realizadas durante el ejercicio, teniendo en cuenta la envergadura y modalidad operativa del negocio del contribuyente. Por su parte, tales valores deben encontrarse respaldados por las correspondientes facturas o documentos equivalentes.

Cuando no existan compras durante el ejercicio se tomará el valor impositivo de los bienes en el inventario inicial, actualizado desde la fecha de inicio a la fecha de cierre del ejercicio.

Art. 147 del D.R. de la LIG.

GRAN DIVERSIDAD DE ARTICULOS

Cuando los sujetos que deban valuar mercaderías de reventa, en razón de la **gran diversidad de artículos**, tengan dificultades atendibles para aplicar el sistema previsto en el inciso a) del artículo 56 de la ley, **podrán aplicar a tal efecto el costo en plaza**.

PRODUCTOS ELABORADOS (ULTIMA VENTA MENOS GASTOS DE VENTA Y % DE UTILIDAD)

Art. 56 inciso b) de la LIG

b) **Productos elaborados**:

1. El valor a considerar se calculará en base al **precio de la última venta** realizada en los dos (2) meses anteriores al cierre del ejercicio, **menos los gastos de venta y el margen de utilidad neta** contenido en dicho precio.

Art. 136 incisos a), b), c) y d) del D.R. de la LIG - Se entenderá por:

PRECIO DE LA ULTIMA VENTA

b) **Precio de la última venta**: el que surja de considerar la operación realizada en condiciones de contado. Idéntico criterio se aplicará en la determinación del precio de venta para el contribuyente.

Los valores deben referirse a operaciones que involucren volúmenes normales de ventas, realizadas durante el ejercicio, teniendo en cuenta la envergadura y modalidad operativa del negocio del contribuyente. Por su parte, tales valores deben encontrarse respaldados por las correspondientes facturas o documentos equivalentes.

GASTOS DE VENTA

c) **Gastos de venta**: aquellos incurridos directamente con motivo de la comercialización de los bienes de cambio (fletes, comisiones del vendedor, empaque, etcétera).

MARGEN DE UTILIDAD NETA

d) **Margen de utilidad neta**: el que surja por aplicación del **coeficiente de rentabilidad neta** asignado por el contribuyente a cada línea de productos.

El procedimiento de determinación del coeficiente de rentabilidad neta deberá ajustarse a las normas y métodos generalmente aceptados en la materia, debiendo demostrarse su razonabilidad.

OPCION PARA DETERMINAR EL MARGEN DE UTILIDAD NETA

Sin perjuicio del procedimiento dispuesto precedentemente, el margen de utilidad neta podrá determinarse mediante la aplicación del **coeficiente** que surja de relacionar el **resultado neto del ejercicio** que se liquida con las **ventas del del ejercicio**, y tal coeficiente será de aplicación a todos los productos.

DETERMINACION DEL RESULTADO NETO DEL EJERCICIO

Se considerará como **resultado neto del ejercicio** al que corresponda a las operaciones ordinarias de la empresa, determinado conforme a normas de contabilidad generalmente aceptadas y que guarden uniformidad respecto del ejercicio anterior.

NO SE DEBE TENER EN CUENTA LAS OPERACIONES EXTRAORDINARIAS

En ningún caso se incluirán ingresos provenientes de reventa de bienes de cambio, de prestación de servicios u otros originados en operaciones extraordinarias de la empresa. La exclusión de estos conceptos conlleva la eliminación de los gastos que le sean atribuibles.

Elegido uno de los métodos indicados en este inciso, este no podrá ser variado durante cinco (5) ejercicios fiscales.

Si no existieran ventas en esos dos meses, para el cálculo se considerará el precio de la última venta realizada menos los gastos de venta y el margen de utilidad neta contenido en el precio, actualizándose el importe resultante entre la fecha de venta y la de cierre del ejercicio. (RESPECTO DE LA ACTUALIZACION SE DEBE TENER EN CUENTA LO ESTABLECIDO EN EL ART. 93 DE LA LIG).

Cuando no se hubieran efectuado ventas deberá considerarse el precio de venta para el contribuyente a la fecha de cierre del ejercicio menos los gastos de venta y el margen de utilidad neta contenido en dicho precio.

2. Cuando se lleven sistemas que permitan la determinación del costo de producción de cada partida de productos elaborados, se utilizará igual método que el establecido para la valuación de existencias de mercaderías de reventa, considerando como fecha de compra el momento de finalización de la elaboración de los bienes.

En estos casos la asignación de las materias primas y materiales a proceso se realizará teniendo en cuenta el método fijado para la valuación de las existencias de dichos bienes.

Art. 136 inciso e) del D.R. de la LIG - Se entenderá por:

e) **Costo de producción**: el que se integra con los materiales, la mano de obra y los gastos de fabricación, no siendo computables los intereses del capital invertido por el o los dueños de la explotación. A esos efectos, la mano de obra y los gastos generales de fabricación deberán asignarse al proceso siguiendo idéntico criterio al previsto en el último párrafo del apartado 2) del inciso b) del artículo 56 de la LIG, respecto de las materias primas y materiales.

Se entenderá por **sistemas que permitan la determinación del costo de producción**, a aquellos que exterioricen en forma analítica en los registros contables, las distintas etapas del proceso productivo y posibiliten evaluar su eficiencia.

Se considerará **partida de productos elaborados**, al lote de productos cuya fecha o período de fabricación pueda ser establecido mediante órdenes específicas de fabricación u otros comprobantes o constancias que resulten aptos a ese fin.

PRODUCTOS EN CURSO DE ELABORACION

Art. 56 inciso c) de la LIG

c) **Productos en curso de elaboración**: al valor de los productos terminados, establecido conforme el inciso anterior, se le aplicará el porcentaje de acabado a la fecha de cierre del ejercicio.

Art.136 inciso f) del D.R. de la LIG - Se entenderá por:

f) **Porcentaje de acabado**: a los efectos de la determinación del porcentaje de acabado a que se refiere el inciso c) del artículo 56 de la ley, deberá tenerse en cuenta el grado de terminación que tuviere el bien respecto del proceso total de producción.

HACIENDA

Art. 56 inciso d) de la LIG

d) **Hacienda**:

ESTABLECIMIENTOS DE CRIA (COSTO ESTIMATIVO POR REVALUACION ANUAL)

1. Las existencias de **establecimientos de cría**: al costo estimativo por revaluación anual. (VER ART. 57 LIG)

ESTABLECIMIENTOS DE INVERNADA (VALOR DE PLAZA MENOS GASTOS DE VENTA)

2. Las existencias de **establecimientos de invernada**: al precio de plaza para el contribuyente a la fecha de cierre del ejercicio en el mercado donde acostumbre operar, menos los gastos de venta, determinado para cada categoría de hacienda.

Art. 136 incisos g) y h) del D.R. de la LIG - Se entenderá por:

g) **Costo en plaza**: el que expresa el valor de reposición de los bienes de cambio en existencia, por operaciones de contado, teniendo en cuenta el volumen normal de compras que realiza el sujeto.

h) **Valor de plaza**: es el precio que se obtendría en el mercado en caso de venta del bien que se valúa, en condiciones normales de venta.

Art. 138 del D.R. de la LIG.

A los fines de la valuación de las existencias de hacienda de **establecimientos de invernada**, se considerará **precio de plaza para el contribuyente** al **precio neto, excluidos gastos de venta**, que obtendría el ganadero en la fecha de cierre del ejercicio, por la venta de su hacienda en el mercado en que acostumbra a realizar sus operaciones.

Art. 139 del D.R. de la LIG.

ESTABLECIMIENTOS DE CRIA Y DE INVERNADA

Los criadores que se dediquen a la vez al inverne (compraventa) del ganado valuarán la hacienda de propia producción mediante el método fijado para los ganaderos criadores y la comprada para su engorde y venta por el establecido para los invernadores.

CEREALES, OLEAGINOSAS, FRUTAS, ETC.

Art. 56 inciso e) de la LIG

e) **Cereales, oleaginosas, frutas** y demás productos de la tierra, excepto explotaciones forestales:

CON COTIZACION (VALOR DE PLAZA MENOS GASTOS DE VENTA)

1. **Con cotización conocida**: al precio de plaza menos gastos de venta, a la fecha de cierre del ejercicio.

SIN COTIZACION (PRECIO DE VENTA MENOS GASTOS DE VENTA)

2. **Sin cotización conocida**: al precio de venta fijado por el contribuyente menos gastos de venta, a la fecha de cierre del ejercicio.

SEMENTERAS (EN FUNCION DE LAS INVERSIONES)

Art. 56 inciso f) de la LIG

f) **Sementeras**: al importe que resulte de actualizar cada una de las inversiones desde la fecha en que fueron efectuadas hasta la fecha de cierre del ejercicio o al probable valor de realización a esta última fecha cuando se dé cumplimiento a los requisitos previstos en el artículo 60. (RESPECTO DE LA ACTUALIZACION SE DEBE TENER EN CUENTA LO ESTABLECIDO EN EL ART. 93 DE LA LIG).

Art. 141 del D.R. de la LIG.

Se entiende por **inversión en sementeras** todos los gastos relativos a semillas, mano de obra directa y gastos directos que conforman los trabajos culturales de los productos que a la fecha de cierre del ejercicio no se encuentren cosechados o recolectados. Estas inversiones se considerarán realizadas en la fecha de su efectiva utilización en la sementera.

DETERMINACION Y VALUACION DEL INVENTARIO DE BIENES DE CAMBIO

Art. 56 segundo párrafo de la LIG

Los inventarios deberán consignar en forma detallada la existencia de cada artículo con su respectivo precio unitario.

DEDUCCIONES Y PREVISIONES GLOBALES

Art. 56 tercer párrafo de la LIG

En la valuación de los inventarios **no se permitirán deducciones en forma global**, por reservas generales constituidas para hacer frente a fluctuaciones de precios o contingencias de otro orden.

ACTUALIZACION

Art. 56 cuarto párrafo de la LIG

A efectos de la actualización prevista en el presente artículo, los índices a aplicar serán los mencionados en el artículo 93. (EN MATERIA DE ACTUALIZACIONES SE DEBE TENER EN CUENTA EL ART. 39 DE LA LEY 24.073 Y EL ART. 93 DE LA LIG)

Art. 135 del D.R. de la LIG.

Los inventarios de bienes de cambio deberán consignar en forma detallada, perfectamente agrupadas por clase o concepto, las existencias de cada artículo con su respectivo precio unitario y número de referencia, si hubiere.

LAS INVERSIONES NO SON BIENES DE CAMBIO

Art. 56 último párrafo de la LIG

A los efectos de la LIG, las acciones, valores representativos y certificados de depósito de acciones y demás valores, cuotas y participaciones sociales -incluidas cuotapartes de fondos comunes de inversión y certificados de participación en fideicomisos financieros y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares-, monedas digitales, títulos, bonos y demás valores, **no serán considerados como bienes de cambio** y, en consecuencia, se regirán por las normas específicas que dispone la LIG para dichos bienes.

BIENES DE CAMBIO (EXCEPTO INMUEBLES) FUERA DE MODA, DETERIORADOS, MAL ELABORADOS, ETC.

Art. 147 del D.R. de la LIG.

Cuando se trate de bienes de cambio -excepto inmuebles- fuera de moda, deteriorados, mal elaborados, que hayan sufrido mermas o perdido valor por otras causas similares, estos **podrán valuarse al probable valor de realización, menos los gastos de venta**.

==========

ESTABLECIMIENTO DE CRIA (COSTO ESTIMATIVO POR REVALUACION ANUAL)

Art. 57 de la LIG

A efectos de la aplicación del sistema de costo estimativo por revaluación anual, se procederá de la siguiente forma:

HACIENDA BOVINA, OVINA Y PORCINA

Art. 57 inciso a) de la LIG

a) **Hacienda bovina, ovina y porcina**, con excepción de las indicadas en el apartado c) (VIENTRES): se tomará como valor base de cada especie el valor de la categoría más vendida durante los últimos tres (3) meses del ejercicio, el que será igual al sesenta por ciento (60%) del precio promedio ponderado obtenido por las ventas de dicha categoría en el citado lapso.

Si en el aludido término no se hubieran efectuado ventas de animales de propia producción o estas no fueran representativas, el valor a tomar como base será el de la categoría de hacienda adquirida en mayor cantidad durante su transcurso, el que estará dado por el sesenta por ciento (60%) del precio promedio ponderado abonado por las compras de dichas categorías en el citado período.

Art. 142 del D.R. de la LIG.

A los efectos del segundo párrafo del inciso a) del artículo 57 de la LIG, se considerarán:

a) **ventas de animales representativas**: a aquellas que en los últimos tres (3) meses del ejercicio superen el diez por ciento (10%) del total de la venta de la categoría que deba ser considerada como base al cierre del ejercicio;

b) **categoría de hacienda adquirida**: a la de hembras destinadas a reponer o incrementar los planteles del establecimiento.

De no resultar aplicables las previsiones de los párrafos precedentes, se tomará como valor base el sesenta por ciento (60%) del precio promedio ponderado que en el mencionado lapso se hubiera registrado para la categoría de hacienda más vendida en el mercado en el que el ganadero acostumbra operar.

Art. 143 del D.R. de la LIG.

Se considera que el mercado en que el ganadero acostumbra a operar es aquel en el que realiza habitualmente sus operaciones o los mercados ubicados en la zona del establecimiento, cuando los ganaderos efectúen sus propias ventas o remates de hacienda sin intermediación.

Sin embargo, cuando los mercados mencionados en el párrafo anterior carecieran de precios representativos de acuerdo con la calidad de los animales a valuar, tratándose de hacienda de pedigrí o pura por cruza, el precio promedio ponderado a aplicar será el que resulte de las operaciones registradas por las asociaciones o corporaciones de criadores de las respectivas razas.

En todos los casos el valor de las restantes categorías se establecerá aplicando al valor base determinado, los índices de relación contenidos en las tablas anexas a la ley 23079.

OTRAS HACIENDAS

Art. 57 inciso b) de la LIG

b) **Otras haciendas**, con excepción de las consideradas en el apartado c) (VIENTRES): el valor para practicar el avalúo -por cabeza y sin distinción de categorías- será igual en cada especie al sesenta por ciento (60%) del precio promedio ponderado que en los tres (3) últimos meses del ejercicio surja de sus ventas o compras o, a falta de ambas, de las operaciones registradas para la especie en el mercado en el que el ganadero acostumbra operar.

> **Art. 143 del D.R. de la LIG.**
>
> Se considera que el mercado en que el ganadero acostumbra a operar es aquel en el que realiza habitualmente sus operaciones o los mercados ubicados en la zona del establecimiento, cuando los ganaderos efectúen sus propias ventas o remates de hacienda sin intermediación.
>
> Sin embargo, cuando los mercados mencionados en el párrafo anterior carecieran de precios representativos de acuerdo con la calidad de los animales a valuar, tratándose de hacienda de pedigrí o pura por cruza, el precio promedio ponderado a aplicar será el que resulte de las operaciones registradas por las asociaciones o corporaciones de criadores de las respectivas razas.

VIENTRES

Art. 57 inciso c) de la LIG

c) **Vientres**, entendiéndose por tales los que están destinados a cumplir dicha finalidad: se tomará como valor de avalúo el que resulte de aplicar al valor que al inicio del ejercicio tuviera la categoría a la que el vientre pertenece a su finalización, el mismo coeficiente utilizado para el cálculo del ajuste por inflación impositivo.

Art. 57 inciso d) de la LIG

d) El sistema de avalúo aplicado para los vientres, podrá ser empleado por los ganaderos criadores para la totalidad de la hacienda de propia producción, cuando la totalidad del ciclo productivo se realice en establecimientos ubicados fuera de la zona central ganadera definida por las resoluciones J-478/1962 y J-315/1968, ambas de la ex Junta Nacional de Carnes.

Las existencias finales del ejercicio de iniciación de la actividad se valuarán de acuerdo al procedimiento que establezca la reglamentación en función de las compras del mismo.

Art. 144 del D.R. de la LIG.

Los procedimientos de valuación establecidos en el artículo 57 de la LIG, serán de aplicación en forma independiente, para cada uno de los establecimientos pertenecientes a un mismo contribuyente.

ESTABLECIMIENTOS DE CRIA. EJERCICIO DE INICIO DE LA ACTIVIDAD. VALUACION DE LAS EXISTENCIAS FINALES DE HACIENDA

Art. 140 del D.R. de la LIG.

La valuación de las existencias finales de haciendas del **ejercicio de iniciación de la actividad de los establecimientos de cría**, se efectuará por el sistema de costo estimativo por revaluación anual, de acuerdo con las siguientes normas:

HACIENDA BOVINA, OVINA Y PORCINA

Art. 140 inciso a) del D.R. de la LIG.

a) **Hacienda bovina, ovina y porcina**:

I) se tomará como valor base de cada especie el valor de la categoría de hacienda adquirida en mayor cantidad durante los últimos tres (3) meses del ejercicio, y que será igual al sesenta por ciento (60%) del precio promedio ponderado abonado por las adquisiciones de dicha categoría en el citado lapso.

Si no se hubieran realizado adquisiciones en dicho período, se tomará como valor base el sesenta por ciento (60%) del costo de la última adquisición efectuada en el ejercicio, actualizado desde la fecha de compra hasta la fecha de cierre del ejercicio, aplicando a tal fin los índices mencionados en el artículo 93 de la ley;

II) el valor de las restantes categorías se establecerá aplicando al valor base determinado, los índices de relación contenidos en las Planillas Anexas a la ley 23079.

OTRAS HACIENDAS

Art. 140 inciso b) del D.R. de la LIG.

b) **Otras haciendas**, excluidas las del inciso a): cada especie se valuará por cabeza y sin distinción de categoría.

El valor a tomar estará dado por el sesenta por ciento (60%) del precio promedio ponderado abonado por las adquisiciones realizadas durante los últimos tres (3) meses anteriores al cierre del ejercicio.

Si no se hubieran efectuado adquisiciones en dicho período, se tomará el valor que surja de aplicar el sesenta por ciento (60%) del costo de la última adquisición realizada en el ejercicio, actualizado desde la fecha de adquisición hasta la fecha de cierre del ejercicio, utilizando a tal fin los índices mencionados en el artículo 93 de la ley.

==========

HACIENDA QUE TIENE EL CARÁCTER DE BIEN DE CAMBIO Y HACIENDA QUE TIENE EL CARÁCTER DE BIEN DE USO

Art. 58 de la LIG

HACIENDA QUE TIENE EL CARÁCTER DE BIEN DE CAMBIO

A los fines del impuesto a las ganancias **se considera mercadería toda la hacienda** -cualquiera sea su categoría- de un establecimiento agropecuario.

HACIENDA QUE TIENE EL CARÁCTER DE BIEN DE USO

Sin embargo, a los efectos de lo dispuesto por el artículo 88 (BIENES MUEBLES AMORTIZABLES), **se otorgará el tratamiento de activo fijo a las adquisiciones de reproductores, incluidas las hembras, cuando fuesen de pedigree o puros por cruza**.

Art. 137 del D.R. de la LIG.

Sin perjuicio de lo dispuesto por el artículo 58 de la LIG, la hacienda reproductora macho de un establecimiento de cría que se destine a funciones de reproducción, será objeto del siguiente tratamiento:

ANIMALES ADQUIRIDOS

Art. 137 inciso a) del D.R. de la LIG.

a) **animales adquiridos**: los contribuyentes podrán optar entre practicar las amortizaciones anuales sobre el valor de adquisición (precio de compra más gastos de traslado y otros), o asignarles en los inventarios el costo estimativo establecido para igual clase de hacienda de su producción. En este último caso, la diferencia entre el precio de adquisición y el costo estimativo, será amortizado en función de los años de vida útil que restan al reproductor, salvo que la AFIP autorice que la diferencia incida íntegramente en el año de la compra;

ANIMALES DE PROPIA PRODUCCION

Art. 137 inciso b) del D.R. de la LIG.

b) **animales de propia producción**: se aplicará un precio que representará el costo probable del semoviente y cuyo importe se actualizará anualmente en la forma dispuesta por el inciso c) del artículo 57 de la ley, para el caso de vientres.

Igual tratamiento se dispensará a la hacienda reproductora hembra de pedigrí y pura por cruza.

La AFIP podrá disponer la adopción de sistemas distintos a los establecidos en el presente artículo, cuando las características del caso lo justifiquen.

==========

OPCION DE VALUACION PARA ESTABLECIMIENTOS DE INVERNADA

El art. 193 de la ley 27.802 (B.O.06.03.2026) incorpora el art. 58.1 en la ley de impuesto a las ganancias.

Art. 58.1 de la LIG.

Se incorpora, con efectos para los ejercicios fiscales que inicien a partir del 01 de enero de 2026, el artículo 58.1 en la Ley de Impuesto a las Ganancias

Los titulares de los establecimientos de invernada y/o engorde a corral a los que se refiere el punto 2 del inciso d) del primer párrafo del artículo 56 de la LIG, podrán optar por valuar sus existencias por los métodos descriptos en los incisos a) o b) del artículo 57 de la LIG, dependiendo del tipo de hacienda de que se trate.

Para calcular la valuación de las vaquillonas y de los novillos, los contribuyentes podrán usar los índices de relación contenidos en las tablas anexas a la ley 23.079, para todas las vaquillonas, el correspondiente a vaquillona de uno (1) a dos (2) años y para todos los novillos, el de novillo de uno (1) a dos (2) años, de acuerdo con la categoría de que se trate.

El art. .56 inciso d) punto 1) de la LIG se refiere a: "*Las existencias de establecimientos de cría: al costo estimativo por revaluación anual*".

El art. 56 inciso d) punto 2) de la LIG se refiere a: "*Las existencias de establecimientos de invernada: al precio de plaza para el contribuyente a la fecha de cierre del ejercicio en el mercado donde acostumbre operar, menos los gastos de venta, determinado para cada categoría de hacienda*".

El art. 57 inciso a) e inciso b) se refiere a:

"*Art. 57* *- A efectos de la aplicación del sistema de costo estimativo por revaluación anual, se procederá de la siguiente forma:*

a) Hacienda bovina, ovina y porcina, con excepción de las indicadas en el apartado c): se tomará como valor base de cada especie el valor de la categoría más vendida durante los últimos tres (3) meses del ejercicio, el que será igual al sesenta por ciento (60%) del precio promedio ponderado obtenido por las ventas de dicha categoría en el citado lapso.

Si en el aludido término no se hubieran efectuado ventas de animales de propia producción o estas no fueran representativas, el valor a tomar como base será el de la categoría de hacienda adquirida en mayor cantidad durante su transcurso, el que estará dado por el sesenta por ciento (60%) del precio promedio ponderado abonado por las compras de dichas categorías en el citado período.

De no resultar aplicables las previsiones de los párrafos precedentes, se tomará como valor base el sesenta por ciento (60%) del precio promedio ponderado que en el mencionado lapso se hubiera registrado para la categoría de hacienda más vendida en el mercado en el que el ganadero acostumbra operar.

En todos los casos el valor de las restantes categorías se establecerá aplicando al valor base determinado, los índices de relación contenidos en las tablas anexas a la ley 23079.

b) Otras haciendas, con excepción de las consideradas en el apartado c): el valor para practicar el avalúo -por cabeza y sin distinción de categorías- será igual en cada especie al sesenta por ciento (60%) del precio promedio ponderado que en los tres (3) últimos meses del ejercicio surja de sus ventas o compras o, a falta de ambas, de las operaciones registradas para la especie en el mercado en el que el ganadero acostumbra operar".

Por lo tanto los establecimientos de invernada y/o engorde a corral pueden optar por valuar las existencias "al costo estimado por revaluación anual".

Observación:

La finalidad del art. 58.1 de la LIG es reconocer el resultado en el momento de la venta de los animales en lugar de gravar el resultado por tenencia.

==========

VALUCION DE INMUEBLES QUE TIENEN EL CARÁCTER DE BIENES DE CAMBIO

Art. 59 de la LIG

Para practicar el balance impositivo, las existencias de **inmuebles y obras en construcción que tengan el carácter de bienes de cambio** deberán computarse por los importes que se determinen conforme las siguientes normas:

INMUEBLES ADQUIRIDOS

Art. 59 inciso a) de la LIG

a) **Inmuebles adquiridos**:

Al valor de adquisición -incluidos los gastos necesarios para efectuar la operación- actualizado desde la fecha de compra hasta la fecha de cierre del ejercicio. (RESPECTO DE LA ACTUALIZACION SE DEBE TENER EN CUENTA LO ESTABLECIDO EN EL ART. 93 DE LA LIG).

INMUEBLES CONSTRUIDOS

Art. 59 inciso b) de la LIG

b) **Inmuebles construidos**:

Al valor del terreno, determinado de acuerdo al inciso anterior, se le adicionará el costo de construcción actualizado desde la fecha de finalización de la construcción hasta la fecha de cierre del ejercicio. El costo de construcción se establecerá actualizando los importes invertidos en la construcción, desde la fecha en que se hubieran realizado cada una de las inversiones hasta la fecha de finalización de la construcción. (RESPECTO DE LA ACTUALIZACION SE DEBE TENER EN CUENTA LO ESTABLECIDO EN EL ART. 93 DE LA LIG).

OBRAS EN CONSTRUCCION

Art. 59 inciso c) de la LIG

c) **Obras en construcción**:

Al valor del terreno, determinado de acuerdo al inciso a), se le adicionará el importe que resulte de actualizar las sumas invertidas desde la fecha en que se efectuó la inversión hasta la fecha de cierre del ejercicio. (RESPECTO DE LA ACTUALIZACION SE DEBE TENER EN CUENTA LO ESTABLECIDO EN EL ART. 93 DE LA LIG).

MEJORAS

Art. 59 inciso d) de la LIG

d) **Mejoras**:

El valor de las mejoras se determinará actualizando cada una de las sumas invertidas, desde la fecha en que se realizó la inversión hasta la fecha de finalización de las mejoras y el monto obtenido se actualizará desde esta última fecha hasta la fecha de cierre del ejercicio. Cuando se trate de mejoras en curso, las inversiones se actualizarán desde la fecha en que se efectuaron hasta la fecha de cierre del ejercicio. (RESPECTO DE LA ACTUALIZACION SE DEBE TENER EN CUENTA LO ESTABLECIDO EN EL ART. 93 DE LA LIG).

En los casos en que se enajenen algunos de los bienes comprendidos en el presente artículo, el costo a imputar será igual al valor impositivo que se les hubiere asignado en el inventario inicial correspondiente al ejercicio en que se realice la venta. Si se hubieran realizado inversiones desde el inicio del ejercicio hasta la fecha de venta, su importe se adicionará, sin actualizar, al precitado costo.

A los fines de la actualización prevista en el presente artículo, los índices a aplicar serán los mencionados en el artículo 93.

==========

ENAJENACION DE INMUEBLES

Art. 150 del D.R. de la LIG.

Se considera precio de enajenación al que surja de la escritura traslativa de dominio o del respectivo boleto de compraventa o documento equivalente.

El **costo computable** será el que resulte del procedimiento indicado en los artículos 59 (INMUEBLE BIEN DE CAMBIO) o artículo 63 (INMUEBLE BIEN DE USO) de la LIG, según se trate de inmuebles que tengan o no el carácter de bienes de cambio.

En ningún caso, para la determinación del precio de enajenación y el costo computable, se incluirá el importe de los intereses reales o presuntos.

VENTA DE UN INMUEBLE QUE TIENE EL CARÁCTER DE BIEN DE CAMBIO Y DE BIEN DE USO

Art. 154 del D.R. de la LIG.

En el caso de enajenación de inmuebles cuya ganancia no tenga un único tratamiento tributario, la determinación de dicho resultado se efectuará teniendo en cuenta la superficie afectada a cada actividad o destino.

VENTA DE INMUEBLES SIN COSTO INDIVIDUAL

Art. 155 del D.R. de la LIG.

Para el caso de venta de inmuebles que no tengan costo individual, por estar empadronados junto con otros formando una unidad o dentro de una fracción de tierra de mayor extensión, se establecerá la parte del costo que corresponda a la fracción vendida sobre la base de la proporción que esta represente respecto de la superficie, alquiler o valor locativo del conjunto.

VENTA JUDICIAL DE INMUEBLES POR SUBASTA PUBLICA

Art. 156 del D.R. de la LIG.

En los casos de **ventas judiciales de inmuebles por subasta pública**, la enajenación se considerará configurada en el momento en que quede firme el auto respectivo de aprobación del remate.

VENTA DE UN INMUEBLE AFECTADO A UNA EXPLOTACION UNIPERSONAL

Art. 157 del D.R. de la LIG.

Los resultados derivados de la enajenación de inmuebles y de la transferencia de derechos sobre inmuebles, obtenidos por los sujetos del inciso d) del artículo 53 de la LIG (EXPLOTACION UNIPERSONAL), no quedan comprendidos en los términos del artículo 99 de la LIG.

VENTA DE LOTES (LOTEOS CON FINES DE URBANIZACION)

Art. 153 del D.R. de la LIG.

Para establecer el resultado proveniente de la enajenación de inmuebles en lotes (loteos) a que se refiere el inciso f) del artículo 53 de la LIG (LOTEOS CON FINES DE URBANIZACION), el costo de los lotes que resulten del fraccionamiento comprenderá también el correspondiente a aquellas superficies de terreno que, de acuerdo con las normas dictadas por la autoridad competente, deban reservarse para usos públicos (calles, ochavas, plazas, etcétera).

El costo atribuible a las fracciones de terreno aludidas en el párrafo anterior, deberá distribuirse proporcionalmente entre el total de lotes que resulten del respectivo fraccionamiento, teniendo en cuenta la superficie de cada uno de ellos.

==========

VALOR DE PLAZA

Art. 60 de la LIG

A los fines de la **valuación de las existencias de bienes de cambio**, **cuando pueda probarse** en forma fehaciente **que el costo en plaza de los bienes, a la fecha de cierre del ejercicio, es inferior al importe determinado de conformidad con lo establecido en los artículos 56** (BIENES DE CAMBIO EXCEPTO INMUEBLES) **y artículo 59** (INMUEBLES BIENES DE CAMBIO), **podrá asignarse a tales bienes el costo en plaza**, sobre la base del valor que surja de la documentación probatoria.

Para hacer uso de la opción, deberá informarse a la AFIP la metodología empleada para la determinación del costo en plaza, en oportunidad de la presentación de la declaración jurada correspondiente al ejercicio fiscal en el cual se hubiera empleado dicho costo para la valuación de las referidas existencias.

Art. 146 del D.R. de la LIG.

A los efectos de la opción prevista por el artículo 60 de la LIG podrá considerarse como documentación probatoria, entre otras, la siguiente:

a) facturas de ventas representativas, anteriores a la fecha de cierre del ejercicio, en los casos de reventa;

b) cotizaciones en bolsas o mercados, para aquellos productos que tengan una cotización conocida;

c) facturas de ventas representativas anteriores a la fecha de cierre del ejercicio, en los casos de mercaderías de propia producción.

JURISPRUDENCIA SOBRE VALUACION DE BIENES DE CAMBIO A VALOR DE PLAZA

BODEGAS SAN TELMO SA CNACAF SALA V DEL 26.12.2005

La empresa había omitido comunicar al fisco el método utilizado para determinar el valor de plaza de los bienes de cambio. (Art. 60 de la LIG).

Producto de esa falta de información el fisco realizó la determinación de oficio.

El TFN confirmó la determinación de oficio.

La CNACAF por mayoría confirma la sentencia del TFN, y por lo tanto confirma la determinación de oficio.

El voto en minoría de la Cámara le resta importancia a la falta de comunicación a la AFIP.

"***El Dr. Gallegos Fedriani dijo****:* (VOTO EN MINORIA)

I. Que, por decisorio de fs. 302/304 ***el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó en todas sus partes los actos apelados*** *en los exptes. 15.119-I, 15.121-I, confirmó parcialmente el acto apelado en el expte. 15.120 y revocó el acto del expte. 15.120 en cuanto impuso sanción de multa.*
(..)
SENTENCIA DEL TFN

*III. Que, para decidir como lo hizo el Tribunal Fiscal de la Nación entendió que no se había cumplido con la obligación formal contenida en el artículo 56 (*HOY ART. 60 DE LA LIG) *del impuesto a las ganancias.*

ART. 60 DE LA LIG (VALUACION DE LOS BIENES DE CAMBIO A VALOR DE PLAZA)

En efecto, el citado artículo establece: "... cuando pueda probarse en forma fehaciente que el costo en plaza de los bienes, a la fecha de cierre del ejercicio, es inferior al importe determinado de conformidad a lo establecido en los artículos 52 y 55 (HOY 56 Y 59 DE LA LIG)*, podrá asignarse a tales bienes el costo en plaza, sobre la base del valor que surja de la documentación probatoria. Para hacer uso de la presente opción, deberá informarse a la Dirección la metodología empleada para la determinación del costo en plaza en oportunidad de la presentación de la declaración jurada correspondiente al ejercicio fiscal en el cual se hubiere empleado dicho costo".*

COTIZACIONES PUBLICADAS EN EL BOLETIN DE LA BOLSA DE COMERCIO DE MENDOZA QUE INTERVIENE EN LAS OPERACIONES DE VINOS

IV. Que, oportunamente Bodega San Telmo presentó la declaración jurada de donde surgía que el costo en plaza asignado fue obtenido sobre cotizaciones publicadas en el Boletín de la Bolsa de Comercio de Mendoza que interviene en las operaciones de vinos efectuadas en la Provincia.

OPINION DEL TFN

*V. Que, **entiende el Tribunal Fiscal de la Nación** que de acuerdo al artículo 56 antes citado el contribuyente puede optar por la valuación según el costo en plaza siempre que: a) los valores puedan probarse en forma fehaciente sobre la base que surja de la documentación probatoria, y, b) **se informasen a la Dirección la metodología empleada para la determinación del costo en plaza, en oportunidad de la presentación de la declaración jurada**.*

SE DEBE INFORMAR A LA AFIP

*Es decir, **se requiere** un elemento de fondo (por ejemplo, mediante el aporte de los precios estadístico elaborados por la Bolsa de Mendoza) y **un elemento formal; el que se cumpliría con la información a la Dirección de la metodología empleada**.*

PARA EL TFN LA COMUNICACIÓN DEBE SER EXPRESA

*Y aquí reside el primer obstáculo a los fines de la interpretación que cabe hacer de la actitud de la actora. Por un lado **ella entiende que tal comunicación puede ser tácita y por el otro el Tribunal Fiscal de la Nación considera que debe ser efectuada mediante un escrito o presentación aparte**.*

SENTENCIA DE LA CAMARA

VI. Que, resulta de los textos analizados que no existe una norma específica que determine la forma en que debe informarse a la Dirección General Impositiva la metodología empleada para la determinación del costo en plaza.

PARA LA CAMARA LA FALTA DE LA CUESTION FORMAL NO PUEDE ALTERAR LA CUESTION MATERIAL

*En tales términos **la pretensión del Tribunal Fiscal de la Nación**, en el sentido que tal información debe ser expresa y diferente de la declaración jurada **resulta de un rigorismo extremo equiparable a un ritualismo inútil**.*

***La norma no puede pretender que el simple incumplimiento formal deje fuera de la hipótesis del artículo la verdadera determinación real necesaria para el hecho imponible**.*

ANALISIS DE LA DETERMINACION DEL VALOR DE PLAZA

VII. Que superado este valladar formal cabe analizar si en verdad los valores tomados en consideración por la Dirección General Impositiva contrarios a los fijados por la actora en su declaración jurada son los correctos; o bien implican por parte de la autoridad administrativa la determinación de sumas inviables.

Al respecto, y en cuanto aquí interesa se produjo la prueba pericial de fs. 255/258, cuyos valores deben ser cotejados con los dados por la Dirección General Impositiva a los bienes de cambio y los determinados por la Bodega San Telmo al tiempo de la presentación de las declaraciones juradas respectivas.

*En honor a la brevedad cabe remitirse a la comparación que se efectúa a fs. 295 vta. de donde surge que **la conclusión a la que cabe arribar en cuanto a la validez de la declaración jurada efectuada por la actora respecto a los bienes de cambio es contraria a la fijada por el Tribunal Fiscal de la Nación**.*
(..)
Por lo antes expuesto voto por:

*1. **Revocar el decisorio** de fs. 302/304 en cuanto confirma el acto apelado en el expte. 15.119-I; con costas en ambas instancias a la demandada perdidosa.*

*2. **Revocar el decisorio** de fs. 304 en cuanto al acto apelado en el expte. 15.121-I; con costas en ambas instancias a la demandada perdidosa.*

3. Revocar el punto tercero del decisorio de fs. 304, en cuanto apelado en el expte. 15.120-I imponiendo las costas de la anterior instancia en un 50% a cada parte y en su totalidad a la demandada en esta instancia.

4. No hacer lugar al agravio deducido por la actora en cuanto a la imposición de costas del punto cuarto del decisorio de fs. 304, en cuanto al acto del expte. 15.120-I; con costas a la actora perdidosa.

Todo lo cual así voto.

El Dr. Otero dijo: (VOTO DE LA MAYORIA)

1) Que, a fs. 302/4 el Tribunal Fiscal de la Nación a) confirmó en todas sus partes los actos apelados en los exptes. 15.119-I, 15.121-I (impuesto a las ganancias y a los capitales) y b) confirmó parcialmente el acto apelado en el expte. 15120 (impuesto a los activos), revocándolo en cuanto a la sanción de multa.
(..)
2) Que, a fs. 350/67 apeló la parte actora, cuyo traslado fue contestado por su contraria a fs. 371/5.

La actora se agravia de las siguientes cuestiones: a) la inadecuada interpretación realizada en la sentencia apelada del alcance de la obligación formal contenida en el artículo 56 de la Ley de Impuesto a las Ganancias; b) la valoración efectuada por el a quo respecto de la prueba pericial; c) la improcedencia de los intereses y de la multa; d) la imposición de costas.

EL CONTRIBUYENTE NO LE INFORMO A LA AFIP EL CAMBIO DE CRITERIO DE VALUACION

3) Que, conforme surge de autos la AFIP determinó de oficio la obligación tributaria de la actora en el impuesto a las ganancias -períodos 1990, 1991 y 1992- e impuesto a los capitales -período 1990- a raíz de la improcedencia de la valuación de los bienes de cambio al "costo de plaza" por no existir una expresa comunicación al Fisco del cambio de criterio de valuación en la forma que lo exigía el artículo 56 de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

Asimismo determinó impuesto a los activos -períodos 1991 y 1992- en atención al criterio de valuación de los bienes de cambio y también de los bienes de uso en base a lo dispuesto en el artículo 4, inciso b) de la Ley sobre los Activos.

EL TFN CONFIRMO LA DETERMINACION DE OFICIO

El Tribunal Fiscal resolvió confirmar la determinación de oficio respecto del impuesto a las ganancias *y a los capitales considerando que si bien el contribuyente puede optar por la valuación del costo en plaza ello* ***debe informarse al Fisco en oportunidad de la presentación de la declaración jurada****.*

Entendió asimismo respecto de la pericial contable realizada que debido a que los expertos informaron que de los libros Inventario y Balance y de Bodega no se podía determinar las características de los vinos, se debía recurrir a otros elementos probatorios, careciendo de fuerza probatoria suficiente.

Respecto de la determinación de oficio en relación al impuesto a los activos consideró que si bien no se exigía una comunicación expresa de la metodología para su valuación, no obstante ello se debía aportar pruebas fehacientes de la valorización otorgada.

En tal sentido, merituó la prueba pericial desarrollada por los expertos de ambas partes en donde se concluyó que la valuación de los inmuebles utilizada por el Fisco para conformar la base imponible del gravamen no se ajustaba a los valores que surgían de las apetencias de mercado. En razón de ello ordenó que si practicase reliquidación de los impuestos adeudados utilizando como valuación de los inmuebles los valores consignados en dicha pericia.

SENTENCIA DE LA CAMARA

ART. 60 DE LA LIG

4) Que, en primer lugar, y en relación con la notificación a la AFIP-DGI del método de valor en plaza cabe señalar que el artículo 56 (HOY ART. 60 DE LA LIG) *de la Ley de Impuesto a las Ganancias dispone que "A los fines de la valuación de las existencias bienes de cambio, cuando pueda probarse en forma fehaciente que el costo en plaza de los bienes, a la fecha del cierre del ejercicio, es inferior al importe determinado de conformidad con lo establecido en los artículos 52 y 55* (HOY ART. 56 Y 59 DE LA LIG)*, podrá asignarse a tales bienes el costo en plaza, sobre la base del valor que surja de la documentación probatoria. Pan hacer uso de la presente opción deberá informarse a la Dirección General Impositiva la metodología empleada para la determinación del costo en plaza, en oportunidad de la presentación de la declaración jurada correspondiente al ejercicio fiscal en el cual se hubiera empleado dicho costo para la valuación de las referidas existencias".*

Que, el valor en plaza es el que expresa el valor de reposición de los bienes de cambio por operaciones normales de mercado.

Si puede probarse fehacientemente que el costo en plaza a la fecha de cierre del ejercicio de los bienes de cambio es inferior al determinado conforme a la normativa impositiva general, podrá utilizarse el costo en plaza para valuar dichos bienes. ***Si se hace uso de esta opción deberá informarse a la AFIP, junto con la presentación de la declaración jurada del ejercicio en el cual se utilizó el costo en plaza, la metodología empleada para determinar dicho costo****.*

PARA LA CAMARA LA COMUNICACION A LA AFIP DEBE SER EXPRERSA

Es decir que, contrariamente a lo sustentado por la recurrente, ***no es posible interpretar que la obligación de comunicación de la actora a la AFIP para la metodología del cálculo de valuación de los bienes pueda realizarse en forma tácita sino que debe ser realizada en forma expresa****. Ello es así en especial si se tiene en cuenta que dicho método es de carácter extraordinario, razón por la que deben darse para su aplicación los requisitos establecidos en la ley.*

Que, por de lo expuesto ***cabe desestimar el agravio*** *esgrimido al respecto.*

DETERMINACION DEL VALOR DE PLAZA

Que, por lo demás y en cuanto a la prueba pericial obrante a fs. 255/258 efectuada por los peritos de ambas partes en forma conjunta, cabe señalar que en relación al punto 1 del informe referente a la determinación del valor razonable en plaza al 30 de junio de 1990, 30 de junio de 1991 y 30 de junio de 1992 de las existencias de bienes de cambio pertenecientes a Bodegas San Telmo los peritos señalaron que en los libros de Inventarios y Balances no se efectúa descripción de las características de los litros en existencia ni del lugar en que se encuentran. En razón de ello concluyeron en que no se podían determinar las características de los vinos y por ende el valor en plaza razonable de las existencias, por lo que debía recurrirse a otros elementos.

LA PERICIA NO LOGRO PROBAR EL COSTO DE PLAZA

Es decir que ***la pericia contable no logra probar el real costo de plaza utilizado*** *-según sus manifestaciones- por la actora en oportunidad de presentar las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias, en los períodos 1990, 1991 y 1992, pues* ***según lo informado por ambos peritos no surgían las características de los bienes de cambio en cuestión****.*

Que, en razón de lo expuesto, ***corresponde confirmar lo resuelto*** *por el a quo sobre el punto.*
(..)
Por las razones expuestas, ***voto por confirmar el decisorio apelado*** *en cuanto fue materia de agravio, con costas a la actora vencida.*

La Dra. Pérez Cortés dijo:

Adhiero a las conclusiones del voto del Dr. Luis César Otero *y, al efecto, tomo en cuenta en particular:*

1) ***La clara exigencia que emerge del artículo 56 de la Ley del Impuesto a las Ganancias en cuanto al deber de informar a la AFIP-DGI metodología empleada*** *si -de presentarse las restantes circunstancias que se mencionan en la norma- se valúan las existencias de bienes de cambio por su costo plaza.*

2) Que no satisface tal requisito la mera utilización del método.

3) Que ante la necesidad de que el Fisco cuente con elementos necesarios para controlar la correcta liquidación de los tributos, ***no puede considerarse al mencionado deber como una mera exigencia formal****; una solución contraria implicaría que el organismo fiscal debiera descubrir -por conjeturas- el método empleado por el contribuyente para poder luego -y sobre la base de la conclusión a la que hubiese podido arribar- verificar la corrección de la declaración presentada (cfr. artículo 13 de la ley 11683).*

Por las razones expuestas, por mayoría,

SE RESUELVE:

Confirmar el decisorio apelado *en cuanto fue materia de agravio, con costas a la actora vencida*".

==========

RETIRO DE MERCADERIA PARA USO PARTICULAR

Art. 61 de la LIG

Cuando el contribuyente **retire mercaderías para su uso particular o de su familia** o **destine mercaderías de su negocio a actividades cuyos resultados no están alcanzados por el impuesto** (recreo, stud, donaciones a personas o entidades no exentas, etcétera), a los efectos del impuesto a las ganancias se considerará que esos retiros y/o destinos **se realizan al precio que se obtiene en operaciones onerosas con terceros**.

Igual tratamiento corresponderá dispensar a las operaciones realizadas por una sociedad por cuenta de y a sus socios.

BIENES DE USO QUE SE AFECTEN COMO BIENES DE CAMBIO

Art. 145 del D.R. de la LIG.

Los **bienes de uso que se afecten** durante el ejercicio **como bienes de cambio deberán valuarse** a la fecha de cierre de ese ejercicio **como bienes de cambio**, considerando como fecha de adquisición la del inicio del ejercicio.

==========

VENTA DE BIENES MUEBLES AMORTIZABLES. DETERMINACION DEL COSTO COMPUTABLE

Art. 62 de la LIG

VENTA DE BIENES MUEBLES AMORTIZABLES. DETERMINACION DEL COSTO COMPUTABLE

Cuando se enajenen bienes muebles amortizables, la ganancia bruta se determinará deduciendo del precio de venta, el **costo computable** establecido de acuerdo con las normas de este artículo (COSTO COMPUTABLE ACTUALIZADO):

BIENES ADQUIRIDOS

COSTO COMPUTABLE ACTUALIZADO (DESDE EL MOMENTO DE LA ADQUISICION HASTA EL MOMENTO DE LA VENTA)

Art. 62 inciso a) de la LIG

a) **Bienes adquiridos**:

Al costo de adquisición, actualizado desde la fecha de compra hasta la fecha de enajenación, **se le restará el importe de las amortizaciones** ordinarias, calculadas sobre el valor actualizado, de conformidad con lo dispuesto en el punto 1 del artículo 88, relativas a los períodos de vida útil transcurridos o, en su caso, las amortizaciones aplicadas en virtud de normas especiales. (RESPECTO DE LA ACTUALIZACION SE DEBE TENER EN CUENTA LO ESTABLECIDO EN EL ART. 93 DE LA LIG).

BIENES FABRICADOS

COSTO COMPUTABLE ACTUALIZADO (DESDE EL MOMENTO DE CADA UNA DE LAS INVERSIONES HASTA EL MOMENTO DE FINALIZACION DE LA CONSTRUCCION – Y LUEGO ACTUALIZADO DESDE EL MOMENTO DE FINALIZACION DE LA CONSTRUCCION HASTA EL MOMENTO DE LA VENTA)

Art. 62 inciso b) de la LIG

b) **Bienes elaborados, fabricados o construidos**:

El costo de elaboración, fabricación o construcción se determinará **actualizando cada una de las sumas invertidas desde la fecha de inversión hasta la fecha de finalización de la elaboración**, fabricación o construcción (INVERSIONES ACTUALIZADAS).

Al importe así obtenido, **actualizado desde esta última fecha hasta la de enajenación**, **se le restarán las amortizaciones** calculadas en la forma prevista en el inciso anterior. (RESPECTO DE LA ACTUALIZACION SE DEBE TENER EN CUENTA LO ESTABLECIDO EN EL ART. 93 DE LA LIG).

BIENES DE CAMBIO QUE SE AFECTEN COMO BIENES DE USO

SE APLICA EL MISMO TRATAMIENTO QUE EN EL CASO DE LOS BIENES ADQUIRIDOS

Art. 62 inciso c) de la LIG

c) **Bienes de cambio que se afecten como bienes de uso**:

Se empleará igual procedimiento que el establecido en el inciso a) (BIENES ADQUIRIDOS), considerando como valor de adquisición el valor impositivo que se le hubiere asignado al bien de cambio en el inventario inicial correspondiente al período en que se realizó la afectación y como fecha de compra la del inicio del ejercicio.

Cuando se afecten bienes no comprendidos en el inventario inicial, se tomará como valor de adquisición el costo de los primeros comprados en el ejercicio, en cuyo caso la actualización se aplicará desde la fecha de la referida compra.

SUJETOS DEL AJUSTE POR INFLACION IMPOSITIVO

COSTO COMPUTABLE ACTUALIZADO (DESDE EL MOMENTO DE LA ADQUISICION HASTA LA FECHA DE CIERRE DEL EJERCICIO ANTERIOR A LA VENTA)

Art. 62 segundo párrafo de la LIG

Los sujetos que deban efectuar el ajuste por inflación impositivo establecido en el Título VI LIG, para determinar el costo computable, actualizarán los costos de adquisición, elaboración, inversión o afectación **hasta la fecha de cierre del ejercicio anterior a aquel en que se realice la enajenación**.

LOS BIENES VENDIDOS EN EL MISMO EJERCICIO DE LA COMPRA NO SE ACTUALIZAN

Cuando enajenen bienes que hubieran adquirido en el mismo ejercicio al que corresponda la fecha de enajenación, a los efectos de la determinación del costo computable, **no deberán actualizar el valor de compra** de los mencionados bienes.

Estas disposiciones resultarán aplicables en caso de verificarse las condiciones previstas en los dos últimos párrafos del artículo 106 de la LIG (UNA INFLACION MINIMA - INFLACION MINIMA A SUPERAR: 1º EJERCICIO 55%, 2º EJERCICIO 30%, 3º EJERCICIO 15% - S/LEY 27.430 Y 27.468 EJERCICIOS INICIADOS A PARTIR DEL 01.01.2018).

En caso de no cumplirse tales condiciones resultarán aplicables las previsiones dispuestas en el párrafo precedente (ACTUALIZACION HASTA EL MOMENTO DE LA VENTA).

INDICE DE ACTUALIZACION

Art. 62 último párrafo de la LIG

A los fines de la actualización a que se refiere el presente artículo, se aplicarán los índices mencionados en el artículo 93 de la LIG (IPC). (EN MATERIA DE ACTUALIZACIONES SE DEBE TENER EN CUENTA EL ART. 39 DE LA LEY 24.073 Y EL ART. 93 DE LA LIG)

Art. 207 del D.R. de la LIG.

LOS GASTOS INTEGRAN EL COSTO

El costo original de los bienes amortizables comprende también los gastos incurridos con motivo de la compra o instalación, excepto los intereses reales o presuntos contenidos en la operación.

Los intereses sobre el capital invertido no serán computados a los efectos de la fijación del costo.

Jurisprudencia relacionada con la actualización del costo computable

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

Ambos fallos ya fueron desarrollados en al capítulo V a la hora de analizar la actualización de los quebrantos.

==========

VENTA DE INMUEBLES QUE NO SEAN BIENES DE CAMBIO. DETERMINACION DEL COSTO COMPUTABLE

Art. 63 de la LIG

VENTA DE INMUEBLES. DETERMINACION DEL COSTO COMPUTABLE

Cuando se enajenen inmuebles que no tengan el carácter de bienes de cambio, la ganancia bruta se determinará deduciendo del precio de venta, el **costo computable** que resulte por aplicación de las normas del presente artículo (COSTO COMPUTABLE ACTUALIZADO):

INMUEBLES ADQUIRIDOS

COSTO COMPUTABLE ACTUALIZADO (DESDE EL MOMENTO DE LA ADQUISICION HASTA EL MOMENTO DE LA VENTA)

Art. 63 inciso a) de la LIG

a) **Inmuebles adquiridos**:

El costo de adquisición -incluidos los gastos necesarios para efectuar la operación- **actualizado desde la fecha de compra hasta la fecha de enajenación**. (RESPECTO DE LA ACTUALIZACION SE DEBE TENER EN CUENTA LO ESTABLECIDO EN EL ART. 93 DE LA LIG).

INMUEBLES CONSTRUIDOS

COSTO COMPUTABLE ACTUALIZADO (DESDE EL MOMENTO DE CADA UNA DE LAS INVERSIONES HASTA EL MOMENTO DE FINALIZACION DE LA CONSTRUCCION – Y LUEGO ACTUALIZADO DESDE EL MOMENTO DE FINALIZACION DE LA CONSTRUCCION HASTA EL MOMENTO DE LA VENTA)

EL COSTO DEL TERRENO SE ACTUALIZA DESDE EL MOMENTO DE LA ADQUISICION HASTA EL MOMENTO DE LA VENTA

Art. 63 inciso b) de la LIG

b) **Inmuebles construidos**:

El costo de construcción se establecerá **actualizando cada una de las inversiones, desde la fecha en que se realizó la inversión hasta la fecha de finalización de la construcción**. (RESPECTO DE LA ACTUALIZACION SE DEBE TENER EN CUENTA LO ESTABLECIDO EN EL ART. 93 DE LA LIG).

Al valor del terreno determinado de acuerdo al inciso a) (ACTUALIZADO DESDE EL MOMENTO DE LA COMPRA HASTA EL MOMENTO DE LA VENTA), se le adicionará el **costo de construcción actualizado desde la fecha de finalización de la construcción hasta la fecha de enajenación**. (RESPECTO DE LA ACTUALIZACION SE DEBE TENER EN CUENTA LO ESTABLECIDO EN EL ART. 93 DE LA LIG).

OBRAS EN CONSTRUCCION

COSTO COMPUTABLE ACTUALIZADO (DESDE EL MOMENTO DE CADA UNA DE LAS INVERSIONES HASTA EL MOMENTO DE LA VENTA)

EL COSTO DEL TERRENO SE ACTUALIZA DESDE EL MOMENTO DE LA ADQUISICION HASTA EL MOMENTO DE LA VENTA

Art. 63 inciso c) de la LIG

c) **Obras en construcción**:

El valor del terreno determinado conforme al inciso a) (ACTUALIZADO DESDE EL MOMENTO DE LA COMPRA HASTA EL MOMENTO DE LA VENTA), más el importe que resulte de **actualizar cada una de las inversiones desde la fecha en que se realizaron hasta la fecha de enajenación**. (RESPECTO DE LA ACTUALIZACION SE DEBE TENER EN CUENTA LO ESTABLECIDO EN EL ART. 93 DE LA LIG).

MEJORAS

COSTO COMPUTABLE ACTUALIZADO (DESDE EL MOMENTO DE CADA UNA DE LAS INVERSIONES HASTA EL MOMENTO DE FINALIZACION DE LAS MEJORAS – Y LUEGO ACTUALIZADO DESDE EL MOMENTO DE FINALIZACION DE LA MEJORA HASTA EL MOMENTO DE LA VENTA)

Art. 63 segundo párrafo de la LIG

Si se hubieran efectuado mejoras sobre los bienes enajenados, el valor de las mismas se establecerá **actualizando las sumas invertidas desde la fecha de inversión hasta la fecha de finalización de las mejoras**, computándose como costo dicho valor, **actualizado desde la fecha de finalización hasta la fecha de enajenación**.

MEJORAS EN CURSO

COSTO COMPUTABLE ACTUALIZADO (DESDE EL MOMENTO DE CADA UNA DE LAS INVERSIONES HASTA EL MOMENTO DE LA VENTA)

Cuando se trate de **mejoras en curso**, el costo se establecerá **actualizando las inversiones desde la fecha en que se efectuaron hasta la fecha de enajenación del bien**. (RESPECTO DE LA ACTUALIZACION SE DEBE TENER EN CUENTA LO ESTABLECIDO EN EL ART. 93 DE LA LIG).

AMORTIZACIONES

Art. 63 tercer párrafo de la LIG

En los casos en que los **bienes** enajenados hubieran estado **afectados a actividades o inversiones que originen resultados alcanzados por el impuesto a las ganancias**, a los montos obtenidos de acuerdo a lo establecido en los párrafos anteriores se les **restará el importe que resulte de aplicar las amortizaciones** a que se refiere el artículo 87 de la LIG, por los períodos en que los bienes hubieran estado afectados a dichas actividades.

SUJETOS DEL AJUSTE POR INFLACION IMPOSITIVO

COSTO COMPUTABLE ACTUALIZADO (DESDE EL MOMENTO DE LA ADQUISICION HASTA LA FECHA DE CIERRE DEL EJERCICIO ANTERIOR A LA VENTA)

Art. 63 cuarto párrafo de la LIG

Cuando el enajenante sea un sujeto obligado a efectuar el ajuste por inflación impositivo establecido en el Título VI LIG, **será de aplicación lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 62 de la LIG**. (ACTUALIZACION HASTA LA FECHA DE CIERRE DEL EJERCICIO ANTERIOR A AQUEL EN QUE SE REALICE LA ENAJENACION).

LOS BIENES VENDIDOS EN EL MISMO EJERCICIO DE LA COMPRA NO SE ACTUALIZAN

Cuando enajenen bienes que hubieran adquirido en el mismo ejercicio al que corresponda la fecha de enajenación, a los efectos de la determinación del costo computable, **no deberán actualizar el valor de compra** de los mencionados bienes.

Estas disposiciones resultarán aplicables en caso de verificarse las condiciones previstas en los dos últimos párrafos del artículo 106 de la LIG (UNA INFLACION MINIMA - INFLACION MINIMA A SUPERAR: 1º EJERCICIO 55%, 2º EJERCICIO 30%, 3º EJERCICIO 15% - S/LEY 27.430 Y 27.468 EJERCICIOS INICIADOS A PARTIR DEL 01.01.2018).

En caso de no cumplirse tales condiciones resultarán aplicables las previsiones dispuestas en el párrafo precedente (ACTUALIZACION HASTA EL MOMENTO DE LA VENTA).

INDICE DE ACTUALIZACION

Art. 63 quinto párrafo de la LIG

La actualización prevista en el presente artículo se efectuará aplicando los índices mencionados en el artículo 93 de la LIG (IPC). (EN MATERIA DE ACTUALIZACIONES SE DEBE TENER EN CUENTA EL ART. 39 DE LA LEY 24.073 Y EL ART. 93 DE LA LIG)

==========

VENTA DE BIENES INTANGIBLES. DETERMINACION DEL COSTO COMPUTABLE

Art. 64 de la LIG

VENTA DE INTANGIBLES. DETERMINACION DEL COSTO COMPUTABLE

COSTO COMPUTABLE ACTUALIZADO (DESDE EL MOMENTO DE LA ADQUISICION HASTA EL MOMENTO DE LA VENTA)

Cuando se enajenen llaves, marcas, patentes, derechos de concesión y otros activos similares, la ganancia bruta se establecerá deduciendo del precio de venta el **costo de adquisición actualizado** mediante la aplicación de los índices mencionados en el artículo 93 de la LIG (IPC), **desde la fecha de compra hasta la fecha de venta**.

AMORTIZACIONES

El monto así obtenido **se disminuirá en las amortizaciones** que hubiera correspondido aplicar, calculadas sobre el valor actualizado. (RESPECTO DE LA ACTUALIZACION SE DEBE TENER EN CUENTA LO ESTABLECIDO EN EL ART. 93 DE LA LIG).

SUJETOS DEL AJUSTE POR INFLACION IMPOSITIVO

COSTO COMPUTABLE ACTUALIZADO (DESDE EL MOMENTO DE LA ADQUISICION HASTA LA FECHA DE CIERRE DEL EJERCICIO ANTERIOR A LA VENTA)

Art. 64 segundo párrafo de la LIG

En los casos en que el enajenante sea un sujeto que deba practicar el ajuste por inflación impositivo establecido en el Título VI LIG, **será de aplicación lo previsto en el penúltimo párrafo del artículo 62 de la LIG**. (ACTUALIZACION HASTA LA FECHA DE CIERRE DEL EJERCICIO ANTERIOR A AQUEL EN QUE SE REALICE LA ENAJENACION).

LOS BIENES VENDIDOS EN EL MISMO EJERCICIO DE LA COMPRA NO SE ACTUALIZAN

Cuando enajenen bienes que hubieran adquirido en el mismo ejercicio al que corresponda la fecha de enajenación, a los efectos de la determinación del costo computable, **no deberán actualizar el valor de compra** de los mencionados bienes.

Estas disposiciones resultarán aplicables en caso de verificarse las condiciones previstas en los dos últimos párrafos del artículo 106 de la LIG (UNA INFLACION MINIMA - INFLACION MINIMA A SUPERAR: 1º EJERCICIO 55%, 2º EJERCICIO 30%, 3º EJERCICIO 15% - S/LEY 27.430 Y 27.468 EJERCICIOS INICIADOS A PARTIR DEL 01.01.2018).

En caso de no cumplirse tales condiciones resultarán aplicables las previsiones dispuestas en el párrafo precedente (ACTUALIZACION HASTA EL MOMENTO DE LA VENTA).

VENTA DE INTANGIBLES DE PROPIA PRODUCCION. DETERMINACION DEL COSTO COMPUTABLE

Art. 210 del D.R. de la LIG.

COSTO COMPUTABLE ACTUALIZADO (DESDE EL MOMENTO DE REALIZACION DE CADA UNO DE LOS GASTOS HASTA EL MOMENTO DE LA VENTA)

En el caso de **venta de bienes intangibles producidos** por el vendedor, el **costo computable** estará dado por el importe de los gastos efectuados para su obtención en tanto no hubieren sido deducidos impositivamente.

Tales gastos se actualizarán desde la fecha de realización hasta la fecha de venta. (RESPECTO DE LA ACTUALIZACION SE DEBE TENER EN CUENTA LO ESTABLECIDO EN EL ART. 93 DE LA LIG).

==========

VENTA DE ACCIONES, PARTICIPACIONES SOCIALES, FCI, ADRS, CEDEARS, FIDEICOMISOS, ETC. DETERMINACION DEL COSTO COMPUTABLE

Art. 65 de la LIG

VENTA DE ACCIONES, PARTICIPACIONES SOCIALES, FONDOS COMUNES DE INVERSION, ADR´S, CEDEARS, FIDEICOMISOS. DETERMINACION DEL COSTO COMPUTABLE

COSTO COMPUTABLE ACTUALIZADO (DESDE EL MOMENTO DE LA ADQUISICION HASTA EL MOMENTO DE LA VENTA)

Cuando se enajenen acciones, cuotas o participaciones sociales, incluidas las cuotas partes de fondos comunes de inversión, la ganancia bruta se determinará deduciendo del precio de transferencia el **costo de adquisición actualizado**, mediante la aplicación de los índices mencionados en el artículo 93 de la LIG (IPC), **desde la fecha de adquisición hasta la fecha de transferencia**. (RESPECTO DE LA ACTUALIZACION SE DEBE TENER EN CUENTA LO ESTABLECIDO EN EL ART. 93 DE LA LIG).

Art. 65 tercer párrafo de la LIG

ADR´S, CEDEARS, FIDEICOMISOS

Lo dispuesto en este artículo también será de aplicación respecto de los **valores representativos de acciones**, **certificados de depósito de acciones**, **demás valores**, **certificados de participación de fideicomisos financieros** y **cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares**.

Art. 65 primer párrafo de la LIG

Tratándose de acciones liberadas se tomará como costo de adquisición su valor nominal actualizado.

A tales fines se considerará, sin admitir prueba en contrario, que los bienes enajenados corresponden a las adquisiciones más antiguas de su misma especie y calidad.

Art. 65 segundo párrafo de la LIG

En los casos en que se transfieran acciones recibidas a partir del 11 de octubre de 1985, como dividendos exentos o no considerados beneficios a los efectos del gravamen, no se computará costo alguno.

SUJETOS DEL AJUSTE POR INFLACION IMPOSITIVO

COSTO COMPUTABLE ACTUALIZADO (DESDE EL MOMENTO DE LA ADQUISICION HASTA LA FECHA DE CIERRE DEL EJERCICIO ANTERIOR A LA VENTA)

Art. 65 último párrafo de la LIG

Cuando el enajenante sea un sujeto que deba practicar el ajuste por inflación impositivo establecido en el Título VI LIG, **será de aplicación lo previsto en el penúltimo párrafo del artículo 62 de la LIG**. (ACTUALIZACION HASTA LA FECHA DE CIERRE DEL EJERCICIO ANTERIOR A AQUEL EN QUE SE REALICE LA ENAJENACION).

LOS BIENES VENDIDOS EN EL MISMO EJERCICIO DE LA COMPRA NO SE ACTUALIZAN

Cuando enajenen bienes que hubieran adquirido en el mismo ejercicio al que corresponda la fecha de enajenación, a los efectos de la determinación del costo computable, **no deberán actualizar el valor de compra** de los mencionados bienes.

Estas disposiciones resultarán aplicables en caso de verificarse las condiciones previstas en los dos últimos párrafos del artículo 106 de la LIG (UNA INFLACION MINIMA - INFLACION MINIMA A SUPERAR: 1º EJERCICIO 55%, 2º EJERCICIO 30%, 3º EJERCICIO 15% - S/LEY 27.430 Y 27.468 EJERCICIOS INICIADOS A PARTIR DEL 01.01.2018).

En caso de no cumplirse tales condiciones resultarán aplicables las previsiones dispuestas en el párrafo precedente (ACTUALIZACION HASTA EL MOMENTO DE LA VENTA).

==========

SEÑAS O ANTICIPOS QUE CONGELEN PRECIO

Art. 66 de la LIG

ACTUALIZACION DE LAS SEÑAS O ANTICIPOS QUE CONGELEN PRECIO DESDE EL MOMENTO EN QUE SE HICIERON EFECTIVOS HASTA EL MOMENTO DE LA COMPRA

Cuando **se hubieran entregado señas o anticipos a cuenta que congelen precio, con anterioridad a la fecha de adquisición** de los **bienes a que se refieren los artículos 62 a 65** (BIENES MUEBLES AMORTIZABLES, INMUEBLES QUE NO SEAN BIENES DE CAMBIO, BIENES INTANGIBLES, ACCIONES, PARTICIPACIONES SOCIALES, FONDOS COMUNES DE INVERSION, ADR`S, CEDEARS, FIDEICOMISOS), a los fines de la determinación del costo de adquisición se adicionará el importe de las **actualizaciones de dichos conceptos**, calculadas mediante la aplicación de los índices mencionados en el artículo 93 de la LIG (IPC), **desde la fecha en que se hubieran hecho efectivos hasta la fecha de adquisición**. (RESPECTO DE LA ACTUALIZACION SE DEBE TENER EN CUENTA LO ESTABLECIDO EN EL ART. 93 DE LA LIG).

==========

VENTA DE TITULOS PUBLICOS, MONEDAS DIGITALES, ETC. DETERMINACION DEL COSTO COMPUTABLE

Art. 67 de la LIG

VENTA DE TITULOS PUBLICOS, BONOS, MONEDAS DIGITALES, DEMAS VALORES. DETERMINACION DEL COSTO COMPUTABLE

VALOR IMPOSITIVO EN EL INVENTARIO INICIAL DEL EJERICIO EN QUE SE REALICE LA VENTA (S/ART. 107 INCISO C) O ART. 98 CUARTO PARRAFO DE LA LIG)

Cuando se enajenen monedas digitales, títulos públicos, bonos y demás valores, el costo a imputar será igual al **valor impositivo que se les hubiere asignado en el inventario inicial correspondiente al ejercicio en que se realice la enajenación**. (SEGÚN ART. 107 INCISO C) DE LA LIG – SI COTIZAN A COTIZACION. SI NO COTIZAN AL COSTO MAS INTERESES DEVENGADOS) O (SEGÚN ART. 98 CUARTO PARRAFO DE LA LIG EN EL CASO DE IMPUESTO CEDULAR)

COMPRAS REALIZADAS EN EL MISMO EJERCICIO EN QUE SE REALIZA LA VENTA

Si se tratara de adquisiciones efectuadas en el ejercicio, **el costo computable será el precio de compra**.

METODO DE IMPUTACION: PRIMERO ENTRADO PRIMERO SALIDO

En su caso, se considerará **sin admitir prueba en contrario** que los bienes enajenados corresponden a las adquisiciones más antiguas de su misma especie y calidad.

==========

VENTA DE OTROS BIENES. DETERMINACION DEL COSTO COMPUTABLE

Art. 69 de la LIG

VENTA DE OTROS BIENES. DETERMINACION DEL COSTO COMPUTABLE

COSTO HISTORICO

Cuando las ganancias provengan de la **enajenación de bienes que no sean** bienes de cambio, inmuebles, bienes muebles amortizables, bienes inmateriales, acciones, valores representativos y certificados de depósito de acciones y demás valores, cuotas y participaciones sociales -incluidas cuotapartes de fondos comunes de inversión y certificados de participación de fideicomisos financieros y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares-, monedas digitales, títulos, bonos y demás valores, **el resultado se establecerá deduciendo del valor de enajenación el costo de adquisición, fabricación, construcción y el monto de las mejoras efectuadas**.

==========

DIVIDENDOS Y UTILIDADES NO COMPUTABLES DENTRO DE LAS RENTAS DE 3º CATEGORIA

Art. 68 de la LIG

Los dividendos, así como las distribuciones en acciones provenientes de revalúos o ajustes contables **no serán computables por sus beneficiarios** para la determinación de su ganancia neta.

A los efectos de la determinación de la misma se deducirán -con las limitaciones establecidas en esta ley- todos los gastos necesarios para obtención del beneficio, a condición de que no hubiesen sido ya considerados en la liquidación de este gravamen.

Igual tratamiento tendrán las utilidades que los sujetos comprendidos en los apartados 2, 3, 6, 7 y 8 del inciso a) del artículo 73, distribuyan a sus socios, integrantes, fiduciantes, beneficiarios o cuotapartistas.

==========

BIENES MUEBLES AMORTIZABLES FUERA DE USO (DESUSO)

Art. 70 de la LIG

OPCION POR SEGUIR AMORTIZANDO EL BIEN

Cuando alguno de los **bienes amortizables**, salvo los inmuebles, **quedara fuera de uso (desuso)**, el contribuyente **podrá optar entre seguir amortizándolo** anualmente hasta la total extinción del valor original o **imputar la diferencia que resulte entre el importe aún no amortizado y el precio de venta, en el balance impositivo del año en que se venda**.

En lo pertinente, serán de aplicación las normas sobre ajuste de la amortización y del valor de los bienes contenidas en los artículos 62 y 88.

Art. 158 del D.R. de la LIG.

A los fines de lo dispuesto por el artículo 70 de la ley, en el caso de que alguno de los bienes muebles amortizables quedara fuera de uso, el contribuyente **podrá optar** por:

a) **seguir amortizando** anualmente el bien respectivo, hasta la total extinción de su valor original o hasta el momento de su enajenación;

b) **no practicar amortización alguna desde el ejercicio de su retiro**. En este caso, en oportunidad de producirse la venta del bien, se imputará al ejercicio en que esta se produzca, la diferencia que resulte entre el valor residual a la fecha del retiro y el precio de venta.

En ambos casos serán de aplicación en lo pertinente, las normas de actualización contenidas en los artículos 62 y 88 de la ley.

DICTAMEN SOBRE DESUSO

DICTAMEN (DAT) 31/2006 DEL 5.5.2006

Se trata de bienes que se desafectaron de la producción. No se vendieron.

Resulta de aplicación la figura de desuso del art. 70 de la LIG.

No se puede imputar como perdida el valor residual de los bienes en el momento de la desafectación.

Se puede optar por:

Seguir amortizando el bien desafectado.

O dejar de amortizar el bien desafectado y en el momento de la venta restar del precio de venta el valor residual del bien no amortizado.

"*SUMARIO*

*I. Se comparte lo expresado por las distintas áreas intervinientes, en el sentido que **no resulta admisible computar como resultado negativo el valor residual impositivo de las máquinas dadas de baja producto de la desafectación de producción** de las mismas en el impuesto a las ganancias del período fiscal 2000.*

*II. Conforme surge de las actuaciones **los bienes amortizables no se han vendido**, por lo que a los mismos le cabe la mecánica del artículo 66* (HOY ART. 70 DE LA LIG) *de la ley del gravamen consistente en **permitir que se siga amortizando anualmente hasta la total extinción del valor original, o hasta el momento de la venta de los mismos**, imputando -en este último caso- al balance impositivo la diferencia que resulte entre el importe aún no amortizado y el precio de venta.*

TEXTO

*I. Las presentes actuaciones tienen su origen en la elevación efectuada por la Dirección Regional ..., a los efectos de que este servicio asesor dilucide si la impugnación que propicia su División Fiscalización ... , con respecto al tratamiento dado por la firma del epígrafe a la **amortización de Bienes de uso desafectados de la actividad**, es técnicamente correcta.*

*Al respecto, se destaca que la empresa en cuestión se dedica a la fabricación de papel y cartón, **contabilizando en el período fiscal 2000 una pérdida extraordinaria por la desafectación de máquinas de su sistema productivo**. Se aclara que **dichas máquinas cesaron su actividad productiva con fecha 23/12/2000 no se vendieron** y fueron dispuestas en el predio de la fábrica, sirviendo de repuestos para otras líneas de producción.*

Se describe asimismo que con fecha 26/1/2001, la sociedad obtuvo un informe profesional emitido por un perito técnico independiente sobre la estimación del valor razonable de mercado del conjunto de bienes desafectados que fue

determinado como la suma de los valores recuperables estimados en cada uno de los bienes componentes de la línea inspeccionada.

El valor total recuperable calculado con referencia al 31/12/2000 ascendió a $ 100.000, generando un cargo a pérdida por desvalorización respecto del valor contable residual a dicha fecha del orden de $ 10...., el que se incorpora como resultado extraordinario en los estados contables a dicha fecha.

Se indica además que de los papeles de trabajo impositivos aportados por la contribuyente -fs. ...-,se observa que en el balance impositivo del 2000, se ajusta a columna 2 la suma de $ 11...., en concepto de resultado contable baja de máquina, y en columna 1 la suma de $ 5...., por resultado impositivo baja de máquina.

Con relación al ajuste el área fiscalizadora señala que "Si bien el ajuste a columna 2, neutraliza la pérdida extraordinaria computada en el balance contable, el ajuste a columna 1, que corresponde al valor residual impositivo de las máquinas dadas de baja..." no sería admisible, ello atento como fuera expuesto en actas por el jefe de finanzas de la empresa (fs. ... cpo. N° ...) "...dichas máquinas no fueron enajenadas ni destruidas y conforme lo establece el artículo 95 (HOY ART. 158 DEL D.R. DE LA LIG) *del reglamento, no corresponde dicha deducción".*

Por último, la División Fiscalización entiende que resulta sustentable técnicamente impugnar en el balance impositivo la deducción por resultado baja de máquina por el valor de $ 5...., destacando que si bien la impugnación pretendida no arroja diferencia de impuestos a ingresar, el mismo disminuye el importe de los quebrantos trasladables a ejercicios siguientes, por lo que en el ejercicio fiscal 2003 el ajuste pretendido determinaría un diferencia de impuesto a favor de este organismo fiscal de aproximadamente $ 1.....

Finalmente agrega, que en su descargo la rubrada argumenta sintéticamente que "...efectuó una reclasificación de los activos discontinuados al rubro "Otros activos", desafectándolos del rubro "Bienes de Uso" debiendo establecer el valor de los mismos, y merituando que le resultan plenamente aplicables las normas referidas a inventarios. Citando al efecto, el segundo párrafo del artículo 86, y la posibilidad de valuarlos al probable valor de realización menos los gastos de venta".
(..)
ANALISIS DEL DICTAMEN
(..)
DEFINICION DE DESUSO

Aclarado ello, corresponde a continuación y a los efectos de resolver la controversia planteada referirnos a las implicancias que sobre el caso en cuestión tendría la aplicación del vocablo "desuso".

Dicho término, de acuerdo al Diccionario de la Real Academia Española, significa "Falta de uso o de ejercicio de una cosa".

A mayor abundamiento y para una mejor comprensión del alcance del mismo cabe también traer a colación el ***Dictamen N° 38/50 (DCA)****, por el que se conceptualiza que "El "desuso" es originado, generalmente, por la acción del tiempo; por causas físicas motivadas por la intensidad de utilización de los bienes o circunstancias imprevistas; por aparición de nuevos métodos de producción, etc., que tornan anticuado el existente, o bien, en síntesis, por cualquier otro hecho que disminuya la eficiencia de las maquinarias o elementos en actividad".*

Si vinculamos las referidas definiciones con lo informado por el área fiscalizadora podemos obtener una primera conclusión consistente en sostener que ***sí las máquinas objeto de debate cesaron su actividad productiva con fecha 23/12/2000, mal podría pensarse que en dicho período fiscal con culminación el 31/12/2000, o sea 7 (siete) días después, las mismas estuvieron en desuso en el mencionado período****, ya que la realidad económica demostraría -en principio- todo lo contrario.*

No obstante y analizando el tema en función de períodos fiscales subsiguientes, la ley del impuesto a las ganancias, mediante su artículo 82 (HOY ART. 86 DE LA LIG) *admite como deducciones de las distintas categorías de ganancias:*

"f) Las amortizaciones por desgaste y agotamiento y las pérdidas por desuso, de acuerdo con lo que establecen los artículos pertinentes...".

ART. 70 DE LA LIG. DESUSO

Cabe recordar aquí que el artículo 66 de la misma ley dispone que "Cuando alguno de los bienes amortizables, salvo los inmuebles, quedara fuera de uso (desuso) el contribuyente podrá optar entre seguir amortizando anualmente hasta la total extinción del valor original o imputar la diferencia que resulte entre el importe aún no amortizado y el precio de venta en el balance impositivo del año en que ésta se realice".

ALTERNATIVAS DE APLICACION
- CONTINUAR AMORTIZANDO EL BIEN O
- EN EL MOMENTO DE LA VENTA DEL BIEN IMPUTAR LA DIFERENCIA ENTRE EL PRECIO DE VENTA Y EL VALOR RESIDUAL (VALOR AUN NO AMORTIZADO)

Como puede observarse de la normativa transcripta la ley permite vías de acción alternativas para el tratamiento de los ***bienes de uso amortizables que quedaron fuera de uso****, a saber: a)* ***continuar amortizando el bien hasta la extinción del valor original****, o b)* ***imputar la diferencia que resulte entre el importe aún no amortizado y el precio de venta, en el ejercicio fiscal en que ésta se perfeccione****. Ello así por cuanto la ley considera deducibles del impuesto el desgaste del bien adquirido y la pérdida por baja o desuso de tales bienes.*

En igual sentido la doctrina entiende que "...con referencia a bienes amortizables (excepto inmuebles): si quedaran fuera de uso (aunque la ley menciona sólo desuso, consideramos válido comprender en ello a la obsolescencia, generalmente sobreviniente por causas de índole tecnológicas), el contribuyente puede optar entre seguir amortizándolo anualmente hasta extinguir totalmente su valor original, o bien imputar la diferencia resultante entre el importe aún no amortizado y el precio de venta, al balance impositivo del año en el cual ésta tenga lugar" (Carlos A. Raimondi y Adolfo Atchabahian "El Impuesto a las Ganancias" Tercera edición. Revisada y ampliada. Pag. 664 - Ed. Depalma).

APLICACIÓN DE LA FIGURA DE DESUSO ART. 70 DE LA LIG

A partir de lo expuesto, no cabe a juicio de este servicio asesor duda alguna que al tema objeto de debate le ***resulta plenamente de aplicación la norma legal del artículo 66 de la ley del gravamen****, ello a partir de las consideraciones apuntadas por la inspección a fojas ..., en donde se informa que* ***la desafectación de la maquinaria en discusión se debió a la discontinuación del proceso productivo de las mismas, producto de resultar técnica y económicamente obsoleta****.*

LOS BIENES DESAFECTADOS NO SE VENDIERON

Ahora bien, conforme surge de las actuaciones ***los bienes amortizables no se han vendido****, por lo que* ***se concluye que a los mismos le cabe la mecánica consistente en permitir que se siga amortizando anualmente hasta la total extinción del valor original****, o* ***hasta el momento de la venta de los mismos, imputando -en este último caso- al balance impositivo la diferencia que resulte entre el importe aún no amortizado y el precio de venta****.*

En definitiva se comparte lo expresado por las distintas áreas intervinientes, en el sentido que ***no resulta admisible computar como resultado negativo el valor residual impositivo de las máquinas dadas de baja producto de la desafectación de producción de las mismas en el impuesto a las ganancias del período fiscal 2000****.*

Por último, se deja constancia que la solución propiciada, no puede verse legalmente controvertida por la circunstancia de que los bienes en cuestión no hayan sido vendidos y sirvan de repuestos para otras líneas de producción".

==========

VENTA Y REEMPLAZO DE BIENES DE USO

Art. 71 primer párrafo de la LIG

VENTA DE UN BIEN MUEBLE AMORTIZABLE

OPCION DE IMPUTAR LA GANANCIA POR LA VENTA COMO MENOR COSTO DEL NUEVO BIEN

LA AMORTIZACION DEL NUEVO BIEN SE PRACTICA SOBRE UN COSTO MENOR

NO DECLARO LA GANANCIA POR LA VENTA. PERO AMORTIZO EL NUEVO BIEN POR UN VALOR MENOR. SE TRATA DE UN DIFERIMIENTO DE IMPUESTO

En el supuesto de **reemplazo y enajenación de un bien mueble amortizable**, **podrá optarse por imputar la ganancia de la enajenación al balance impositivo** o, en su defecto, **afectar la ganancia al costo del nuevo bien**, en cuyo caso la amortización prevista en el artículo 88 de la LIG deberá practicarse sobre el costo del nuevo bien disminuido en el importe de la ganancia afectada.

Art. 71 segundo párrafo de la LIG

VENTA DE UN INMUEBLE AFECTADO A LA EXPLOTACION COMO BIEN DE USO

VENTA DE UN INMUEBLE AFECTADO A LOCACION

EL INMUEBLE REEMPLAZADO DEBE TENER UNA ANTIGÜEDAD DE DOS AÑOS AL MOMENTO DE LA VENTA

EL IMPORTE DE LA VENTA SE DEBE REINVERTIR EN OTROS BIENES DE USO. PUEDEN SER TERRENOS O CAMPOS

La opción será también aplicable cuando **el bien reemplazado sea un inmueble afectado a la explotación como bien de uso** o **afectado a locación o arrendamiento** o a cesiones onerosas de usufructo, uso, habitación, anticresis, superficie u otros derechos reales, **siempre que tal destino tuviera, como mínimo, una antigüedad de dos (2) años al momento de la enajenación** y en la medida en que **el importe obtenido en la enajenación se reinvierta en el bien de reemplazo o en otros bienes de uso** afectados a cualquiera de los destinos mencionados precedentemente, **incluso si se tratara de terrenos o campos**. (SEGÚN LA REFORMA DE LA LEY 27.430)

Observación

La ley 27.430 incorpora a los inmuebles afectados a locación, etc. Incluso si se trata de terrenos o campos.

Art. 71 tercer párrafo de la LIG

LA VENTA Y LA COMPRA DEBEN REALIZARSE DENTRO DEL PLAZO DE UN AÑO

La opción para afectar el beneficio al costo del nuevo bien solo procederá cuando ambas operaciones **(venta y reemplazo) se efectúen dentro del término de un (1) año**.

Art. 71 cuarto párrafo de la LIG

IMPUTACION DE LA GANANCIA DIFERIDA POR INCUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS

ACTUALIZACION DE LA GANANCIA NO DECLARADA

Cuando, de acuerdo con lo que establece esta ley o su decreto reglamentario, **corresponda imputar al ejercicio utilidades oportunamente afectadas a la adquisición o construcción** del bien o bienes de reemplazo, los importes respectivos **deberán actualizarse aplicando el índice de actualización mencionado en el artículo 93 de la LIG**, referido al mes de **cierre del ejercicio** fiscal **en que se determinó la utilidad** afectada, según la tabla elaborada por la AFIP para el mes de **cierre del ejercicio** fiscal **en que corresponda imputar la ganancia**. (RESPECTO DE LA ACTUALIZACION SE DEBE TENER EN CUENTA LO ESTABLECIDO EN EL ART. 93 DE LA LIG).

ANTES DE LA REFORMA DE LA LEY 27.430 EL SEGUNDO PARRAFO DEL ART. 71 (EX ART. 67) DE LA LIG ESTABLECIA QUE:

"*Dicha opción será también aplicable cuando el bien reemplazado sea un inmueble afectado a la explotación como bien de uso, siempre que tal destino tuviera, como mínimo, una antigüedad de 2 (dos) años al momento de la enajenación y en la medida en que el importe obtenido en la enajenación se reinvierta en el bien de reemplazo o en otros bienes de uso afectados a la explotación*".

SE DEBE INFORMAR A LA AFIP LA OPCION DE VENTA Y REEMPLAZO

Art. 159 primer párrafo del D.R. de la LIG.

SE DEBE COMUNICAR LA OPCION A LA AFIP DENTRO DEL PLAZO ESTABLECIDO PARA LA PRESENTACION DE LA DDJJ DEL EJERCICIO DE LA VENTA

Sin perjuicio de lo establecido en el penúltimo párrafo del artículo 71 de la LIG, la opción referida en este **deberá manifestarse dentro del plazo establecido para la presentación de la respectiva declaración jurada correspondiente al ejercicio en que se produzca la venta del bien** y de acuerdo con las formalidades que al respecto establezca la AFIP. (R.G. 2.140)

Art. 159 primer párrafo del D.R. de la LIG.

SE PUEDE TRATAR DE UN BIEN COMPRADO ANTES DE LA VENTA

SI LA COMPRA ACURRIO EN UN EJERCICIO ANTERIOR AL EJERCICIO DE LA VENTA

SE DEBE REINTEGRAR EL EXCESO DE AMORTIZACION ACTUALIZADA

Cuando se opte por afectar la **ganancia obtenida en la venta de un bien al costo de otro bien adquirido con anterioridad**, realizándose ambas operaciones -**adquisición y venta- en ejercicios fiscales distintos**, **la amortización en exceso** practicada por el bien de reemplazo **deberá reintegrarse** al balance impositivo en el ejercicio fiscal en que se produzca la venta del bien reemplazado, **debiendo actualizarse** el importe respectivo aplicando la variación del índice de precios a que se refiere el artículo 93 de la LIG producida entre el **mes de cierre del ejercicio fiscal** y **aquel en el que corresponda efectuar el reintegro**. (RESPECTO DE LA ACTUALIZACION SE DEBE TENER EN CUENTA LO ESTABLECIDO EN EL ART. 93 DE LA LIG).

Art. 159 segundo párrafo del D.R. de la LIG.

EL INMUEBLE VENDIDO DEBE TENER COMO MINIMO DOS AÑOS DE AFECTACION AL MOMENTO DE LA VENTA

- SE PUEDE COMPRAR UN INMUEBLE

- SE PUEDE COMPRAR UN TERRENO Y CONTRUIR

- SE PUEDE CONSTRUIR SOBRE UN TERRENO ADQUIRIDO ANTES

-SE PUEDE COMPRAR OTROS BIENES DE USO

Por reemplazo de un **inmueble** que hubiera estado afectado a la explotación como bien de uso o a locación o arrendamiento o a cesiones onerosas de usufructo, uso, habitación, anticresis, superficie u otros derechos reales -**siempre que tal destino tuviera, como mínimo, una antigüedad de dos (2) años al momento de la enajenación** y en la medida en que el importe obtenido en la enajenación **se reinvierta en el bien de reemplazo o en otros bienes de uso** afectados a cualesquiera de los destinos mencionados precedentemente, incluso si se tratara de terrenos o campos-, se entenderá, solo **tratándose de inmuebles**, tanto **la adquisición de otro inmueble**, como **la adquisición de un terreno y posterior construcción** en él de un edificio o aun **la sola construcción efectuada sobre terreno adquirido con anterioridad**.

Art. 159 tercer párrafo del D.R. de la LIG.

LA CONSTRUCCION PUEDE SER ANTERIOR O POSTERIOR A LA VENTA

EL PLAZO ENTRE LA VENTA Y EL INICIO DE LA CONSTRUCCION NO PUEDE SUPERAR UN AÑO

LA CONTRUCCION DEBE REALIZARSE DENTRO DE UN PLAZO DE CUATRO AÑOS

La construcción de la propiedad que habrá de constituir el bien de reemplazo **puede ser anterior o posterior a la fecha de venta** del bien reemplazado, siempre que entre esta última fecha (LA VENTA) y la de iniciación de las obras respectivas **no haya transcurrido un plazo superior a un (1) año** y en tanto estas (LAS OBRAS) **se concluyan en un período máximo de cuatro (4) años a contar desde su iniciación**.

Art. 159 cuarto párrafo del D.R. de la LIG.

REINTEGRO DE LA UTILIDAD DIFERIDA POR INCUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS

DE NO CUMPLIRSE LOS PLAZOS LA UTILIDAD DIFERIDA POR LA VENTA DEBE REINTEGRARSE ACTUALIZADA EN EL EJERCICIO EN QUE SE PRODUZCA EL VENCIMIENTO DE LOS PLAZOS

Si ejercida la opción respecto de un determinado bien enajenado, no se adquiriera el bien de reemplazo dentro del plazo establecido por la ley, o no se iniciasen o concluyeran las obras dentro de los plazos fijados en este artículo, **la utilidad obtenida por la enajenación de aquel, debidamente actualizada, deberá imputarse al ejercicio en que se produzca el vencimiento de los plazos** mencionados, sin perjuicio de la aplicación de intereses y sanciones, de conformidad con lo previsto por la Ley 11.683. (RESPECTO DE LA ACTUALIZACION SE DEBE TENER EN CUENTA LO ESTABLECIDO EN EL ART. 93 DE LA LIG).

Art. 159 quinto párrafo del D.R. de la LIG.

LA UTILIDAD (DIFERIDA) POR LA VENTA ES MAYOR AL COSTO DEL BIEN DE REEMPLAZO

LA DIFERENCIA SE DEBE DECLARAR COMO GANANCIA

Si se produjera un excedente de utilidad en la venta con relación al costo del bien de reemplazo, en el caso de reemplazo de bienes muebles amortizables o de inmuebles afectados, la opción se considerará ejercida respecto del importe del costo y **el excedente de utilidad** que, en virtud del importe reinvertido, no resulte afectada, **debidamente actualizada**, **estará sujeta al pago del impuesto** en el ejercicio en que, según se trate de adquisición o construcción, se produzca el vencimiento de los plazos. (RESPECTO DE LA ACTUALIZACION SE DEBE TENER EN CUENTA LO ESTABLECIDO EN EL ART. 93 DE LA LIG).

EL IMPORTE DE LA VENTA SE INVIERTE EN FORMA PARCIAL

LA DIFERENCIA SE DEBE DECLARAR COMO GANANCIA

Cuando el importe obtenido en la venta no fuera reinvertido totalmente en el costo del nuevo bien, en el caso de reemplazo de bienes muebles amortizables o de inmuebles afectados, la opción se considerará ejercida respecto del importe del costo y **la proporción de la utilidad** que, en virtud del importe reinvertido, no resulte afectada, **debidamente actualizada**, **estará sujeta al pago del impuesto** en el ejercicio en que, según se trate de adquisición o construcción, se produzca el vencimiento de los plazos a que se refiere el párrafo anterior. (RESPECTO DE LA ACTUALIZACION SE DEBE TENER EN CUENTA LO ESTABLECIDO EN EL ART. 93 DE LA LIG).

Art. 159 sexto párrafo del D.R. de la LIG.

SE DEBE COMPARAR EL PRECIO DE VENTA ACTUALIZADO CON EL COSTO DE COMPRA DEL NUEVO BIEN

DESDE EL MES DE LA VENTA HASTA EL MES DE LA COMPRA

A los efectos de verificar si el importe obtenido en la enajenación de inmuebles afectados en las modalidades mencionadas en el segundo párrafo de este artículo ha sido totalmente reinvertido, **deberá compararse el importe invertido en la adquisición** con el que resulte de actualizar **el correspondiente a la enajenación**, aplicando lo dispuesto en el artículo 93 de la LIG, referido al mes de enajenación, según la tabla elaborada por la AFIP para el mes en que se efectúe la adquisición del bien o bienes de reemplazo. (RESPECTO DE LA ACTUALIZACION SE DEBE TENER EN CUENTA LO ESTABLECIDO EN EL ART. 93 DE LA LIG).

Art. 159 séptimo párrafo del D.R. de la LIG.

COMPRA DE UN BIEN CON ANTERIORIDAD A LA VENTA

SE DEBE ACTUALIZAR EL VALOR DE COMPRA DEL BIEN

DESDE EL MES DE LA COMPRA HASTA EL MES DE LA VENTA

Cuando se opte por imputar la **ganancia obtenida en la venta de un inmueble** afectado en alguna de las formas mencionadas en el segundo párrafo de este artículo, **al costo de otro bien adquirido con anterioridad**, a los fines previstos en el párrafo anterior, deberá compararse el importe obtenido en la enajenación **con el que resulte de actualizar el monto invertido en la adquisición**, sobre la base de la variación operada en el referido índice entre el mes en que se efectuó la adquisición y el mes de enajenación de los respectivos bienes. (RESPECTO DE LA ACTUALIZACION SE DEBE TENER EN CUENTA LO ESTABLECIDO EN EL ART. 93 DE LA LIG).

Art. 159 último párrafo del D.R. de la LIG.

LA VENTA ES ANTERIOR A LA COMPRA O A LA CONSTRUCCION

SE DEBE COMPARAR EL PRECIO DE VENTA ACTUALIZADO

DESDE EL MES DE LA VENTA HASTA LA FINALIZACION DE LAS OBRAS

SE DEBE ACTUALIZAR CADA UNA DE LAS INVERSIONES HASTA LA FINALIZACION DE LA CONSTRUCCION

En los casos en que el reemplazo del inmueble se efectúe en la forma prevista en el segundo y en el tercer párrafo de este artículo, la comparación -a los mismos efectos- se realizará entre **el importe obtenido en la enajenación**, debidamente actualizado hasta el mes en que se concluyan las obras respectivas y **el que resulte de la suma de las inversiones** parciales efectuadas, debidamente actualizadas, aplicando las disposiciones del artículo 93 de la LIG desde la fecha de la inversión hasta el mes de terminación de tales obras. (RESPECTO DE LA ACTUALIZACION SE DEBE TENER EN CUENTA LO ESTABLECIDO EN EL ART. 93 DE LA LIG).

Art. 184 del D.R. de la LIG

VENTA Y REEMPLAZO EN CUARTA CATEGORIA

Las normas del art. 70 y del art. 71 (VENTA Y REEMPLAZO) de la LIG, y del art. 158 y del art. 159 (VENTA Y REEMPLAZO) del D.R. de la LIG, son también 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 impuesto a las ganancias, con excepción del caso de inmuebles sujetos al impuesto cedular contemplado en el artículo 99 de la LIG.

R.G. 2.140 REGLAMENTACION DE LA AFIP

SE DEBE INFORMAR A LA AFIP LA OPCION DE VENTA Y REEMPLAZO (ART.1)

Los contribuyentes que ejerzan la opción de reemplazo de bienes, establecida por el artículo 67 de la LIG (HOY ART. 71 DE LA LIG), deberán comunicarla a la AFIP, ingresando con clave fiscal al servicio "Transferencia de Inmuebles" disponible en el sitio "Web" institucional (http://www.afip.gov.ar), conforme a lo dispuesto por la R.G. 1.345.

Como constancia de la transacción realizada el sistema emitirá un acuse de recibo.

CERTIFICADO DE NO RETENCION (ART.2)

Una vez efectuada la comunicación, el solicitante obtendrá en el servicio señalado en el artículo anterior, un **"certificado de no retención"**, cuyo modelo se consigna en el Anexo de la presente, que tendrá para cada caso, el destino que se indica:

a) De tratarse de transferencia de inmuebles: deberá ser exhibido al escribano interviniente en la operación de venta, conforme lo prevé el art. 24 inciso b) de la R.G. 2.139.

El escribano actuante, ante la falta de presentación del citado certificado, practicará la retención del gravamen, sin considerar suma alguna en concepto de opción.

b) De tratarse de bienes muebles: deberá ser conservado en archivo a disposición de este Organismo juntamente con la documentación respaldatoria respectiva.

SE DEBE INFORMAR A LA AFIP LA REALIZACION DE LA OPERACION DE REEMPLAZO (ART.3)

Deberán, informar sobre el cumplimiento que oportunamente den a la obligación de adquirir o, en su caso, iniciar la construcción del o de los bienes de reemplazo, mediante comunicación a la AFIP a través del procedimiento dispuesto en el artículo 1 de la presente, dentro de los plazos que otorga el art. 67 (HOY ART. 71 DE LA LIG) de la LIG y el art. 96 (HOY ART. 159) del D.R. de la LIG.

Cuando el bien de reemplazo fuera un inmueble a construir, corresponderá que comuniquen dentro del plazo de CUATRO (4) años que establece el artículo 96 (HOY ART. 159) del D.R. de la LIG, los datos relativos a la finalización de la construcción.

COMPRA DEL BIEN DE REEMPLAZO ANTES DE LA VENTA DEL BIEN DE REEMPLAZO O INICIO DE LA CONSTRUCCION ANTES DE LA VENTA DEL BIEN DE REEMPLAZO (ART.4)

Cuando los bienes de reemplazo se hubieran adquirido o, en su caso, se hubiera iniciado la construcción con anterioridad a la venta de los bienes reemplazados, también podrá ejercerse la opción siempre que entre ambas operaciones no hubiera transcurrido un plazo superior a UN (1) año.

En tal supuesto la comunicación deberá efectuarse -mediante el procedimiento señalado en el art. 1- al vencimiento establecido para la presentación de la declaración jurada anual, correspondiente al ejercicio en que tenga lugar la adquisición de los bienes de reemplazo.

INCUMPLIMIENTO DE LOS PLAZOS O DE LOS REQUISITOS (ART.5)

Cuando se produzca el incumplimiento de alguno de los plazos o requisitos inherentes a la opción de reemplazo, deberá procederse de acuerdo con lo indicado en el artículo 96 (HOY ART. 159) del D.R. de la LIG.

DICTAMENES Y JURISPRUDENCIA SOBRE VENTA Y REEMPLAZO

DICTAMEN (DAT) 43/2004 DEL 15.07.2004
Venta de un inmueble ubicado en el país
Compra de un inmueble ubicado en el exterior
No se puede aplicar el instituto de venta y reemplazo

DICTAMEN (DAT) 73/2006 DEL 21.11.2006
Se trata de la venta de dos inmuebles destinados a la actividad inmobiliaria.
El producido de la venta de los dos inmuebles se va a destinar a la construcción de un inmueble también destinado a la actividad inmobiliaria.
La construcción se va a realizar sobre un predio respecto del cual tiene un permiso de uso y explotación.
La situación de los bienes primitivos cambia, ya que con el transcurso del tiempo el nuevo inmueble construido no pertenecerá más al patrimonio del contribuyente.
No resulta de aplicación la figura de venta y reemplazo.

DICTAMEN (DAT) 12/2015 DEL 13.11.2015
Actividad principal servicios inmobiliarios.
Actividad secundaria construcción.
En la actividad de la construcción los inmuebles tienen el carácter de bienes de cambio.
El inicio de las obras se realizó después del año de la venta del inmueble.
No corresponde la aplicación del instituto de venta y reemplazo.

DICTAMEN (DAT) 65/2000 DEL 11.12.2000
Sucursal de una sociedad extranjera.
Inmuebles destinados a alquiler.
Se debe analizar si la actividad de alquiler de inmuebles es la actividad principal.
Para que resulte de aplicación el instituto de venta y reemplazo el inmueble reemplazado debe afectarse como bien de uso.
Hoy el tema estaría resuelto con la reforma de la ley 27.430 al segundo párrafo del art. 71 de la LIG.

DICTAMEN (DAT) 92/2007
La actividad principal de la empresa es la locación de inmuebles.
Vende un inmueble destinado a locación.
Compra un inmueble destinado a locación.
Corresponde la aplicación del instituto de venta y reemplazo.

RESOLUCION (SDG TLI) 21.2006 DEL 21.11.2006. Consulta vinculante
Venta de dos inmuebles
Construcción de un inmueble sobre un terreno que no es propio.
Inmueble otorgado mediante un permiso de uso y explotación por Aeropuertos Argentinos 2000 SA.
No corresponde la aplicación del instituto de venta y reemplazo.

RESOLUCION (SDG TLI) 25.2017 DEL 10.05.2017. Consulta vinculante
Operación de permuta de inmuebles.
Se transfiere un inmueble afectado a la actividad principal de locación.
Se reciben unidades que serán construidas sobre el inmueble entregado en permuta.
No resulta de aplicación del instituto de venta y reemplazo.

RESOLUCION (SDG TLI) 44.2017 DEL 03.11.2017. Consulta vinculante
Venta de un inmueble afectado como bien de uso.
Se reinvierte en la construcción de un centro comercial sobre un inmueble propio. El destino será para la actividad inmobiliaria y para la actividad comercial.
De cumplirse los plazos el instituto de venta y reemplazo resulta de aplicación.

DICTAMEN (DAT) 57/2008 DEL 23.07.2008.
Se trata de la venta de inmuebles rurales destinados a locación.
No siendo la locación la actividad principal de la firma.
Hoy el tema estaría resuelto con la reforma de la ley 27.430 al segundo párrafo del art. 71 de la LIG.

DICTAMEN (DAT) 42/2013 DEL 30.10.2013
Venta de un inmueble donde se encuentra la sede comercial y administrativa.
Compra o construcción de un inmueble que se destinará a alquiler.
La actividad principal de la sociedad no es el alquiler de inmuebles, el inmueble que se compra no tiene el carácter de bien de uso.

Se diferencia a los inmuebles que tienen el carácter de bienes de uso de los inmuebles que tienen el carácter de inversiones.
No resulta de aplicación el instituto de venta y reemplazo.
Hoy el tema estaría resuelto con la reforma de la ley 27.430 al segundo párrafo del art. 71 de la LIG.

DICTAMEN (DAT) 45/2013 DEL 06.11.2013
Actividad principal servicios financieros y bancarios.
Venta de inmuebles rurales afectados a arrendamiento.
Construcción de edificios sobre terrenos adquiridos con anterioridad que se utilizarán como bien de uso en la actividad de prestación de servicios financieros.
El inmueble vendido no tiene el carácter de bien de uso.
No corresponde la aplicación del instituto de venta y reemplazo.
Hoy el tema estaría resuelto con la reforma de la ley 27.430 al segundo párrafo del art. 71 de la LIG.

RESOLUCION Nº 11/2014 (SDG TLI) DEL 27.03.2014.
Se vende un inmueble destinado como bien de uso (el lugar de su sede comercial).
Se compra un inmueble que se va a destinar a alquiler.
Hoy el tema estaría resuelto con la reforma de la ley 27.430 al segundo párrafo del art. 71 de la LIG.

RESOLUCION Nº 2/2014 (SDG TLI) DEL 14.01.2014.
Se vende inmuebles rurales afectados a locación.
La actividad de la empresa es la prestación de servicios financieros.
Hoy el tema estaría resuelto con la reforma de la ley 27.430 al segundo párrafo del art. 71 de la LIG.

ESCARPATRI SA TFN SALA A DEL 16.08.2007.
Se trata de la permuta de un inmueble rural.
Hoy el tema estaría resuelto con la reforma de la ley 27.430 al segundo párrafo del art. 71 de la LIG.

SANTIESTRELLA SA TFN SALA B DEL 05.12.2006.
Se trata de la venta y reemplazo de un inmueble rural.
Hoy el tema estaría resuelto con la reforma de la ley 27.430 al segundo párrafo del art. 71 de la LIG.

FADENBURG SA TFN SALA B DEL 06.02.2017
Vendió dos inmuebles rurales.
Compro dos inmuebles rurales.
Una de las operaciones se instrumentó a través de la cesión de la totalidad del paquete accionario.
Una de las operaciones se instrumentó a través de la cesión de las acciones que representan el 100% del capital social.
Lo único que tenían las sociedades en el patrimonio era un inmueble rural.
No se respetó el plazo del año entre la venta y la compra.
Se vendieron inmuebles rurales y se compraron acciones.
Para el TFN no corresponde la aplicación del instituto de venta y reemplazo.

MORONI OMAR ERNESTO CNACAF SALA IV DEL 14.06.2017
Actividad principal cría de ganado bovino.
Venta de un inmueble rural.
Compra de un inmueble para alquilar.
Compra de un inmueble para turismo.
Se vendió un inmueble rural afectado a la actividad agropecuaria.
Se compró un inmueble y se lo afectó a la actividad de turismo.
La opción no constituye un bien de uso del lugar donde se produjo la ganancia.
Se compró un inmueble para alquilar. No es un bien de uso. La actividad principal es la cría de ganado bovino.
La fecha de la escritura de compra es posterior al año de la venta del inmueble rural.
Respecto del inmueble alquilado no aportó el contrato de alquiler.
La falta de presentación del formulario 2278 no impide la aplicación del instituto de venta y reemplazo.
El TFN confirmó la determinación de oficio.
La CNACAF confirmó la sentencia del TFN y por lo tanto la determinación de oficio.

CHIAPPERO OSCAR DOMINGO TFN SALA A DEL 12.09.2016
El contribuyente había declarado la venta del inmueble rural como exenta.
Luego alega que la venta del inmueble rural no esta exenta pero que corresponde aplicar el instituto de venta y reemplazo.
En sede penal se dictó el sobreseimiento del contribuyente.
La pericia en sede penal determinó que se cumplieron con los requisitos para la aplicación del instituto de venta y reemplazo.
El TFN revocó la determinación de oficio.

Reforma ley 27.430

Producto de la reforma de la ley 27.430, ahora el artículo 71 de la LIG, establece que:

"*Dicha opción será también aplicable cuando el bien reemplazado sea un inmueble afectado a la explotación como bien de uso* ***o afectado a locación o arrendamiento o a cesiones onerosas de usufructo, uso, habitación, anticresis, superficie u otros derechos reales****, siempre que tal destino tuviera, como mínimo, una antigüedad de dos (2) años al momento de la enajenación y en la medida en que el importe obtenido en la enajenación se reinvierta en el bien de*

*reemplazo o en otros bienes de uso afectados a cualquiera de los destinos mencionados precedentemente, **incluso si se tratara de terrenos o campos**".*

Antes de la reforma de la ley 27.430, el art. 67 de la LIG (VIGENTE EL MOMENTO DEL DICTADO DE LOS DICTAMENES Y DE LOS FALLOS), establecía que:

"*Art. 67* *- En el supuesto del reemplazo y enajenación de un bien mueble amortizable, podrá optarse por imputar la ganancia de la enajenación al balance impositivo o, en su defecto, afectar la ganancia al costo del nuevo bien, en cuyo caso la amortización prevista en el artículo 84 deberá practicarse sobre el costo del nuevo bien disminuido en el importe de la ganancia afectada.*

Dicha opción será también aplicable cuando el bien reemplazado sea un inmueble afectado a la explotación como bien de uso, siempre que tal destino tuviera, como mínimo, una antigüedad de 2 (dos) años al momento de la enajenación y en la medida en que el importe obtenido en la enajenación se reinvierta en el bien de reemplazo o en otros bienes de uso afectados a la explotación.

El actual art .71 de la LIG, establece que:

"*Art. 71 -* *En el supuesto de reemplazo y enajenación de un bien mueble amortizable, podrá optarse por imputar la ganancia de la enajenación al balance impositivo o, en su defecto, afectar la ganancia al costo del nuevo bien, en cuyo caso la amortización prevista en el artículo 88 deberá practicarse sobre el costo del nuevo bien disminuido en el importe de la ganancia afectada.*

*Dicha opción será también aplicable cuando el bien reemplazado sea un inmueble afectado a la explotación como bien de uso **o afectado a locación o arrendamiento o a cesiones onerosas de usufructo, uso, habitación, anticresis, superficie u otros derechos reales**, siempre que tal destino tuviera, como mínimo, una antigüedad de dos (2) años al momento de la enajenación y en la medida en que el importe obtenido en la enajenación se reinvierta en el bien de reemplazo o en otros bienes de uso afectados a cualquiera de los destinos mencionados precedentemente, incluso si se tratara de terrenos o campos.*
(..)"

El art. 96 del D.R. de la LIG (ANTES DEL DICTADO DE LA LEY 27.430 Y VIGENTE AL MOMENTO DEL DICTADO DE LOS DICTAMENES Y DE LOS FALLOS), establecía que:

"*Art. 96 -* *Sin perjuicio de lo establecido en el penúltimo párrafo del artículo 67 de la ley, la opción referida en el mismo deberá manifestarse dentro del plazo establecido para la presentación de la respectiva declaración jurada correspondiente al ejercicio en que se produzca la venta del bien y de acuerdo con las formalidades que al respecto establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos. Cuando se opte por afectar la ganancia obtenida en la venta de un bien al costo de otro bien adquirido con anterioridad, realizándose ambas operaciones -adquisición y venta- en ejercicios fiscales distintos, la amortización en exceso practicada por el bien de reemplazo deberá reintegrarse al balance impositivo en el ejercicio fiscal en que se produzca la venta del bien reemplazado, debiendo actualizarse el importe respectivo aplicando el índice de actualización mencionado en el artículo 89 de la ley, referido al mes de cierre del ejercicio fiscal en que corresponda efectuar el reintegro.*

Por reemplazo de un inmueble afectado a la explotación como bien de uso, se entenderá tanto la adquisición de otro, como la de un terreno y ulterior construcción en él de un edificio o aun la sola construcción efectuada sobre terreno adquirido con anterioridad.
(..)"

El actual art. 159 del D.R. de la LIG, establece que:

"*Art. 159* *- Sin perjuicio de lo establecido en el penúltimo párrafo del artículo 71 de la ley, la opción referida en este deberá manifestarse dentro del plazo establecido para la presentación de la respectiva declaración jurada correspondiente al ejercicio en que se produzca la venta del bien y de acuerdo con las formalidades que al respecto establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos. Cuando se opte por afectar la ganancia obtenida en la venta de un bien al costo de otro bien adquirido con anterioridad, realizándose ambas operaciones -adquisición y venta- en ejercicios fiscales distintos, la amortización en exceso practicada por el bien de reemplazo deberá reintegrarse al balance impositivo en el ejercicio fiscal en que se produzca la venta del bien reemplazado, debiendo actualizarse el importe respectivo aplicando la variación del índice de precios a que se refiere el artículo 93 de la ley producida entre el mes de cierre del ejercicio fiscal y aquel en el que corresponda efectuar el reintegro.*

*Por reemplazo de un inmueble que hubiera estado afectado a la explotación como bien de uso **o a locación o arrendamiento o a cesiones onerosas de usufructo, uso, habitación, anticresis, superficie u otros derechos reales** -siempre que tal destino tuviera, como mínimo, una antigüedad de dos (2) años al momento de la enajenación y en la medida en que el importe obtenido en la enajenación se reinvierta en el bien de reemplazo o en otros bienes de uso afectados a cualesquiera de los destinos mencionados precedentemente, incluso si se tratara de terrenos o campos- , se entenderá, solo tratándose de inmuebles, tanto la adquisición de otro inmueble, como la de un terreno y ulterior construcción en él de un edificio o aun la sola construcción efectuada sobre terreno adquirido con anterioridad.*
(..)"

Dictamen (DAT) 43/2004 del 15.07.2004
INMUEBLE UBICADO EN EL EXTERIOR

Venta de un inmueble afectado a la actividad agropecuaria como bien de uso por más de dos años ubicado en el país.
Compra de un inmueble en el exterior (Uruguay) afectado a la actividad agropecuaria.
No se puede aplicar el instituto de venta y reemplazo

"*I. La entidad del asunto efectúa una consulta, en los términos del artículo 12 del decreto reglamentario de la Ley de Procedimiento Fiscal, relativa al tratamiento en el impuesto a las ganancias de la* ***venta de un inmueble afectado a la actividad agropecuaria como bien de uso por más de dos años, ubicado en la Argentina*** *y el* ***reemplazo del mismo dentro del año por un inmueble en el exterior (República Oriental del Uruguay)****.*

Consulta si resulta procedente la aplicación del mecanismo previsto en el artículo 67 (HOY ART. 71 DE LA LEY) *de la Ley de Impuesto a las Ganancias* ***cuando el bien a adquirir se encuentra ubicado en el exterior y el bien a vender está ubicado en Argentina****. Expresa que el nuevo bien de uso generará para la sociedad rentas de fuente extranjera.*

LA SOCIEDAD NO TIENE QUEBRANTOS DE FUENTE ARGENTINA

LA SOCIEDAD TIENE QUEBRANTOS DE FUENTE EXTRANJERA

Informa que ***la sociedad no posee quebrantos de fuente argentina*** *y* ***sí posee quebrantos de fuente extranjera por*** *$ 6.000.000 originado en colocaciones de fondos en el exterior.*

Hace mención al artículo 67 (HOY ART. 71 DE LA LIG) *de la Ley de Impuesto a las Ganancias, expresando que los únicos requisitos exigidos por la disposición son: 1) el inmueble a reemplazar haya estado afectado como bien de uso durante dos o más años desde el momento de la venta, 2) que el importe obtenido se reinvierta en el bien de reemplazo, 3) ambas operaciones deben efectuarse dentro del término de un año.*

Finalmente opina que del marco normativo no surge limitación alguna respecto al caso de venta de un campo ubicado en el territorio nacional afectado como bien de uso por más de dos años y la posterior reinversión del precio en la adquisición de un campo en el exterior.

ANALISIS DEL DICTAMEN

II. El artículo 67 (HOY ART. 71 DE LA LIG) *de la Ley de Impuesto a las Ganancias, comprendido en el Capítulo III del Título II, correspondientes a ganancias de la tercera categoría, beneficios de empresas y ciertos auxiliares de comercio, establece que "en el supuesto del reemplazo y enajenación de un bien mueble amortizable, podrá optarse por imputar la ganancia de la enajenación al balance impositivo o, en su defecto afectar la ganancia al costo del nuevo bien, disminuido en el importe de la ganancia afectada.*

Dicha opción será también aplicable cuando el bien reemplazado sea un inmueble afectado a la explotación como bien de uso, siempre que tal destino tuviera, como mínimo, una antigüedad de dos (2) años al momento de la enajenación y en la medida en que el importe obtenido en la enajenación se reinvierta en el bien de reemplazo o en otros bienes de uso afectados a la explotación.

La opción para afectar el beneficio al costo del nuevo bien sólo procederá cuando ambas operaciones (venta y reemplazo) se efectúen dentro del término de un (1) año".

SE PUEDE IMPUTAR LA GANANCIA POR LA VENTA DE UN INMUEBLE AFECTADO A UNA EXPLOTACION AGROPECUARIA

AL COSTO DE UN NUEVO INMUEBLE AFECTADO A LA EXPLOTACION AGROPECUARIA

Conforme con dicha disposición resultaría procedente la opción de imputar la ganancia obtenida por un inmueble afectado a una explotación agropecuaria, que genera ganancias de tercera, al costo de un nuevo inmueble agropecuario, si el reemplazo se realiza dentro del año.

Cabe analizar ahora el supuesto de ***compra de un inmueble en el exterior que generará ganancias gravadas de fuente extranjera****.*

El artículo 1 de la ley *declara que todas las ganancias obtenidas por personas de existencia ideal quedan sujetas al gravamen. Los sujetos residentes en el país tributan sobre la totalidad de sus ganancias obtenidas en el país y 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.*

El artículo 119, inciso d) (HOY ART. 116 INCISO D)*, considera residentes en el país los sujetos comprendidos en el artículo 69, inciso a)* (HOY ART. 73 INCISO A)*. El artículo 127* (HOY ART. 124 DE LA LIG) *determina que son ganancias de fuente extranjera las comprendidas en el artículo 2, que provengan de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el exterior, de la realización en el extranjero de cualquier acto o actividad susceptible de producir un beneficio o de hechos ocurridos fuera del territorio nacional.*

GANANCIAS DE LOS ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES DEL EXTERIOR

A su vez, el artículo 128 (HOY ART. 125 DE LA LIG) *indica que las* ***ganancias atribuibles a establecimientos estables instalados en el exterior de titulares residentes en el país****, constituyen para estos últimos ganancias de fuente extranjera. Los establecimientos mencionados son los organizados en forma de empresa estable para el desarrollo de actividades agropecuarias, entre otras.*

RESULTADO IMPOSITIVO DE LOS ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES DEL EXTERIOR

El artículo 129 (HOY ART. 126 DE LA LIG) *expresa que* ***a fin de determinar el resultado impositivo de fuente extranjera de los establecimientos estables deberán efectuarse registraciones contables en forma separada de las de sus titulares residentes en el país****. A esos efectos las transacciones realizadas entre el titular del país y su establecimiento estable en el exterior -entre otras- se considerarán efectuadas entre partes independientes. Si no fuera así las diferencias en exceso o en defecto que se registren respecto de las que hubieran pactado esas partes, se incluirán en las ganancias de fuente argentina del titular residente.*

Si la contabilidad separada no reflejara adecuadamente el resultado impositivo de fuente extranjera de un establecimiento estable la AFIP puede determinarlo sobre la base de las registraciones contables del titular residente en el país o en función de otros índices que resulten adecuados.

GANANCIA NETA DE FUENTE EXTRANJERA

Por su parte, el artículo 131 (HOY ART. 128 DE LA LIG) *establece que la* ***ganancia neta de fuente extranjera*** *se efectuará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 17* (HOY ART. 23 DE LA LIG) *y restantes disposiciones contenidas en los Títulos II y III, en tanto su alcance permita relacionarlas con las ganancias de esa fuente, con las modificaciones y adecuaciones previstas en este Título.*

ENAJENACION DE BIENES DE USO DE ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES DEL EXTERIOR

DETERMINACION DEL COSTO COMPUTABLE

Además, los artículos 152 y 154 (HOY ART. 149 Y ART. 151 DE LA LIG) *prevén la situación de* ***enajenación de bienes que forman parte del activo fijo de establecimientos estables ubicados en el exterior*** *adquiridos, elaborados o construidos por residentes en el país, para afectarlos a la producción de ganancia de fuente extranjera* ***el costo se determinará*** *de acuerdo con los artículos 58, 59, 60, 61, 63 y 65* (HOY ART. 62, ART. 63, ART. 64, ART. 65, ART. 67 Y ART. 69 DE LA LIG)*, disminuido en el importe de las amortizaciones.*

RESULTAN DE APLICACIÓN TODOS LOS ARTICULOS DE COSTO COMPUTABLE DE FUENTE ARGENTINA SIN HACER MENCION AL ART. 71 DE VENTA Y REEMPLAZO

Es decir que en los casos de ***enajenación de bienes de uso*** *se menciona la aplicación de los artículos referidos a la forma de cálculo prevista para los bienes radicados en el país -artículos 58 a 61, 63 y 65* (HOY ART. 62, A ART. 65, ART. 67 Y ART. 69 DE LA LIG)- ***sin mencionar el artículo 67*** (HOY ART. 71 DE LA LIG) *que es el que se trata.*

ENAJENACION DE COSAS MUEBLES EN EL EXTERIOR

A su vez, el artículo 153 (HOY ART. 150 DE LA LIG) *contempla que* ***cuando se enajenen en el exterior cosas muebles****, remitidas por residentes en el país para aplicarlos a la producción de rentas de fuente extranjera, bajo el régimen de exportación para consumo, o de otros bienes que hayan estado afectados a producir rentas de fuente argentina, el costo computable estará dado por el valor impositivo atribuible al residente en el país al inicio del ejercicio de la remisión o de la adquisición o construcción si tuvo lugar con posterioridad a la iniciación, disminuidos en el importe de las amortizaciones si estuvo afectado a la producción de renta de fuente extranjera.*

LOS ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES DEL EXTERIOR DEBEN DETERMINAR SU GANANCIA DE FUENTE EXTRANJERA EN FORMA SEPARADA DE SU GANANCIA DE FUENTE ARGENTINA

De acuerdo con la reseña efectuada se advierte que ***los establecimientos estables radicados en el exterior*** *-como lo constituiría el inmueble agropecuario a adquirir en Uruguay-* ***pertenecientes a sociedades residentes en el país deben determinar su ganancia de fuente extranjera en forma separada de las correspondientes a las ganancias de fuente argentina****, computando las deducciones correspondientes a esa fuente, y para las transacciones con las sociedades del país considerará a los fines de la determinación de su ganancia el criterio de partes independientes.*

NO RESULTA DE APLICACIÓN EL ART. 71 DE LA LIG

En función de las normas analizadas es dable destacar que ***la Ley de Impuesto a las Ganancias no admite que el artículo 67*** (HOY ART. 71 DE LA LIG) ***sea aplicable cuando se vende un inmueble en el país y se adquiere otro en el exterior*** *para una actividad fuera del país.*

Por otra parte, cabe traer a mención lo expuesto en la Cámara de Senadores por el miembro informante -senador Verna- , en oportunidad de analizar el proyecto de ley que fuera la Nº 25063, en cuanto a que "los residentes en el país son sujetos por las ganancias de fuente argentina y las obtenidas en el exterior, pudiendo computar como ingreso a cuenta lo pagado en el extranjero por tributos análogos hasta el límite del incremento de la obligación tributaria originada en la inclusión de las ganancias de fuente extranjera".

Reafirmando de esa manera la aplicación del criterio de fuente argentina para las ganancias obtenidas en el país además de la incorporación de las de fuente extranjera considerando para esta última el pago a cuenta del impuesto pagado en el extranjero.

En ese sentido, la norma fiscal regula el ajuste de las transacciones entre el establecimiento del exterior y el del país, a los fines de determinar el resultado de fuente argentina alcanzado exclusivamente por el Fisco argentino, mientras que los resultados obtenidos en el exterior son susceptibles de ser alcanzados por el Fisco extranjero -generando ese impuesto un pago a cuenta del impuesto a las ganancias argentino-, por lo que se aprecia que lo que interesa de acuerdo

con la norma es la determinación de la base del impuesto de fuente argentina como si el establecimiento del exterior fuese un tercero.

COLISION CON EL ART. 71 DE LA LIG

Es decir que ante la imposibilidad de control de la renta de fuente extranjera y la potestad tributaria extranjera importa determinar la renta de fuente argentina en forma independiente y ***dicho objetivo colisiona con la aplicación del artículo 67*** (HOY ART. 71 DE LA LIG) ***a las ventas realizadas en el país y reemplazadas por bienes que generen renta de fuente extranjera****.*

Además, en el supuesto que la norma impositiva lo admitiera y se pretendiera ejercer la opción de su aplicación la exigencia de una contabilidad separada haría que se registrara al momento de la venta una ganancia nula de fuente argentina y la posterior transferencia de los fondos al exterior que al momento de la compra registraría un menor costo del inmueble en el exterior, afectando el impuesto que se determine en definitiva en el país. Así, el costo del inmueble a adquirir en el exterior se vería reducido generando al momento de su futura realización una mayor ganancia de fuente extranjera a alcanzar por el Fisco foráneo y en forma residual por el Fisco argentino.

CONCLUSION DEL DICTAMEN

Por ello concluimos *que en función de la letra de la ley en su conjunto* ***no resulta posible la aplicación del artículo 67*** (HOY ART. 71 DE LA LIG)*, pues la discriminación en la determinación de una y otra renta obedece a la potestad exclusiva del Fisco Nacional sobre las rentas obtenidas en el país, entre ellas la correspondiente a la venta de la fuente productora que intrínsecamente acumula los ingresos fiscalmente no realizados obtenidos en el país.*

A mayor abundamiento, el objetivo de la imposición de la venta de bienes de capital encuentra fundamento en razones de equidad horizontal, pues confieren a sus beneficiarios capacidad contributiva que se alcanza en el momento de su realización, haciéndolo susceptible del gravamen, y además como ya se dijo se gravan las ganancias acumuladas en el valor del bien -cfr. Conclusiones de la XXXIII Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Capital Federal - Mar del Plata - 13 al 15 de noviembre de 2003-.

LOS QUEBRANTOS DE FUENTE EXTRANJERA NO SE PUEDEN COMPUTAR CON GANANCIAS DE FUENTE ARGENTINA

COMPUTO DE QUEBRANTOS DE FUENTE ARGENTINA CON GANANCIAS DE FUENTE EXTRANJERA

Otro aspecto a considerar es lo establecido en el artículo 134 (HOY ART. 131 DE LA LIG) *que dispone que* ***si de la determinación de la ganancia neta de fuente extrajera resultara una pérdida, ésta podrá deducirse de las ganancias netas de fuente extranjera*** *que se obtengan en los cinco (5) años inmediatos siguientes. En cambio,* ***si surgiera una ganancia neta se imputarán contra la misma las pérdidas de fuente argentina****.*

La incorporación de la renta de fuente extranjera por parte de sujetos residentes en el país a la gravabilidad del impuesto fue comentada por Enrique J. Reig en su artículo "El criterio de renta mundial en la reforma de los impuestos a las ganancias y sobre los activos" respecto a que los quebrantos provenientes de actividades de fuente extranjera que no pueden compensarse con los de fuente argentina, en el sentido que "se introduce, pues, una excepción a la consideración de todas las rentas de los residentes en su conjunto, sean de fuente nacional o extranjera, negando la posibilidad de darles esta consideración cuando tienen una expresión negativa con lo que, evidentemente, se impide que puedan computarse quebrantos provenientes de actividades desarrolladas en el exterior, de imposible control en cuanto a su realidad por parte de nuestra Administración Fiscal"".

DICTAMEN (DAT) 73/2006 DEL 21.11.2006

Se trata de la venta de dos inmuebles destinados a la actividad inmobiliaria.

El producido de la venta de los dos inmuebles se va a destinar a la construcción de un inmueble también destinado a la actividad inmobiliaria.

La particularidad es que la construcción se va a realizar sobre un predio respecto del cual tiene un permiso de uso y explotación.

Es decir que la situación de los bienes primitivos cambia, ya que con el transcurso del tiempo el nuevo inmueble construido no pertenecerá más al patrimonio del contribuyente.

Por lo tanto no resulta de aplicación la figura de venta y reemplazo.

"*I. Las presentes actuaciones tienen su origen en la presentación efectuada por la firma del epígrafe en los términos de la Resolución General N° 1.948, mediante la cual consulta sobre la viabilidad de la aplicación del régimen de venta y reemplazo previsto en el artículo 67* (HOY ART. 71 DE LA LIG) *de la Ley de Impuesto a las Ganancias a la situación que a continuación se describe.*

Al respecto, la rubrada manifiesta que los días 06/10/05 y 04/11/05 ***vendió dos inmuebles de su propiedad afectados a la actividad inmobiliaria*** *ejerciendo en ambos casos la opción de aplicar el régimen de venta y reemplazo siguiendo el procedimiento de información previsto en la Resolución General (DGI) N° 2.278.*

Añade que a efectos de materializar dicha opción, es ***su intención destinar parte del producido de la venta de los referidos inmuebles a la construcción de otro destinado a la misma actividad inmobiliaria*** *-alquilarlo o darlo en uso a Aeropuertos Argentina 2000 S.A.- y que obviamente será reconocido como un bien de uso por la sociedad.*

En ese contexto señala que Aeropuertos Argentina 2000 S.A. (concesionaria del Estado Nacional para la administración y explotación de treinta y tres (33) aeropuertos integrantes del grupo A de aeropuertos del Sistema Nacional de

Aeropuertos) otorgará a "A.L." S.A. un permiso de uso para la explotación de un predio ubicado en el Aeropuerto Jorge Newbery durante un período de tiempo -en principio igual al período que resta de la concesión de Aeropuertos Argentina 2000 S.A.-, permitiendo allí la construcción del edificio en cuestión.

Asimismo aclara que Aeropuertos Argentina 2000 S.A. en virtud de las facultades que detenta por la concesión conferida, otorga a distintos permisionarios/usuarios -a los que se sumaría "A.L." S.A.- el derecho de explotación y uso no exclusivo de espacios para llevar a cabo determinadas actividades vinculadas con su empresa dentro del predio de los aeropuertos.

En virtud de lo expuesto considera que con la operación descripta, no estará haciendo otra cosa que reemplazar los inmuebles vendidos -afectados a explotación inmobiliaria- por otro bien -edificio construido (bien de uso)- que destinará a la misma actividad inmobiliaria, siendo la única diferencia que ahora se afectaría a la actividad un bien inmueble construido sobre un terreno entregado por el Estado en custodia a Aeropuertos Argentina 2000 S.A., la cual lo cede a "A.L." S.A. mediante un permiso de uso y explotación.

ANALISIS DEL DICTAMEN

II. Expuesta la situación bajo consulta se procederá a reseñar la normativa que gobierna la especie.

ART. 71 DE LA LIG

Así pues cabe recordar que el régimen previsto en el artículo 67 de la Ley de Impuesto a las Ganancias prevé que en "...el supuesto del reemplazo y enajenación de un bien mueble amortizable, podrá optarse por imputar la ganancia de la enajenación al balance impositivo o, en su defecto, afectar la ganancia al costo del nuevo bien, en cuyo caso la amortización prevista en el artículo 84 deberá practicarse sobre el costo del nuevo bien disminuido en el importe de la ganancia afectada".

El mismo dispositivo agrega en su segundo párrafo que dicha opción "...será también aplicable cuando el bien reemplazado sea un inmueble afectado a la explotación como bien de uso, siempre que tal destino tuviera, como mínimo, una antigüedad de DOS (2) años al momento de la enajenación y en la medida en que el importe obtenido en la enajenación se reinvierta en el bien de reemplazo o en otros bienes de uso afectados a la explotación".

A su vez, aclara que la opción "...para afectar el beneficio al costo del nuevo bien solo procederá cuando ambas operaciones (venta y reemplazo) se efectúen dentro del término de 1 (un) año."

ART. 159 DEL D.R. DE LA LIG

Por su parte, el segundo párrafo del artículo 96 (HOY ART. 159 DEL D.R. DE LA LIG) *del Decreto Reglamentario establece que "Por reemplazo de un inmueble afectado a la explotación como bien de uso, se entenderá tanto la adquisición de otro, como la de un terreno y ulterior construcción en él de un edificio o aún la sola construcción efectuada sobre terreno adquirido con anterioridad".*

En tanto su tercer párrafo dispone que "La construcción de la propiedad que habrá de constituir el bien de reemplazo puede ser anterior o posterior a la fecha de venta del bien reemplazado, siempre que entre esta última fecha y la de iniciación de las obras respectivas no haya transcurrido un plazo superior a 1 (un) año y en tanto las mismas se concluyan en un período máximo de 4 (cuatro) años a contar desde su iniciación".

CITAS DE DOCTRINA

Como bien aprecia destacada doctrina "...La figura de venta y reemplazo tiene como objetivo favorecer la renovación de los activos fijos de las empresas, ya que permite diferir en el tiempo la utilidad resultante de la venta de los bienes a reemplazar -al no tributar sobre dicho importe en el ejercicio en que se produce la misma- sino que se autoriza a afectar tal utilidad al costo del nuevo bien, obteniéndose una ventaja financiera" ("Impuesto a las Ganancias, a la Transferencia de Inmuebles y a la Ganancia Mínima Presunta, Venta y Reemplazo/Tratamiento, ***Carolina Anad, Vivian Marirossi y Laura Unia****, Revista de Doctrina Jurisprudencia y Legislación, Año 2000, tomo LVIII-B, La Ley).*

*En el mismo sentido Darío Rajmilovich expresa que "Dicho mecanismo consiste en la imputación de la utilidad generada por la venta de los citados bienes (Bienes Reemplazados) a la disminución del Costo Amortizable de bienes (Bienes de reemplazo), bajo los términos establecidos en la ley de impuesto a las ganancias y su reglamentación" (****Darío Rajmilovich****, "Manual del Impuesto a las Ganancias", La Ley, año 2006, pág. 535).*

REQUISITOS PARA QUE OPERE LA VENTA Y REEMPLAZO

Vinculado a las condiciones y características del régimen que nos ocupa debemos destacar también lo expresado por la doctrina que si bien es crítica con respecto al artículo 96 del Decreto Reglamentario de la Ley del Impuesto a las Ganancias, reconoce la taxatividad del mismo en el sentido que "... cuando el bien de reemplazo sea un inmueble, se entiende que se cumple la condición de la ley cuando, dentro del año (previo o posterior) de la venta:

a) se compre un inmueble;

b) se inicie la construcción necesaria, sobre terreno de propiedad anterior, o adquirido también dentro del año (en este caso, también el terreno puede considerarse como bien de reemplazo); la construcción debe terminar dentro de los cuatro años de su iniciación ..." (Carlos A. Raimondi, Adolfo Atchabaian, "El Impuesto a las Ganancias", Depalma, Tercera Edición, 491).

LA CONSTRUCCION SE VA A REALIZAR SOBRE UN PREDIO RESPECTO DEL CUAL TIENE UN PERMISO DE USO Y EXPLOTACION

A esta altura del informe ***se puede advertir que "A.L." S.A. no utilizó parte del producido de la venta de los dos inmuebles para la construcción de otro sobre un terreno adquirido en forma previa o con posterioridad a la venta, sino para construir un edificio sobre la parte de un predio que mediante un permiso de uso y explotación le otorgara Aeropuerto Argentina 2000 S.A. que a su vez lo posee en concesión del Estado Nacional****.*

OBJETIVO DE LA NORMA

Además es de destacar que al ser ***el objetivo de la norma el de favorecer la renovación del activo fijo*** *de la empresa,* ***el mismo no se cumpliría atento que en el caso planteado la finalización de la concesión que tiene Aeropuertos Argentina 2000 S.A. implicará para "A.L." S.A. la pérdida de dicho activo fijo****.*

Es decir que ***no se produciría en el caso sub-examine el necesario reemplazo de un bien inmueble por la construcción de otro sobre un terreno de su propiedad****, como lo establece el artículo 96 del Decreto Reglamentario. (..)*

Por otra parte y respecto del término explotación utilizado por la norma legal, podemos resaltar lo expresado por el Dr. Luis Omar Fernández en el sentido que dicho requisito representa "...una de las condiciones fundamentales que hacen a la aplicación del régimen: si el bien al que se afecta la utilidad, formara parte del patrimonio de otra explotación, no estaría habilitada la opción pues no constituiría un "bien de uso" del lugar económico donde se produjo la ganancia; todo ello es independiente de la calidad de sujeto del impuesto que ostente el titular de la explotación"(Luis Omar Fernández, "Venta y Reemplazo de inmuebles, La Ley).

Agregando que el "...impedimento radica en que el nuevo inmueble no será "un bien de uso afectado a la explotación" donde se originó la ganancia, por estar afectado a otra explotación que, aunque del mismo sujeto, incumple la condición" (Luis Omar Fernández, "Venta y Reemplazo de inmuebles, La Ley).

En el caso se advierte que la consultante informa que ***los inmuebles vendidos los tenía afectados a la actividad inmobiliaria****, en tanto que* ***parte del producido por su venta la utilizará para la construcción de un edificio destinado a oficinas en un predio bajo uso de explotación cedido por Aeropuertos Argentina 2000 S.A. que a su vez los posee en concesión del Estado Nacional****, apreciándose que la explotación de los mismos sería como una contraprestación por su construcción.*

Vale decir que ***los bienes vendidos se encontraban afectados a una actividad inmobiliaria****, en tanto que* ***el nuevo bien objeto de afectación es producto de su actividad constructora****, incumpliéndose también desde este punto de vista uno de los requisitos exigidos por el artículo 67 de la ley del gravamen.*

Por otra parte, el mismo autor citado al tratar el concepto bien de reemplazo expresa que: "...se trata de un proceso de sustitución de una cosa por otra en el cual, la segunda, cumple las funciones de la primera de modo que la situación precedente se mantenga inalterada."

En el presente caso cabe observar que ***la situación de los bienes primitivos cambia, ya que con el transcurso del tiempo el nuevo inmueble construido no pertenecerá más al patrimonio del contribuyente****.*

En definitiva, este servicio asesor interpreta que al no asimilarse la situación objeto de debate a ninguna de las situaciones contempladas por el legislador, ***no se dan las condiciones que establece la norma legal para que pueda ejercerse la opción de venta y reemplazo*** *previsto en el artículo 67 de la Ley de Impuesto a las Ganancias y en el artículo 96 de su Decreto Reglamentario*".

Dictamen (DAT) 12/2015 del 13.11.2015
Actividad principal servicios inmobiliarios.
Actividad secundaria construcción. En la actividad de la construcción los inmuebles tienen el carácter de bienes de cambio.
El inicio de las obras se realizó después del año de la venta del inmueble.
No corresponde la aplicación del instituto de venta y reemplazo.

"*I.- La firma del epígrafe efectúa una presentación en los términos de la Resolución General Nº 1.948 (AFIP), mediante la cual consulta si se encuentra habilitada para ejercer la opción prevista por el Artículo 67* (HOY ART. 71 DE LA LIG) *de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones), respecto de* ***la enajenación de inmuebles construidos sobre otro afectado como bien de uso y su reemplazo por la construcción de nuevos bienes*** *que se afectarán al mismo destino.*

Sobre el particular aclara que se dedica principalmente a la explotación de inmuebles de su propiedad, encontrándose inscripta ante esta Administración Federal bajo los Códigos de Actividad 701090, 810428, 659810 y 452200, y que si bien su estatuto define un objeto social amplio, entre sus actividades específicas se encuentra la inmobiliaria.

En tal sentido agrega que la empresa en el año 1993 -fecha de constitución de la misma- ***adquirió unos inmuebles como bienes de uso*** *en la localidad de ZZ, Pcia. de ...,* ***que puso en alquiler*** *en el año 1994 y que desde entonces y con la excepción descripta en los párrafos siguientes,* ***ésa constituyó su principal actividad****.*

Señala que con el fin de continuar en ese rubro, ***decidió construir en los mismos terrenos nuevas oficinas*** *que le permitan mejorar la rentabilidad.*

Precisa que la locación referida se mantuvo en parte hasta el inicio de las obras en cuestión y el resto hasta Junio de 2013 fecha en que se suspendió dicha actividad en forma total para poder continuar con aquéllas.

Explica que ***el proyecto abarca la construcción de tres estructuras de oficinas A, B, C y un centro de amenities****, que se edificarán en cuatro bloques independientes, con cocheras en espacios y entradas comunes,* ***debiendo demoler a tales fines parte de los inmuebles existentes*** *y remodelar uno de ellos como centro de amenities al servicio de las otras tres.*

Aclara que de las ***29 unidades en construcción****,* ***que se edificarán en 3 bloques independientes (A, B y C)*** *denominadas según los planos aprobados 1 a 6 y 10 a 32, se tienen prevendidas diez identificadas como "3 y 4, 12 y 13, 19 y 20, 25 y 26, 31 y 32" (que integran el denominado bloque C), y que los fondos generados por esa operación se pretenden reinvertir en las restantes 19 designadas como 1 y 2, 10 y 11, 15 y 16, 21 y 22, 27 y 28 (Bloque A), 5 y 6, 14, 17 y 18, 23 y 24, 29 y 30 (Bloque B).*

Agrega que "...a efectos de poder continuar las inversiones en los bloques A y B necesita devengar la venta del bloque C e invertir el producido en la construcción de estos nuevos edificios que estarán emplazados en el mismo terreno de propiedad de la empresa y cuyo destino será el mismo que siempre tuvo o sea el alquiler".

En cuanto al encuadre del caso en la figura en cuestión y los requisitos que se exigen, aduce que ***algunas inversiones y trabajos que resultan comunes a toda la obra como los planos generales, demoliciones necesarias, ciertos movimientos de tierra, bases, armado de instalaciones centrales, rampas y excavaciones para cocheras, se comienzan con una anterioridad mayor al año respecto de la fecha de venta del primer inmueble C****, y las obras específicas de los bloques A y B, sobre los que se prevé reinvertir los fondos generados por las ventas de C, si bien están iniciadas no tendrán a la fecha de venta del bien a reemplazar una antigüedad mayor al año.*

En tal sentido aclara que los aspectos comunes mencionados e iniciados antes del año, no serían computados como nueva inversión para el caso de ser aplicado el régimen de venta y reemplazo; además, informa que se prevé la finalización de las nuevas unidades mucho antes del plazo de cuatro años que establece la norma para su reinversión.

A su vez deja constancia de que en el supuesto que del producido de la venta de la unidad que se pretende reemplazar y su aplicación a las nuevas obras en el mismo inmueble, surgiera un remanente, el mismo podrá aplicarse a otro bien con igual destino -bien de uso-.

A partir de ello opina que las características de la operatoria descripta habilitan el ejercicio de la opción de que se trata, alegando que el caso guarda similitud con el tratado en el ***Dictamen N° 92/07 (DI ATEC)****.*

LA CONSULTA TIENE QUE VER CON DOS DUDAS

No obstante ello, justifica la consulta en las dudas de carácter interpretativo que, en su opinión, subsisten con relación a dos exigencias, ***una vinculada a la antigüedad en el inicio de las obras comunes y/o específicas de los bienes de reemplazo*** *-bloques A y B- y* ***otra inherente a la antigüedad como bien de uso del inmueble enajenado*** *-bloque C-* ***que es menor a los dos años aun cuando la del inmueble sobre el que fue construido sea mucho mayor a dicho plazo****.*

RESOLUCION DEL DICTAMEN

II. Expuesta la temática traída a consideración, en primer término corresponde aclarar que la Subdirección General de ... mediante la Nota N° .../13 (SDG ...) del .../.../13, le comunicó a la rubrada la admisión formal de su presentación como consulta vinculante.

Asimismo cabe destacar que este servicio asesor abordará el tema consultado desde un punto de vista teórico basado en la información aportada por la consultante, sin pormenorizar aspectos específicos para los cuales no cuenta con los datos necesarios y sin efectuar verificación alguna, la que eventualmente estará a cargo del área operativa pertinente.

Aclarado ello y entrando en el análisis del régimen en cuestión, es dable recordar que el Artículo 67 (HOY ART. 71 DE LA LIG) *de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones) prevé que "En el supuesto de reemplazo y enajenación de un bien mueble amortizable, podrá optarse por imputar la ganancia de la enajenación al balance impositivo o, en su defecto, afectar la ganancia al costo del nuevo bien, en cuyo caso la amortización prevista en el Artículo 84 deberá practicarse sobre el costo del nuevo bien disminuido en el importe de la ganancia afectada".*

El mismo dispositivo ***agrega en su segundo párrafo que*** *dicha opción "... será también aplicable cuando el bien reemplazado sea un inmueble afectado a la explotación como bien de uso, siempre que tal destino tuviera, como mínimo, una antigüedad de DOS (2) años al momento de la enajenación y en la medida en que el importe obtenido en la enajenación se reinvierta en el bien de reemplazo o en otros bienes de uso afectados a la explotación".* (ESTE PARRAFO FUE MODIFICADO POR LA LEY 27.430)

Seguidamente aclara que *la opción "...para afectar el beneficio al costo del nuevo bien sólo procederá cuando ambas operaciones (venta y reemplazo) se efectúen dentro del término de 1 (un) año".*

Complementariamente, el Decreto N° 1.344/1998, reglamentario de la Ley del gravamen, en su Artículo 96 (HOY ART. 159 DEL D.R. DE LA LIG)*, segundo párrafo, dispone que "Por reemplazo de un inmueble afectado a la explotación como bien de uso, se entenderá tanto la adquisición de otro, como la de un terreno y ulterior construcción en él de un edificio o aun la sola construcción efectuada sobre terreno adquirido con anterioridad".*

Además, ***el tercer párrafo de esta última norma establece*** *que: "La construcción de la propiedad que habrá de constituir el bien de reemplazo puede ser anterior o posterior a la fecha de venta del bien reemplazado, siempre que*

entre esta última fecha y la de iniciación de las obras respectivas no haya transcurrido un plazo superior a UN (1) año y en tanto las mismas se concluyan en un período máximo de CUATRO (4) años a contar desde su iniciación".

Con relación al alcance de la opción bajo análisis, viene al caso recordar que en el ***Dictamen N° 57/08 (DI ATEC)*** *se expresó que "...originalmente sólo se admitía para los bienes muebles, extendiéndose su aplicación con posterioridad a la venta de ciertos inmuebles; siendo su objetivo favorecer la renovación de bienes de uso por parte de las empresas al evitarles el costo impositivo que genera la declaración de la ganancia proveniente de la enajenación del bien a reemplazar en el período fiscal en que la misma acontece, habilitándose su diferimiento afectándola al costo del bien de reemplazo, siendo compensado el costo fiscal generado con menores amortizaciones futuras".*

Asimismo, en dicho acto de asesoramiento se trajo a colación el ***aporte de la doctrina*** *en cuanto señalara que "Desde el punto de vista económico se trata de un préstamo sin intereses que realiza el Estado al contribuyente, cuya devolución se efectúa mediante la disminución de las amortizaciones del bien de reemplazo computables anualmente en el impuesto o, un menor costo de adquisición, en caso de enajenación del bien de reemplazo. En el caso de tratarse de bienes no amortizables, como los terrenos, el reintegro de la utilidad afectada se producirá sólo de este último modo" (cfr.* ***Fernández, Luis O****. "Venta y reemplazo de inmuebles", Revista "Impuestos", N° 20, Octubre de 2006).*

A ello se agregó que "...las mayores exigencias que la ley dispone para el caso de reemplazo de bienes inmuebles se fundan en los mayores beneficios que se obtienen de resultar aplicable la figura, dado que para la porción del inmueble correspondiente al terreno o cuando se adquiera exclusivamente un terreno, no hay amortización y consecuentemente la utilidad de la venta asignada al valor del terreno puede diferirse indefinidamente o hasta el momento de su venta, además, aun cuando exista edificación, mejora o construcción, el diferimiento de la ganancia obtenida por la venta del inmueble reemplazado se dilata en el tiempo en virtud de su extendida vida útil".

Efectuadas las consideraciones que anteceden y volviendo al caso bajo análisis, ***la cuestión a dilucidar radica en establecer*** *en primer término* ***si las unidades enajenadas del inmueble*** *en cuestión -construcción y terreno-* ***asumen el carácter de bienes de uso****.*

Sobre el particular, debe recordarse que pese a carecer de una definición de bienes de uso, sobre la que se determine cuándo tal calidad resulta aplicable a los inmuebles, la Ley del tributo prevé en su Artículo 83 (HOY ART. 87 DE LA LIG) *la deducción "En concepto de amortización de edificios y demás construcciones sobre inmuebles afectados a actividades o inversiones que originen resultados alcanzados por el impuesto, excepto bienes de cambio, se admitirá deducir el DOS POR CIENTO (2%) anual sobre el costo del edificio o construcción, o sobre la parte del valor de adquisición atribuible a los mismos...".*

A LOS EFECTOS DE LA AMORTIZACION LOS INMUEBLES PUEDEN TENER EL CARACTER DE BIENES DE USO O EL CARÁCTER DE INVERSIONES

A LOS EFECTOS DE LA VENTA Y REEMPLAZO LOS INMUEBLES DEBEN TENER EL CARÁCTER DE BIENES DE USO

Se aprecia entonces, que ***a los fines de la amortización la Ley distingue entre los inmuebles empleados en la actividad -bienes de uso- de aquellos afectados como inversiones****, como así también de los adquiridos para ser vendidos como bienes de cambio, y que* ***para poder deducir la amortización resulta necesario acreditar que se trata de bienes de uso o de inversiones*** *que generen resultados alcanzados por el impuesto,* ***mientras que al legislar sobre la figura de "venta y reemplazo" dispone su aplicación exclusiva a bienes que se afecten a la explotación como Bienes de Uso*** *(cfr. segundo párrafo del Artículo 67 de la Ley del gravamen).*

Así pues, frente a la omisión legislativa, en el ya aludido ***Dictamen N° 57/08 (DI ATEC)*** *este servicio asesor se expidió en concordancia con la opinión mayoritaria de la doctrina, acudiendo, en virtud de tratarse de un concepto contable, a las definiciones brindadas por las normas técnicas en la materia.*

R.T. 9 DE LA FACPCE

A tales fines, se hizo referencia a la ***Resolución Técnica N° 9 (FACPCE)*** *que por entonces definía a los bienes de uso como "...aquellos bienes tangibles destinados a ser utilizados en la actividad principal del ente y no a la venta habitual, incluyendo a los que están en construcción, tránsito o montaje y los anticipos a proveedores por compras de estos bienes..." en cambio "Los bienes afectados a locación o arrendamiento se incluyen en inversiones, excepto en el caso de entes cuya actividad principal sea la mencionada" (el resaltado nos pertenece).*

Asimismo se sustentó en las definiciones de la doctrina contable que califica como bienes de uso a los bienes tangibles de duración más o menos prolongada, básicos para la producción de otros bienes, o para desarrollar a través de ellos el cumplimiento del objetivo del ente, afectándolos a la actividad productiva de la empresa -cfr. ***Mario Biondi****- "Contabilidad Financiera", 1° Ed., 2005, Editorial Errepar-.*

A la luz de tales definiciones, en el caso de venta de inmuebles se asimilaron las normas que rigen el balance contable a los fines de la aplicación de la figura de venta y reemplazo, interpretándose, en el caso de alquileres que los beneficios del régimen resultan procedentes cuando ella sea la actividad principal de la firma.

En síntesis, de lo señalado hasta aquí se advierte que ***el régimen que nos ocupa es de aplicación para el reemplazo de bienes muebles amortizables o inmuebles afectados a la actividad de la empresa como bienes de uso****, apreciándose que las normas establecen mayores exigencias para el último supuesto al requerir su afectación a la explotación como bien de uso, debiendo tener en tal destino una antigüedad mínima de DOS (2) años, y* ***que el importe obtenido en la enajenación se reinvierta en el bien de reemplazo o en otros bienes de uso afectados a la explotación****, exigencias que deben cumplirse al momento de la enajenación para que proceda la opción bajo estudio.*

LA ACTIVIDAD PRINCIPAL ES LA DE SERVICIOS INMOBILIARIOS

Ahora bien, respecto a la actividad de la empresa del asunto, corresponde observar que si bien de sus estatutos surge un objeto social amplio, entre las actividades específicas que lo integran se encuentra la actividad inmobiliaria, y sobre ella aclara que la actividad principal ejercida desde el año 1994 a la fecha ha sido la locación de inmuebles. Además a fs. 6 obra copia de la ***constancia de inscripción en la cual se ha declarado como actividad principal el código 701090 (Servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes propios o arrendados*** *n.c.p.) con fecha de inicio en enero de 1999.*

Adicionalmente, cabe mencionar que en la precitada constancia se incluyen como ***actividades secundarias*** *los códigos: 659810 -Actividades de crédito para financiar otras actividades económicas (Incluye las empresas de factoring y otras formas de adelanto, etc.)- y 452200 -Construcción, reforma y reparación de edificios no residenciales (Incluye construcción, reforma y reparación de restaurantes, bares, campamentos, bancos, oficinas, galerías comerciales, estaciones de servicio, edificios para tráfico y comunicaciones, garajes, edificios industriales y depósitos, escuelas, etc.)- , constando como fecha de inicio de ambas julio de 2013.*

Vale precisar que tales códigos de actividad corresponden al nomenclador previsto por la Resolución General N° 485 (AFIP), la que fuera derogada por su par N° 3.537 que establece los códigos actualmente vigentes: 681098 -Servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes urbanos propios o arrendados n.c.p.-, 649210 -Actividades de crédito para financiar otras actividades económicas- y 410021 -Construcción, reforma y reparación de edificios no residenciales-.

ACTIVIDAD SECUNDARIA CONSTRUCCION. LOS INMUEBLES TIENEN EL CARÁCTER DE BIENES DE CAMBIO

Aclarado esto, procede observar que de lo informado por la presentante se desprendería que la construcción de las unidades de oficinas que conforman el denominado bloque C se desarrolló en el marco de su ***actividad secundaria consistente en la construcción, reforma y reparación de edificios no residenciales quedando así manifiesta su condición de bien de cambio****.*

Es decir que ambas actividades -construcción y venta- ejercidas por la empresa resultarían indicativas de que ***ha realizado obras sobre inmueble propio con destino a su enajenación*** ***y no para afectarlas a la actividad de locación de inmuebles*** *que venía desarrollando. En virtud de ello,* ***no resulta posible clasificar a las oficinas construidas y vendidas -denominadas bloque C- como bienes de uso de la empresa*** *a los fines de la aplicación del régimen que nos ocupa,* ***sino que corresponde conceptuarlas como bienes de cambio*** ***por lo cual resulta inaplicable la opción de reemplazo****.*

REQUISITO DEL PLAZO DE UN AÑO ENTRE LA VENTA Y EL INICIO DE LA CONSTRUCCION

Subsidiariamente y respecto a la exigencia vinculada al plazo de un año que, conforme al Artículo 96 (HOY ART. 159 DEL D.R. DE LA LIG) *del Decreto Reglamentario de la Ley del gravamen,* ***debe mediar entre la fecha de inicio de la construcción de la propiedad que constituirá el bien de reemplazo y la venta del bien reemplazado****, destacada doctrina menciona como parámetros razonables, a ser tomados como guía por parte de los contribuyentes, a los previstos por el "...anterior reglamento aplicable al caso de venta y reemplazo de bienes inmuebles en el impuesto a los beneficios eventuales -la citada resolución general 2.278- disponía en su art. 7°: Se entenderá que existe iniciación de las obras cuando, una vez aprobado los planos respectivos, se acredite -mediante elementos de juicio que resulten fehacientes para cada caso-, la concurrencia de las siguientes circunstancias: a) adquisición de los materiales básicos para la iniciación de la obra a construir; b) contratos celebrados con las empresas contratistas; c) efectivización de las tareas de construcción iniciales sobre el terreno (nivelación, excavación, etc)" (La venta y reemplazo de inmuebles en la ley de impuesto a las ganancias,* ***Guillermo Michel****, La Ley Online).*

EL INICIO DE LAS OBRAS SE REALIZO DESPUES DEL AÑO DE LA VENTA DEL INMUEBLE

Como ya se ha señalado, en el caso la responsable informa que ***las demoliciones necesarias, así como ciertos movimientos de tierra, bases, armado de instalaciones centrales, rampas y pozos de cocheras comunes a los bloques A, B y C se han realizado con una anticipación mayor al año al momento de la venta del último bloque citado****.*

A partir de ello y siguiendo el criterio expuesto previamente, ***puede afirmarse que el inicio de las obras de la totalidad de los bloques se produce con una antigüedad mayor a un año al momento de la venta del bien cuyo reemplazo se pretende****.*

En cuanto a los dichos de la consultante en referencia a que las inversiones comunes no serían computables bajo el régimen de venta y reemplazo, es dable observar que dicha afirmación es ajena al régimen establecido en el Artículo 67 (HOY ART. 71 DE LA LIG) *de la ley del gravamen y no se corresponde con lo previsto por la norma reglamentaria para la situación en cuestión.*

Ver Consulta Vinculante relacionada N° 12/15 (SDG TLI)".

Dictamen (DAT) 65/2000 del 11.12.2000
Sucursal de una sociedad extranjera.
Inmuebles destinados a alquiler.
Se debe analizar si la actividad de alquiler de inmuebles es la actividad principal.
Para que resulte de aplicación el instituto de venta y reemplazo el inmueble reemplazado debe afectarse como bien de uso.

Hoy el tema estaría resuelto con la reforma de la ley 27.430 al segundo párrafo del art. 71 de la LIG.

"*IMPUESTO A LAS GANANCIAS - Art. 67* (HOY ART. 71 DE LA LIG) *de la ley- Venta y reemplazo- Bienes inmuebles destinados a alquiler- Consulta vinculante. "N.N."*

Sumario:

La opción prevista en el aludido artículo 67 (HOY ART. 71 DE LA LIG) *resultará procedente al caso planteado, en tanto el bien inmueble reemplazado este afectado como bien de uso y su titular se encuentre comprendido entre los sujetos enumerados en el artículo 69* (HOY ART. 73 DE LA LIG) *de la Ley del Impuesto a las Ganancias.*

I. Vienen las presentes actuaciones de la Agencia N°..., a fin de que este servicio asesor intervenga conforme lo dispuesto por la Resolución General Nº 182 (AFIP), en relación a la consulta efectuada con carácter vinculante por la contribuyente del epígrafe.

*La rubrada, **en su carácter de Contadora Pública**, consulta acerca del tratamiento tributario a dispensar en el Impuesto a las Ganancias, a la venta y reemplazo -efectuada por **una sucursal de una sociedad extranjera- de inmuebles destinados a alquiler**.*

*Concretamente, solicita se le informe si una **empresa extranjera con sucursal en el país** puede hacer uso de la opción prevista en el artículo 67* (HOY ART. 71 DE LA LIG) *de la ley del gravamen, afectando la ganancia obtenida en la transacción, al costo del nuevo inmueble adquirido.*
(..)
ANALISIS DEL DICTAMEN

III. Efectuada la aclaración precedente, se procede seguidamente a analizar la normativa que gobierna la materia.

Así pues cabe traer a colación lo dispuesto por el artículo 67 (HOY ART. 71 DE LA LIG) *de la ley del gravamen, el cual dispone que "En el supuesto de reemplazo y enajenación de un bien mueble amortizable, podrá optarse por imputar la ganancia de la enajenación al balance impositivo o, en su defecto, afectar la ganancia al costo del nuevo bien, en cuyo caso la amortización prevista en el artículo 84 deberá practicarse sobre el costo del nuevo bien disminuido en el importe de la ganancia afectada".*

*El mismo dispositivo **agrega en su segundo párrafo** que "Dicha opción será también aplicable cuando el bien reemplazado sea un inmueble afectado a la explotación como bien de uso, siempre que tal destino tuviera, como mínimo, una antigüedad de DOS (2) años al momento de la enajenación y en la medida en que el importe obtenido en la enajenación se reinvierta en el bien de reemplazo o en otros bienes de uso afectados a la explotación".* (PARRAFO MODIFICADO POR LA LEY 27.430)

En virtud de la norma transcripta, los contribuyentes podrán hacer uso de la opción allí prevista, en tanto se trate de un bien inmueble afectado a la explotación como bien de uso, y siempre que el producido de su enajenación se destine a la adquisición de otro bien con igual destino.

SE DEBE ANALIZAR SI LA ACTIVIDAD DE LOCACION DE INMUEBLES ES LA ACTIVIDAD PRINCIPAL

*A efectos de evaluar el cumplimiento de los aludidos requisitos, **se deberá considerar si la locación de inmuebles constituye o no la actividad principal de la empresa** en cuestión. En caso que **la respuesta a este interrogante fuera afirmativa, cabría clasificar a los activos utilizados para tal fin dentro del rubro bienes de uso**.*

No obsta al análisis expuesto el hecho de que el responsable sea una sucursal de una empresa del exterior dado que ésta resulta sujeto pasivo del tributo, según las disposiciones contenidas en tal sentido por el artículo 69 (HOY ART. 73 DE LA LIG) *de la ley del gravamen.*

Así pues, el inciso b) de dicho artículo dispone que quedará sujeta a la tasa del 35 % las ganancias obtenidas por "Los establecimientos comerciales, industriales, agropecuarios, mineros o de cualquier otro tipo, organizados en forma de empresa estable, pertenecientes a asociaciones, sociedades o empresas, cualquier sea su naturaleza, constituidas en el extranjero o a personas físicas residentes en el exterior".

CONCLUSION DEL DICTAMEN

PARA QUE RESULTE DE APLICACIÓN EL INSTITUTO DE VENTA Y REEMPLAZO EL INMUEBLE REEMPLAZADO DEBE AFECTARSE COMO BIEN DE USO

***En síntesis, cabe concluir** que **la opción** prevista en el aludido artículo 67* (HOY ART. 71 DE LA LIG) ***resultará procedente** al caso planteado, **en tanto el bien inmueble reemplazado este afectado como bien de uso** y su titular se encuentre comprendido entre los sujetos enumerados en el artículo 69* (HOY ART. 73 DE LA LIG) *de la Ley del Impuesto a las Ganancias.*

Firmantes:

LILIANA INES BURGUEÑO - Jefe (Int.) Departamento Asesoría Técnica Tributaria
Conforme: 11/12/00
ALBERTO BALDO - Director (Int.) - Dirección de Asesoría Técnica
Conforme: 4/01/2001
JOSE NORBERTO DEGASPERI - Subdirector General - Subdirección General de Legal y Técnica Impositiva".

DICTAMEN (DAT) 92/2007
La actividad principal de la empresa es la locación de inmuebles.
Vende un inmueble destinado a locación.
Compra un inmueble destinado a locación.
Corresponde la aplicación del instituto de venta y reemplazo.

"*SUMARIO*
En la medida que la consultante ***tenga por objeto principal la realización de actividades de locación de bienes inmuebles*** *y reinvierta el producido de la venta de un bien inmueble destinado a alquiler en la adquisición de otro con igual destino,* ***se encontrará habilitada a ejercer la opción prevista en el artículo 67*** (HOY ART. 71 DE LA LIG) *de la ley del gravamen*".

"*I.- La firma del epígrafe efectúa una presentación en los términos de la Resolución General Nº 1.948, mediante la cual consulta si se encuentra habilitada para ejercer la opción prevista por el artículo 67* (HOY ART. 71 DE LA LIG) *de la Ley de Impuesto a las Ganancias, respecto de la* ***enajenación de un inmueble destinado a alquiler y su reemplazo por otro al que se le dará el mismo destino****, afectando la utilidad del bien enajenado al costo del nuevo bien.*

LA EMPRESA SE DEDICA A LA LOCACION DE INMUEBLES

En tal sentido, señala que ***se dedica a la explotación de inmuebles de su propiedad****, encontrándose inscripta ante esta Administración Federal bajo el Código de Actividad 701010.*

Destaca que si bien el estatuto prevé la realización de determinadas actividades financieras y comerciales, desde su constitución a la fecha ***la única actividad que ha desarrollado y por la que ha obtenido ingresos operativos ha sido la locación de inmuebles****.*

VENDE UN INMUEBLE DESTINADO A LOCACION

COMPRA UN INMUEBLE DESTINADO A LOCACION

Agrega que la sociedad ha recibido una oferta para la enajenación de uno de sus ***inmuebles adquirido en el año 1993 y que desde su ingreso se encuentra afectado a la actividad de locación****, previendo para el caso que se lleve a cabo la operación, reinvertir el producido de la enajenación en la* ***adquisición de otro inmueble de similar valor pero de mejores características, que destinará también a alquiler****.*
(..)
II.- Compenetrado este Departamento del tema bajo consulta, se procederá en primer lugar a reseñar la normativa que gobierna la especie.

Así pues, cabe recordar que el régimen previsto en el ***artículo 67 de la Ley de Impuesto a las Ganancias*** (HOY ART. 71 DE LA LIG) *prevé que en "...el supuesto del reemplazo y enajenación de un bien mueble amortizable, podrá optarse por imputar la ganancia de la enajenación al balance impositivo o, en su defecto, afectar la ganancia al costo del nuevo bien, en cuyo caso la amortización prevista en el artículo 84 deberá practicarse sobre el costo del nuevo bien disminuido en el importe de la ganancia afectada".*

El mismo dispositivo agrega en su segundo párrafo que dicha opción "... será también aplicable cuando el bien reemplazado sea un inmueble afectado a la explotación como bien de uso, siempre que tal destino tuviera, como mínimo, una antigüedad de DOS (2) años al momento de la enajenación y en la medida en que el importe obtenido en la enajenación se reinvierta en el bien de reemplazo o en otros bienes de uso afectados a la explotación".

Sentado ello, cuadra mencionar que este servicio asesor ha tenido oportunidad de brindar opinión sobre el tema planteado en una situación de similares características ***-Dictamen Nº 65/00 (DAT)-****, si bien con un matiz diferenciador que viene dado por la circunstancia de que el responsable era una sucursal de una empresa del exterior, aspecto éste que en nada altera la posibilidad de aplicar las conclusiones vertidas en dicho precedente al caso bajo examen.*

En tal sentido, en dicha oportunidad esta asesoría señaló, con referencia a la normativa expuesta, que "...los contribuyentes podrán hacer uso de la opción allí prevista, en tanto se trate de un bien inmueble afectado a la explotación como bien de uso, y siempre que el producido de su enajenación se destine a la adquisición de otro bien con igual destino".

Se expuso, asimismo, que a tales fines "... se deberá considerar si la locación de inmuebles constituye o no la actividad principal de la empresa..." y que en el caso de una respuesta afirmativa "...cabría clasificar a los activos utilizados para tal fin dentro del rubro bienes de uso".

De esta forma, concluye en el sentido que "... la opción prevista en el aludido artículo 67 (HOY ART. 71 DE LA LIG) *resultará procedente al caso planteado, en tanto el bien inmueble reemplazado esté afectado como bien de uso y su titular se encuentre comprendido entre los sujetos enumerados en el artículo 69* (HOY ART. 73 DE LA LIG) *de la ley del impuesto a las ganancias".*

Ahora bien, con relación al caso planteado, se puede observar que, según informa la consultante, la misma se encuentra organizada bajo la forma de sociedad anónima y, por lo tanto, se trata de uno de los sujetos comprendidos en el artículo 69 de la ley del gravamen, encontrándose el producido de sus actividades siempre alcanzado por el Impuesto a las Ganancias.

Asimismo según sus manifestaciones ***si bien, de sus estatutos surge un objeto social amplio, también involucra la explotación de inmuebles de su propiedad, no desarrollando las restantes actividades allí previstas****.*

Por otra parte se observa de la presentación realizada que ***la actividad ejercida desde su constitución -26/10/1993- a la fecha ha sido la de locación de inmuebles****; conforme también luce en la constancia e-Fisco obrante a fs. ..., la firma se encuentra inscripta bajo el código de actividad 707010 -Servicios de alquiler y explotación de inmuebles-.*

Por último, la presentante asevera que concretará una futura reinversión del beneficio de la enajenación ***en otro inmueble de similar valor que será destinado al mismo fin****.*

SE CONCLUYE QUE RESULTA DE APLICACIÓN LA FIGURA DE VENTA Y REEMPLAZO

En consecuencia, este Departamento ***concluye que en la medida en que en los hechos se verifique el cumplimiento de las pautas enumeradas precedentemente, resultará válido el uso por parte de la rubrada, de la opción prevista*** *en el dispositivo bajo análisis*".

Resolución (SDG TLI) 21.2006 del 21.11.2006. Consulta vinculante
Venta de dos inmuebles
Construcción de un inmueble sobre un terreno que no es propio. Inmueble otorgado mediante un permiso de uso y explotación por Aeropuertos Argentinos 2000 SA.
No corresponde la aplicación del instituto de venta y reemplazo.

"- Venta y reemplazo. Venta de inmuebles para su reemplazo en la construcción de edificio en un terreno cuya titularidad no le pertenece

I. Se consulta sobre la posibilidad de aplicar el tratamiento previsto en el artículo 67 (HOY ART. 71 DE LA LIG) *de la ley de impuesto a las ganancias, a la* ***venta de dos bienes inmuebles*** *y el reemplazo de los mismos con la* ***construcción de un edificio en un espacio otorgado mediante un permiso de uso y explotación por Aeropuertos Argentina 2000 SA*** *-concesionaria del Estado Nacional- en el Aeropuerto Jorge Newbery.*

II. A la situación descripta ***no le son de aplicación las normas de los artículos 67*** (HOY ART. 71 DE LA LIG) *de la ley del gravamen y 96* (HOY ART. 159 DEL D.R. DE LA LIG) *de su decreto reglamentario. Ello así, atento a que* ***la actividad de construcción*** *-distinta de la inmobiliaria-* ***se realizó sobre un terreno cuya titularidad no le pertenece*** *y, consecuentemente, por el proceso de sustitución consultado,* ***el patrimonio primigenio no se mantiene inalterado*** ***tal como debería resultar para la aplicación de la normativa en trato***".

Resolución (SDG TLI) 25.2017 del 10.05.2017. Consulta vinculante
Operación de permuta de inmuebles.
Se transfiere un inmueble afectado a la actividad principal de locación.
Se reciben unidades que serán construidas sobre el inmueble entregado en permuta.
No resulta de aplicación del instituto de venta y reemplazo.

"*I. La presentante consultó si resulta viable el ejercicio de la opción prevista por el artículo 67* (HOY ART. 71 DE LA LIG) *de la ley de impuesto a las ganancias (t.o. en 1997 y sus modif.) en una* ***operación de permuta*** *mediante la cual* ***transfiere un inmueble, que reviste el carácter de bien de uso al estar afectado a su actividad principal de locación****, a otra firma,* ***recibiendo a cambio algunas de las unidades que esta última construirá sobre aquel****, las que serán afectadas a la misma actividad.*

Al respecto, explica que ***las unidades que recibirá serán construidas en un plazo de treinta y dos (32) meses contados desde el 1/5/2015****, ello conforme a la cláusula séptima del* ***contrato de permuta celebrado el 18/8/2015****,* ***habiéndose iniciado la demolición y la ejecución de la obra en forma inmediatamente posterior a la celebración y firma de dicho contrato****.*

II. ***Se concluyó que****:*

a) ***No es posible considerar que el resultado proveniente de la enajenación del inmueble*** *que tenía afectado como bien de uso* ***es reinvertido en la construcción*** *de los bienes de reemplazo, ello por cuanto* ***la misma no se encuentra a su cargo ni es ejecutada sobre un terreno de su propiedad****, sino que, por medio de un contrato de permuta, la renta obtenida es afectada a la adquisición de nuevos inmuebles.*

b) ***La enajenación del bien de uso a reemplazar se configura****, en los términos del segundo párrafo del artículo 3 de la ley del gravamen,* ***al momento de celebración del contrato de permuta****, toda vez que -conforme surge de su cláusula décima séptima- su posesión había sido otorgada con anterioridad a ese acto, mientras que* ***la adquisición de los bienes de reemplazo se perfeccionará cuando tenga lugar la entrega de su posesión****, para la que* ***se pactó un plazo que finaliza el 1/1/2018****, ello por cuanto el mismo contrato de permuta es un compromiso similar al boleto de compraventa.*

c) ***De haberse incumplido el plazo de un (1) año*** *previsto en el tercer párrafo del artículo 67* (HOY ART. 71 DE LA LIG) *de la ley de impuesto a las ganancias (t.o. en 1997 y sus modif.), la operación por la que se consulta* ***no resultará susceptible de ser encuadrada en el régimen de venta y reemplazo*** *instituido por ese mismo artículo*".

Resolución (SDG TLI) 44.2017 del 03.11.2017. Consulta vinculante
Venta de un inmueble afectado como bien de uso.
Se reinvierte en la construcción de un centro comercial sobre un inmueble propio. El destino será para la actividad inmobiliaria y para la actividad comercial.
De cumplirse los plazos el instituto de venta y reemplazo resulta de aplicación.

"*I. La contribuyente AA S.A. consulta, en el marco del régimen previsto por el Artículo 67* (HOY ART. 71 DE LA LIG) *de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones), si resulta procedente que los fondos derivados de la* ***venta de un inmueble afectado como bien de uso*** *-centro de distribución- a su actividad comercial* ***se reinviertan en la construcción de un centro comercial sobre inmueble propio o sobre un terreno a adquirir*** *con las mismas ganancias,* ***para destinarlo tanto a su actividad inmobiliaria como a la comercial****.*

Sobre el particular indica que, si bien la ***actividad principal*** *que declara en su constancia de inscripción es la de* ***venta al por menor de materiales de construcción****, la de* ***explotación de centros comerciales (Servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia) también debiera considerarse como su actividad principal*** *por ser la que cuenta con la mayor cantidad de activos y porque ambas actividades en conjunto generan las mayores utilidades para la sociedad.*

Asimismo, aclara que ***explota veinte centros comerciales****,* ***diecisiete de los cuales alojan, cada uno, uno de los cuarenta y dos centros de ventas de materiales de construcción*** *que explota en total, opinando que por ese motivo ambas actividades se encuentran estrechamente relacionadas.*

II. Con sustento en la opinión vertida por la Dirección de ..., en la intervención de su competencia, ***se concluyó que****:*

1. Los bienes en cuestión ***revisten la condición de bienes de uso****, ello así de conformidad a la situación fáctica y jurídica del caso concreto consultado caracterizado por el desarrollo de* ***dos actividades comerciales principales interrelacionadas****, respecto de las que no puede diferenciarse un mayor o menor grado de relevancia entre una y otra.*

2. Teniendo en cuenta que la finalidad del beneficio de venta y reemplazo se centra en impulsar el desarrollo de la explotación, se considera que se está en presencia de una plataforma comercial en la que se insertan diversos segmentos de negocios -locación de locales comerciales y explotación de hipermercados- que son realizados de manera integral.

3. ***En la medida que se cumpla con los plazos*** *previstos por el Artículo 67* (HOY ART. 71 DE LA LIG) *de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones y su reglamentación,* ***el régimen de venta y reemplazo resultará de aplicación respecto de la enajenación del bien de uso afectado a la actividad de centro de distribución*** *y* ***la compra del inmueble en el cual se desarrollará la explotación como también la locación de locales*** *comerciales como parte integrante de un complejo de negocios*".

DICTAMEN (DAT) 57/2008 DEL 23.07.2008.
Se trata de la venta de inmuebles rurales destinados a locación.
No siendo la locación la actividad principal de la firma.
Hoy el tema estaría resuelto con la reforma de la ley 27.430 al segundo párrafo del art. 71 de la LIG.

"*SUMARIO*
Se reitera el criterio establecido en el Dictamen N° 65/00 (DAT), de conformidad con el cual, y en tanto ***la locación de inmuebles o arrendamiento no constituye la actividad principal*** *de la firma consultante, las parcelas de campo enajenadas* ***no pueden considerarse bienes de uso y, consecuentemente, no resultan aplicables a su respecto los beneficios previstos por el artículo 67*** *de la Ley de Impuesto a las Ganancias*.

TEXTO
I. Las presentes actuaciones tienen su origen en la presentación efectuada por la firma del asunto en los términos de la Resolución General Nº 1.948, mediante la cual consulta si la figura de venta y reemplazo prevista por el artículo 67 de la Ley de Impuesto a las Ganancias resulta aplicable en ***la venta de un inmueble de su propiedad compuesto por tres parcelas de campo ubicado en el partido de Campana, Provincia de Buenos Aires****.*

LA ACTIVIDAD PRINCIPAL ES LA FABRICACION DE TEJIDOS

EL INMUEBLE QUE SE VENDE ESTUVO AFECTADO A LOCACION

EL INMUEBLE QUE SE VA A COMPRAR TAMBIEN SE VA A DESTINAR A LOCACION

Sobre el particular, la consultante explica que ***su actividad principal consiste en la fabricación de tejidos y artículos de punto y, adicionalmente, el arrendamiento de inmuebles, aclarando que el inmueble rural enajenado estuvo afectado a dicho destino por más de dos años al momento de su venta*** *y que* ***su intención es reinvertir los fondos obtenidos en la adquisición de otro inmueble a fin de continuar con su actividad de arrendamiento****, expresando asimismo que los ingresos por este concepto fueron incorporados como ganancias gravadas en las respectivas declaraciones juradas.*

A su vez, señala que en tanto ***la actividad agropecuaria no configura su actividad principal*** *y siguiendo las normas contables, el inmueble objeto de consulta debe incorporarse al rubro inversiones de su balance, circunstancia ésta que genera dudas acerca del encuadre de la operatoria en el régimen de venta y reemplazo. No obstante ello, en virtud de la*

continua afectación del inmueble a la producción de ganancias gravadas, considera que configura un bien de uso resultando aplicables a su venta los beneficios derivados de la figura en trato.
(..)
PARA LA APLICACIÓN DEL INSTITUTO DE VENTA Y REEMPLAZO EL INMUEBLE TIENE QUE ESTAR AFECTADO COMO BIEN DE USO

De la normativa reseñada podemos apreciar que el régimen ***resulta de aplicación para el reemplazo de bienes muebles amortizables o inmuebles afectados a la actividad de la empresa como bienes de uso****, estableciéndose para el último supuesto mayores exigencias al requerirse que el bien inmueble reemplazado haya estado afectado a la explotación como bien de uso con una antigüedad de dos (2) años como mínimo al momento de la venta y en la medida en que el importe obtenido en la enajenación se reinvierta en el bien de reemplazo.*

Corresponde destacar al respecto que la figura bajo análisis originalmente sólo se admitía para los bienes muebles, extendiéndose su aplicación con posterioridad a la venta de ciertos inmuebles; siendo su objetivo favorecer la renovación de bienes de uso por parte de las empresas al evitarles el costo impositivo que genera la declaración de la ganancia proveniente de la enajenación del bien a reemplazar en el período fiscal en que la misma acontece, habilitándose su diferimiento afectándola al costo del bien de reemplazo, siendo compensado el costo fiscal generado con menores amortizaciones futuras.
(..)
DEFINICION DE BIENES DE USO

Ahora bien, ***el inconveniente que se suscita con relación a la procedencia de la opción bajo análisis en el caso de inmuebles radica en establecer si, efectivamente, los mismos asumen el carácter de bienes de uso*** *atento a que ni la ley del gravamen ni su reglamento establecen definiciones sobre el alcance de dicho concepto.*

En razón de ello, y en concordancia con la opinión mayoritaria de la doctrina, ***a los fines de indagar sobre su significado resulta apropiado acudir a la disciplina contable, marco en el cual, la Resolución Técnica N° 9 de la FACPCE define a los bienes de uso*** *como "... aquellos bienes tangibles destinados a ser utilizados en la actividad principal del ente y no a la venta habitual, incluyendo a los que están en construcción, tránsito o montaje y los anticipos a proveedores por compras de estos bienes. Los bienes afectados a locación o arrendamiento se incluyen en inversiones, excepto en el caso de entes cuya actividad principal sea la mencionada".*

Del mismo modo, desde la doctrina contable *se los ha definido como bienes tangibles de duración más o menos prolongada, básicos para la producción de otros bienes, o para desarrollar a través de ellos el cumplimiento del objetivo del ente, afectándolos a la actividad productiva de la empresa -cfr. Biondi, Mario, "Contabilidad Financiera", 1° Ed., 2005, Editorial Errepar-.*

DIFERENCIACION ENTRE BIENES DE USO E INVERSIONES SEGÚN LA ACTIVIDAD PRINCIPAL DE LA FIRMA

En función de la razonabilidad conceptual emergente de las definiciones contables mencionadas ***puede afirmarse que en el caso de inmuebles destinados a locación o arrendamiento, éstos se constituyen en un bien de uso o una inversión en función de cual sea la actividad principal*** *o el objetivo del ente,* ***y en tanto ésta sea la locación o el arrendamiento, los inmuebles afectados encuadrarán en la definición de bienes de uso*** *respecto de los cuales resultará aplicable la figura de venta y reemplazo.*

Distinta es la situación de tales inmuebles cuando la actividad principal de la empresa difiera de la señalada en el párrafo anterior*,* ***toda vez que contablemente los inmuebles deben ser registrados como inversiones tal como sucede en el presente caso****, circunstancia que se advierte de los estados contables acompañados y de los propios dichos de la consultante al aclarar que* ***su actividad principal consiste en la fabricación de tejidos y artículos de punto, dedicándose sólo en forma adicional al arrendamiento a terceros*** *del fondo cuya venta da objeto a los presentes obrados.*

Con relación a ello, vale aclarar que según consta en el reflejo de datos registrados en el Padrón de Contribuyentes y Responsables de esta Administración Federal obrante a fs...., la consultante exterioriza como primera actividad económica la fabricación de tejidos y artículos de punto n.c.p. -Código 173090- y en segundo término la venta de prendas de vestir -Código 623016-.

Por otra parte, y en tanto la consultante en su escrito alternativamente alude al ***desarrollo de la "actividad agropecuaria" y/o "arrendamiento" en forma complementaria a su actividad principal****,* ***debe precisarse en cuanto a la primera que tal categorización resultaría procedente en la medida en que el inmueble fuera explotado directamente por ella, dado que la explotación agropecuaria conforma un quehacer diferenciado del arrendamiento****, atento a que en éste último el propietario del predio sólo cede su uso y goce a cambio de una remuneración fija configurándose como actividad la locación de inmuebles rurales.*

Sentado lo que antecede, debe señalarse que ***este servicio asesor tuvo oportunidad de considerar un planteo de similares características al aquí debatido mediante el Dictamen N° 65/00 (DAT)****, afirmándose con relación a la normativa bajo análisis que "... los contribuyentes podrán hacer uso de la opción allí prevista, en tanto se trate de un bien inmueble afectado a la explotación como bien de uso, y siempre que el producido de su enajenación se destine a la adquisición de otro bien con igual destino".*

Específicamente, en lo concerniente a la cuestión de fondo a dilucidar en la consulta bajo análisis, en el precedente mencionado se concluyó que a los fines de evaluar el cumplimiento del requisito de afectación a la explotación como bien de uso que requiere la norma legal debía considerarse "... si la locación de inmuebles constituye o no la actividad principal de la empresa en cuestión. En caso que la respuesta a este interrogante fuera afirmativa, cabría clasificar a los activos utilizados para tal fin dentro del rubro bienes de uso".
(..)

COMO LA LOCACION DE INMUEBLES NO ES LA ACTIVIDAD PRINCIPAL NO SE PUEDE APLICAR LA FIGURA DE VENTA Y REEMPLAZO

En mérito a lo expuesto, esta instancia estima pertinente otorgar respuesta a la consultante ***reiterando al criterio establecido en el Dictamen N° 65/00 (DAT)****, de conformidad con el cual, y* ***en tanto la locación de inmuebles o arrendamiento no constituye la actividad principal de la firma, las parcelas de campo enajenadas no pueden considerarse bienes de uso y, consecuentemente, no resultan aplicables a su respecto los beneficios previstos por el artículo 67*** (HOY ART. 71 DE LA LIG) *de la Ley de Impuesto a las Ganancias*".

DICTAMEN (DAT) 42/2013 DEL 30.10.2013
Venta de un inmueble donde se encuentra la sede comercial y administrativa.
Compra o construcción de un inmueble que se destinará a alquiler.
La actividad principal de la sociedad no es el alquiler de inmuebles, el inmueble que se compra no tiene el carácter de bien de uso.
Se diferencia a los inmuebles que tienen el carácter de bienes de uso de los inmuebles que tienen el carácter de inversiones.
No resulta de aplicación el instituto de venta y reemplazo.
Hoy el tema estaría resuelto con la reforma de la ley 27.430 al segundo párrafo del art. 71 de la LIG.

"*Sumario:*
Toda vez que ***el inmueble que se adquirirá o construirá en reemplazo del bien de uso enajenado tendrá por destino la obtención de rentas mediante su locación o arrendamiento, al no conformar esta última la actividad principal de la firma, dicho inmueble no revestirá el carácter de bien de uso*** *como lo requiere la norma sino que constituirá una inversión.* ***Ello determina la improcedencia de la aplicación -en el caso consultado- de los beneficios del régimen regulado por los Artículos 67 de la Ley de Impuesto a las Ganancias*** *y 96 de su Decreto Reglamentario*".

SE VENDE EL INMUEBLE DE LA SEDE SOCIAL Y SE COMPRA UN INMUEBLE QUE SE VA A DESTINAR A LOCACION

"*I. Las presentes actuaciones tienen su origen en la presentación efectuada por la firma del asunto en los términos de la Resolución General N° 1.948 (AFIP), mediante la cual* ***consulta si se encuentra habilitada para ejercer la opción de venta y reemplazo prevista por los Artículos 67 de la Ley de Impuesto a las Ganancias y 96 de su Decreto Reglamentario****,* ***afectando la utilidad obtenida por la venta de un inmueble****, sito en la Ciudad de …..,* ***lugar de asiento de su sede comercial, legal, fiscal y donde desarrollaba parte de su actividad administrativa****,* ***al costo de la construcción o adquisición de otro inmueble que se destinará a la actividad de alquiler****.*

LA ACTIVIDAD DE LOCACION ES UNA ACTIVIDAD SECUNDARIA. NO ES LA ACTIVIDAD PRINCIPAL

Al respecto señala que ***el bien inmueble a reemplazar constituía un bien de uso y que el producido de la venta será destinado a la actividad inmobiliaria señalada -que forma parte de su giro comercial y es contemplada en su estatuto en el artículo referido al objeto social****-, radicando sus dudas en la procedencia de que* ***dicha reinversión sea aplicada a un bien de uso cuya explotación tendrá el carácter de actividad secundaria, no formando parte de su actividad principal****, aunque en ambos casos se trataría de bienes de uso que participan en la generación de ganancia.*
(..)
En apoyo de su tesitura ***aclara que según consta en el reflejo de datos registrados en el Padrón de Contribuyentes y Responsables, la empresa exterioriza dentro de sus actividades económicas el alquiler de inmuebles****, actividad que en su opinión se potenciará con el nuevo bien inmueble que adquiera o construya.*
(..)

OPINION DEL DICTAMEN
(..)
Aclarado ello, procede recordar que el régimen previsto en ***el Artículo 67 de la Ley de Impuesto a las Ganancias*** *prevé que "En el supuesto del reemplazo y enajenación de un bien mueble amortizable, podrá optarse por imputar la ganancia de la enajenación al balance impositivo o, en su defecto, afectar la ganancia al costo del nuevo bien, en cuyo caso la amortización prevista en el artículo 84 deberá practicarse sobre el costo del nuevo bien disminuido en el importe de la ganancia afectada". El mismo dispositivo agrega en su segundo párrafo que dicha opción "…será también aplicable cuando el bien reemplazado sea un inmueble afectado a la explotación como bien de uso, siempre que tal destino tuviera, como mínimo, una antigüedad de 2 (dos) años al momento de la enajenación y en la medida en que el importe obtenido en la enajenación se reinvierta en el bien de reemplazo o en otros bienes de uso afectados a la explotación". Seguidamente aclara que la opción "…para afectar el beneficio al costo del nuevo bien sólo procederá cuando ambas operaciones (venta y reemplazo) se efectúen dentro del término de 1 (un) año".*

Por su parte, ***el segundo párrafo del Artículo 96 del Decreto N° 1344/98, reglamentario de la ley*** *del gravamen, establece que "Por reemplazo de un inmueble afectado a la explotación como bien de uso, se entenderá tanto la adquisición de otro, como la de un terreno y ulterior construcción en él de un edificio o aún la sola construcción efectuada sobre terreno adquirido con anterioridad".*

En tanto ***su tercer párrafo*** *dispone que "La construcción de la propiedad que habrá de constituir el bien de reemplazo puede ser anterior o posterior a la fecha de venta del bien reemplazado, siempre que entre esta última fecha y la de iniciación de las obras respectivas no haya transcurrido un plazo superior a 1 (un) año y en tanto las mismas se concluyan en un período máximo de 4 (cuatro) años a contar desde su iniciación".*

SE HACE REFERENCIA AL **DICTAMEN (DI ATEC) 57/2008**

Referidas las normas aplicables a la figura bajo análisis, es dable recordar que su alcance fue tratado por este servicio asesor en diversas ocasiones, entre otras, en el ***Dictamen N° 57/08 (DI ATEC)****, oportunidad en la que se indicó que la misma "…originalmente sólo se admitía para los bienes muebles, extendiéndose su aplicación con posterioridad a la venta de ciertos inmuebles; siendo su objetivo favorecer la renovación de bienes de uso por parte de las empresas al evitarles el costo impositivo que genera la declaración de la ganancia proveniente de la enajenación del bien a reemplazar en el período fiscal en que la misma acontece, habilitándose su diferimiento afectándola al costo del bien de reemplazo, siendo compensado el costo fiscal generado con menores amortizaciones futuras".*

Asimismo, en dicho acto de asesoramiento se trajo a colación el aporte de la doctrina que señalara que "Desde el punto de vista económico se trata de un préstamo sin intereses que realiza el Estado al contribuyente, cuya devolución se efectúa mediante la disminución de las amortizaciones del bien de reemplazo computables anualmente en el impuesto o, un menor costo de adquisición, en caso de enajenación del bien de reemplazo. En el caso de tratarse de bienes no amortizables, como los terrenos, el reintegro de la utilidad afectada se producirá sólo de éste último modo" (cfr. Fernández, Luis O. "Venta y reemplazo de inmuebles", Revista "Impuestos", N° 20, Octubre de 2006).

Además, se expuso que "…las mayores exigencias que la ley dispone para el caso de reemplazo de bienes inmuebles se fundan en los mayores beneficios que se obtienen de resultar aplicable la figura, dado que para la porción del inmueble correspondiente al terreno o cuando se adquiera exclusivamente un terreno, no hay amortización y consecuentemente la utilidad de la venta asignada al valor del terreno puede diferirse indefinidamente o hasta el momento de su venta, además, aún cuando exista edificación, mejora o construcción, el diferimiento de la ganancia obtenida por la venta el inmueble reemplazado se dilata en el tiempo en virtud de su extendida vida útil". En ese orden de ideas puede apreciarse que, en definitiva, lo que busca la Ley del gravamen mediante el sistema previsto por su Artículo 67 es alentar las decisiones sobre "…el reemplazo de los bienes utilizados en el desarrollo de las actividades empresarias…", favoreciendo así "…el aumento de la capacidad de producción, mejora la productividad y la eficiencia de los procesos productivos" (cfr. "El instituto de venta y reemplazo en el impuesto a las ganancias", Rodrigo Marcuzzi, PET 13/06/11, 7).

LA FIGURA DE VENTA Y REMPLAZO RESULTA DE APLICACIÓN PARA INMUEBLES AFECTADOS COMO BIENES DE USO

De lo expuesto hasta aquí ***se deduce que el régimen que nos ocupa resulta de aplicación para el reemplazo de bienes muebles amortizables o inmuebles afectados a la actividad de la empresa como bienes de uso, apreciándose que las normas establecen mayores exigencias para el último supuesto****.*

Asimismo, ***se interpreta que el mecanismo bajo estudio únicamente se aplica a los activos afectados a la actividad -bienes de uso-****, por cuanto la enajenación de bienes de cambio e inversiones, en atención a los fines con que son incorporados al patrimonio, no configurarían un obstáculo para la renovación de los activos productivos con el que se justificara la incorporación del régimen a la norma legal.*

DEFINICION DE BIENES DE USO

Entrando en el análisis del cumplimiento de las condiciones que se exigen, esto es, si el inmueble objeto de reemplazo revistió la calidad de bien de uso utilizado en la explotación por los dos años anteriores a su enajenación, y si la reinversión pretendida en la construcción de otro inmueble sobre un terreno de su propiedad o en la adquisición de uno nuevo, cumple con la afectación dispuesta por la normativa, debe señalarse que ***en atención a que la propia Ley del gravamen no contiene una definición de "bienes de uso" ni explicita cuándo un inmueble es considerado como tal, en oportunidad de expedirse este servicio asesor, frente a dicha omisión legislativa y en concordancia con la opinión mayoritaria de la doctrina se acudió, en virtud de tratarse de un concepto contable, entre otras pautas, a las definiciones brindadas por las normas técnicas y a la doctrina contable relativas a la exposición de tales rubros en el balance comercial*** *-vgr. Dictamen (DI ATEC) N° 57/08-.*

DIFERENCIA ENTRE INVERSIONES Y BIENES DE USO

Así, en el marco de tal disciplina, en los precedentes referidos se hizo hincapié en las enunciaciones de ***la Resolución Técnica N° 9 de la FACPCE****, que por entonces definía a los bienes de uso como "…aquellos bienes tangibles destinados a ser utilizados en la actividad principal del ente y no a la venta habitual, incluyendo a los que están en construcción, tránsito o montaje y los anticipos a proveedores por compras de estos bienes.* ***Los bienes afectados a locación o arrendamiento se incluyen en inversiones, excepto en el caso de entes cuya actividad principal sea la mencionada"****.*

SE DEBE DETERMINAR CUAL ES LA ACTIVIDAD PRINCIPAL PARA DETERMINAR SI UN INMUEBLE REVISTE EL CARÁCTER DE BIEN DE USO

En función de haberse acogido dicho criterio a los fines del régimen en trato, ***deviene en una cuestión esencial determinar cuál es la "actividad principal" desarrollada por la empresa para distinguir los casos en que tal instituto puede aplicarse, toda vez que los bienes inmuebles afectados a la misma calificarán como bienes de uso, diferenciándolos así de las inversiones*** *- cuando la locación no constituya la actividad principal-, y de los bienes de cambio, rubros a los cuales no les cabe su aplicación.*

Adicionalmente, viene al caso expresar que contablemente existe consenso doctrinario respecto a que constituyen bienes de uso o elementos de propiedad, planta y equipo -PPE- los activos que "a) se emplean continua o repetidamente en las actividades principales de la entidad (producción, obtención de rentas por arrendamientos, investigación y desarrollo, comercialización, administración); b) tienen una capacidad de servicio que: 1) no se agota ni consume con su primer empleo (criterio que preferimos); o es superior a un año …; c) mientras están en uso no se transforman en otros bienes

ni están destinados a la venta" (Enrique Fowler Newton, "Contabilidad versus Impuestos", pág. 231, 1° Ed., 2012, Editorial La Ley).

Ahora bien, siguiendo con los aspectos contables implicados en el tema, es dable aclarar que, con vigencia desde los ejercicios iniciados el 01/01/12 mediante la ***Resolución Técnica N° 31 de la FACPCE se aprobaron algunas modificaciones a la Resolución Técnica N° 9*** *referidas a las definiciones de los rubros Bienes de Uso e Inversiones, innovando en una nueva categoría de activos denominada "Propiedades de Inversión", definida como integrada por los "…bienes inmuebles (terrenos o edificios) destinados a obtener renta (locación o arrendamiento) o acrecentamiento de su valor, con independencia de si esa actividad constituye o no alguna de las actividades principales del ente". A su vez, en lo concerniente a la definición de bienes de uso antes expuesta, reemplaza su última parte por la siguiente "Los bienes, distintos a propiedades de inversión, afectados a locación o arrendamiento se incluyen en Inversiones, excepto en el caso de entes cuya actividad principal sea la mencionada". Además, en las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) se define a "Las propiedades, planta y equipo" como "...los activos tangibles que: (a) posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y (b) se esperan usar durante más de un período" -cfr. NIC 16-. Así pues, más allá de las distintas interpretaciones doctrinarias y técnicas sobre el concepto "Propiedades, Planta y Equipo" cabría analizar si la normativa técnica aplicable al sujeto de que se trate y los cambios o actualizaciones de las definiciones contenidas en las mismas proyectan sus efectos y alteran el criterio que se viene sosteniendo sobre el tema en cuestión con anterioridad a ellas, dado que su extrapolación en forma directa a la materia que nos ocupa podría llevar a confusión.*

SI LA ACTIVIDAD PRINCIPAL ES LA LOCACION EL INMUEBLE TIENE EL CARACTER DE BIEN DE USO

Sobre el particular, a criterio de esta instancia cabe expresar que si bien el aporte de la doctrina y técnica contable fue oportunamente receptado para fundar la opinión vertida por el Organismo en el ***Dictamen N° 57/08 (DI ATEC)*** *precedente frente a la omisión de una definición en la Ley del gravamen, lo fue en virtud de considerarse que dicho aporte resultaba explicativo y aclaratorio del verdadero sentido y alcance de los fines del régimen en trato,* ***en particular en el caso de inmuebles dados en arrendamiento y/o locación y su caracterización como bienes de uso cuando esa fuera la actividad principal****, respondiendo así a una interpretación coherente de las normas del gravamen.*

Sentado ello, y volviendo al planteo objeto de consulta, resulta determinante considerar el fin perseguido por la norma al consagrar el instituto de venta y reemplazo, el cual intenta favorecer y/o estimular nuevas adquisiciones en bienes utilizados en las actividades empresarias, por ello, y más allá de la clasificación a que respondan dentro del rubro del activo en los estados contables conforme las normas técnicas específicas, ***en el caso de bienes inmuebles el régimen resultará procedente en la medida en que los mismos se utilicen en la producción o suministro de bienes y servicios y no se mantengan como una inversión para obtener una renta, excepto que la actividad principal del sujeto sea la inmobiliaria****.*

Consecuentemente, ***a juicio de este servicio asesor, para considerar procedente el régimen de venta y reemplazo estatuido por el Artículo 67 de la Ley del gravamen respecto de un bien inmueble cabe atenerse al criterio emergente del dictamen aludido, proyectando sus efectos sobre cada caso particular en función de las características presentes en el mismo****.*

LA ACTIVIDAD PRINCIPAL ES LA VENTA DE MERCADERIAS

ENTRE LAS ACTIVIDADES SECUNDARIAS ESTA LA ACTIVIDAD INMOBILIARIA

Desde esa perspectiva y ***según se desprende del Padrón de Contribuyentes y Responsables de esta Administración se observa que la actividad principal exteriorizada por la consultante es la "Venta al por mayor en comisión o consignación de mercaderías N.C.P." -Código 511990-, incluyendo como actividades secundarias a la "Venta al por menor de combustible para vehículos automotores y motocicletas" -Código 505000-, "Venta al por menor de art. nuevos N.C.P." -Código 523999-, el "Mantenimiento y reparación del motor N.C.P., mecánica integral" -Código 502990- y en último término los "Servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes propios o arrendados N.C.P." -Código 701090-****.*

De las actividades declaradas por la consultante se advierte que la actividad principal que ejerce - la que le proporciona mayores ingresos- así como las tres actividades secundarias que le siguen se agrupan en el ramo comercial, circunstancia que se ve reflejada en la memoria de los Estados Contables del ejercicio finalizado el 30/06/11, en el cual se describe que la actividad que desarrolla la empresa es la explotación bajo el sistema de Red XXI de las Estaciones de Servicio "YPF Melipal" e "YPF Siglo XXI", mencionando adicionalmente que existe continuidad en los ingresos que percibe por el inmueble que mantiene arrendado.

EL INMUEBLE QUE SE ESTA VENDIENDO REVISTE EL CARACTER DE BIEN DE USO

EL INMUEBLE QUE SE COMPRA SE DESTINA A ALQUILER. ACTIVIDAD SECUNDARIA DE LA FIRMA

En el marco descripto, ***de verificarse los dichos de la rubrada en cuanto a que el inmueble enajenado constituía el asiento de su sede comercial, legal, fiscal y donde desarrollaba parte de su actividad administrativa, no puede dudarse de su condición de bien de uso afectado a las distintas actividades económicas*** *de la consultante.*

NO RESULTA DE APLICACIÓN EL INSTITUTO DE VENTA Y REEMPLAZO

No obstante ello, ***toda vez que el inmueble que se adquirirá o construirá en reemplazo de aquél tendrá por destino la obtención de rentas mediante su locación o arrendamiento, no conformando esta última la actividad principal de la firma, cabe reiterar el criterio sentado en el Dictamen N° 57/08 (DI ATEC), en cuanto a que el nuevo inmueble no constituirá un bien de uso como lo requiere la norma sino una inversión, circunstancia que determina la inaplicabilidad -al caso consultado- de los beneficios establecidos por los Artículos 67 de la Ley de Impuesto a***

***las Ganancias y 96 de su Decreto Reglamentario**. DANIEL REMBERTO GONZALEZ - Jefe (Int.) - Departamento Asesoría Técnica Tributaria Conforme 30/10/13 – SIMÓN PEDRO ANTONIO ZARATE - Director - Dirección de Asesoría Técnica Conforme 27/03/14 - PABLO JORGE AGUILERA - Subdirector General - Subdirección General de Técnico Legal Impositiva*".

Dictamen (DAT) 45/2013 del 06.11.2013
Actividad principal servicios financieros y bancarios.
Venta de inmuebles rurales afectados a arrendamiento.
Construcción de edificios sobre terrenos adquiridos con anterioridad que se utilizarán como bien de uso en la actividad de prestación de servicios financieros.
El inmueble vendido no tiene el carácter de bien de uso.
No corresponde la aplicación del instituto de venta y reemplazo.
Hoy el tema estaría resuelto con la reforma de la ley 27.430 al segundo párrafo del art. 71 de la LIG.

"*I. Las presentes actuaciones tienen su origen en la presentación efectuada por la entidad del asunto en los términos de la Resolución General Nº 1.948 (AFIP), mediante la cual consulta si la figura de venta y reemplazo prevista por el Artículo 67* (HOY ART. 71 DE LA LIG) *de la Ley de Impuesto a las Ganancias resulta aplicable en la **venta de inmuebles rurales de su propiedad, afectados a arrendamiento accidental**, destinando el monto obtenido a la **construcción de edificios -locales, oficinas y otras dependencias- sobre terrenos adquiridos con anterioridad, que se afectarán al desarrollo de su actividad de prestación de servicios financieros**.*

Sobre el particular, la consultante explica que los inmuebles enajenados, ubicados en el Departamento MM, Provincia de ....., fueron recibidos por el Banco como dación en pago escriturándose el .../.../00, y que su venta se formalizó mediante escritura pública del .../.../12 juntamente con una hipoteca en primer grado por saldo de precio, financiando el Banco una parte de la operación a diez años en veinte cuotas semestrales.

*En lo que concierne a **los inmuebles a construir expresa que, en función de su destino, constituirán "bienes de uso"** a los fines contables e impositivos, y que **la finalización de su construcción no excederá los cuatro años desde su iniciación que ocurrirá dentro del plazo de un año desde la enajenación**.*

*Interpreta que la opción de venta y reemplazo puede ejercerse en el caso, toda vez que se cumplen los requisitos inherentes a la misma, **constituyendo los inmuebles rurales vendidos, afectados a arrendamiento por más de dos años a la fecha de venta, bienes de uso** a los fines del Impuesto a las Ganancias, sin que su carácter de no amortizables implique impedimento alguno, tal como lo ha sostenido el **Tribunal Fiscal de la Nación** en las sentencias recaídas en las causas **"Escarpatri S.A." del 16/08/07 (Sala A)** y **"Santiestrella S.A." del 15/02/06 (Sala B)** revocando sendas resoluciones de este Organismo que sostenían lo contrario.*

No obstante, expresa que la falta de una definición precisa de bienes de uso en la norma legal podría plantear dudas en el caso al no constituir el inmueble a reemplazar "un bien de uso típico" afectado en forma directa a prestar los servicios financieros del Banco, agregando que el mismo no debe ser clasificado, a los fines del impuesto, como bien de cambio o mercadería con destino a comercialización y, que su arrendamiento implica su utilización para la generación de ganancias gravadas, el uso del bien o la cesión de uso a terceros.

*En cuanto a la necesidad de afectación del inmueble a la actividad principal del ente para considerarlo un bien de uso, criterio postulado en el **Dictamen N° 65/00 (DAT)**, considera que la diferenciación entre actividad principal o no que hace el mismo "... constituye una distinción que no surge de la ley y cuando la ley no distingue, no debe distinguir el intérprete, como ha reconocido la Corte Suprema de Justicia en diversas oportunidades", citando jurisprudencia en tal sentido.*

*Asimismo y si bien advierte que se trata de un supuesto distinto, trae a colación el **Dictamen N° 57/08 (DI ATEC)** señalando que, ante la inexistencia de normas impositivas precisas, sus conclusiones se fundan en normas contables generales que no le son aplicables por tratarse de una entidad financiera que, obligatoriamente, debe sujetarse a las normas contables dictadas por el Banco Central de la República Argentina.*

*Expresa que en función de estas últimas debe registrar "...los inmuebles alquilados en el rubro Bienes Diversos (ctas. 190.000)...", exteriorizando "el carácter de bienes amortizables (ctas. 580.012) y su "...exposición junto a los Bienes de Uso en el cuadro respectivo" señalando que "Las normas del B.C.R.A. Comunicación CONAU-I, para las entidades financieras sujetas a su contralor, priman sobre las Normas Contables Profesionales Generales, como la **R.T. 9 de la F.A.C.P.C.E**., que para los otros entes establece la ubicación de los inmuebles alquilados en el rubro inversiones".*

*Agrega que en el caso los inmuebles de reemplazo a construir se afectarán directamente a la prestación de servicios financieros, constituyendo Bienes de Uso para las normas contables e impositivas de todo tipo de entes, mientras que en el **Dictamen N° 57/08** se reinvertía en un inmueble destinado a alquiler.*

Además, reitera que "...El inmueble vendido había sido recibido como recupero de créditos (...) y en consecuencia su origen es el producto de la actividad financiera propiamente dicha y no ha sido adquirido como inversión especulativa", encuadrando así en la definición de Bienes de Uso que contiene el dictamen en trato.

EN SUBSIDIO AL INSTITUTO DE VENTA Y REEMPLAZO LA APLICACIÓN DEL DEVENGADO EXIGIBLE

*Por último y en forma subsidiaria consulta si, ante la respuesta negativa al planteo que antecede, el bien vendido puede considerarse mercadería u otros bienes a los fines de ejercer la **opción de imputar la renta conforme al criterio de devengado exigible**, en el marco de los Artículos 18 (HOY ART. 24 DE LA LIG) de la Ley de Impuesto a las Ganancias y 23* (HOY ART. 65 DEL D.R. DE LA LIG) *de su Decreto Reglamentario, entendiendo que el inmueble en cuestión debe*

recibir el tratamiento de "otros bienes" dado que se adquirió sin el propósito de lucrar con su enajenación y ha sido afectado a arrendamiento durante los últimos cinco años.

RESOLUCION DEL DICTAMEN

II. Expuesta la temática sometida a consideración, corresponde señalar en primer término que la Subdirección General de .... mediante la Nota N° .../13 (SDG ...) del .../.../13, le comunicó a la rubrada la admisión formal de su presentación como consulta vinculante.

Asimismo, es dable precisar que el tema consultado se analizará desde un punto de vista teórico y sobre la base de la información brindada por la presentante, sin pormenorizar aspectos específicos para los cuales no cuenta con los datos necesarios y sin llevar a cabo verificación alguna, la que eventualmente quedará a cargo del área operativa pertinente.

*Aclarado ello, cabe recordar que el Artículo 67 (*HOY ART. 71 DE LA LIG) *de la Ley de Impuesto a las Ganancias prevé que: "En el supuesto de reemplazo y enajenación de un bien mueble amortizable, podrá optarse por imputar la ganancia de la enajenación al balance impositivo o, en su defecto, afectar la ganancia al costo del nuevo bien, en cuyo caso la amortización prevista en el Artículo 84* (HOY ART. 88 DE LA LIG) *deberá practicarse sobre el costo del nuevo bien disminuido en el importe de la ganancia afectada".*

El mismo dispositivo ***agrega en su segundo párrafo*** *que dicha opción "...será también aplicable cuando el bien reemplazado sea un inmueble afectado a la explotación como bien de uso, siempre que tal destino tuviera, como mínimo, una antigüedad de DOS (2) años al momento de la enajenación y en la medida en que el importe obtenido en la enajenación se reinvierta en el bien de reemplazo o en otros bienes de uso afectados a la explotación".* (ESTE PARRAFO FUE MODIFICADO POR LA LEY 27.430)

Seguidamente aclara *que la opción "...para afectar el beneficio al costo del nuevo bien sólo procederá cuando ambas operaciones (venta y reemplazo) se efectúen dentro del término de 1 (un) año".*

Por su parte, el segundo párrafo del Artículo 96 (HOY ART. 159 DEL D.R. DE LA LIG) *del Decreto N° 1.344/98, reglamentario de la Ley del gravamen, establece que "Por reemplazo de un inmueble afectado a la explotación como bien de uso, se entenderá tanto la adquisición de otro, como la de un terreno y ulterior construcción en él de un edificio o aun la sola construcción efectuada sobre terreno adquirido con anterioridad".*

En tanto ***su tercer párrafo dispone*** *que "La construcción de la propiedad que habrá de constituir el bien de reemplazo puede ser anterior o posterior a la fecha de venta del bien reemplazado, siempre que entre esta última fecha y la de iniciación de las obras respectivas no haya transcurrido un plazo superior a 1 (un) año y en tanto las mismas se concluyan en un período máximo de 4 (cuatro) años a contar desde su iniciación".*

De conformidad con las normas que se acaban de transcribir surge que cuando el bien reemplazado sea un inmueble debe estar afectado a la explotación como bien de uso y, además, tener en tal destino, como mínimo, una antigüedad de DOS (2) años, debiendo cumplirse ambas condiciones al momento de la enajenación para que proceda la opción bajo estudio.

Con relación al alcance de la citada opción, viene al caso señalar que este servicio asesor tuvo oportunidad de expedirse en diversas ocasiones, entre otras, en el ***Dictamen N° 57/08 (DI ATEC)*** *traído a colación por la consultante, oportunidad en la que se indicó que "...originalmente sólo se admitía para los bienes muebles, extendiéndose su aplicación con posterioridad a la venta de ciertos inmuebles; siendo su objetivo favorecer la renovación de bienes de uso por parte de las empresas al evitarles el costo impositivo que genera la declaración de la ganancia proveniente de la enajenación del bien a reemplazar en el período fiscal en que la misma acontece, habilitándose su diferimiento afectándola al costo del bien de reemplazo, siendo compensado el costo fiscal generado con menores amortizaciones futuras".*

Asimismo, en dicho acto de asesoramiento se hizo mención al ***aporte de la doctrina*** *al señalar que "Desde el punto de vista económico se trata de un préstamo sin intereses que realiza el Estado al contribuyente, cuya devolución se efectúa mediante la disminución de las amortizaciones del bien de reemplazo computables anualmente en el impuesto o, un menor costo de adquisición, en caso de enajenación del bien de reemplazo. En el caso de tratarse de bienes no amortizables, como los terrenos, el reintegro de la utilidad afectada se producirá sólo de este último modo" (cfr.* ***Fernández, Luis O****. "Venta y reemplazo de inmuebles", Revista "Impuestos", N° 20, Octubre de 2006).*

Además, se expuso que "...las mayores exigencias que la ley dispone para el caso de reemplazo de bienes inmuebles se fundan en los mayores beneficios que se obtienen de resultar aplicable la figura, dado que para la porción del inmueble correspondiente al terreno o cuando se adquiera exclusivamente un terreno, no hay amortización y consecuentemente la utilidad de la venta asignada al valor del terreno puede diferirse indefinidamente o hasta el momento de su venta, además, aun cuando exista edificación, mejora o construcción, el diferimiento de la ganancia obtenida por la venta del inmueble reemplazado se dilata en el tiempo en virtud de su extendida vida útil".

Ahora bien, en el caso bajo análisis ***la cuestión a dilucidar radica en establecer si, efectivamente, los activos que se enajenan asumen el carácter de bienes de uso****, toda vez que los inmuebles de reemplazo que se construirán calificarán como tales de verificarse la afectación a la actividad principal financiera desarrollada por la consultante.*

Sobre el particular, debe recordarse que pese a carecer de una definición de bienes de uso, la Ley del tributo los considera en su Artículo 83 (HOY ART. 87 DE LA LIG) *al habilitar la deducción "En concepto de amortización de edificios y demás construcciones sobre inmuebles afectados a actividades o inversiones que originen resultados alcanzados por el impuesto, excepto bienes de cambio, se admitirá deducir el DOS POR CIENTO (2%) anual sobre el costo del edificio o construcción, o sobre la parte del valor de adquisición atribuible a los mismos...".*

A LOS EFECTOS DE LA AMORTIZACION LOS INMUEBLES PUEDEN TENER EL CARACTER DE BIENES DE USO O EL CARÁCTER DE INVERSIONES

A LOS EFECTOS DE LA VENTA Y REEMPLAZO LOS INMUEBLES DEBEN TENER EL CARÁCTER DE BIENES DE USO

*Se aprecia de ello que **a los fines de la amortización la Ley distingue entre los inmuebles empleados en la actividad -bienes de uso- de aquellos afectados como inversiones**, como así también de los adquiridos para ser vendidos como bienes de cambio, y que **para poder deducir la amortización resulta necesario acreditar que se trata de bienes de uso o de inversiones** que generen resultados alcanzados por el impuesto, **mientras que al legislar sobre la figura de "venta y reemplazo" dispone su aplicación exclusiva a bienes que se afecten a la explotación como Bienes de Uso** (cfr. segundo párrafo del Artículo 67 de la Ley del gravamen).*

*Consecuentemente con ello, la aplicación al caso de la jurisprudencia traída a colación por la presentante en cuanto a que **la distinción entre la actividad principal y otras**, sustentada en los dictámenes referidos, constituye una distinción que no surge de la ley y que cuando la ley no distingue no debe hacerlo el intérprete, carecería de asidero en virtud de que **aun cuando la norma legal no define a los bienes de uso es claro que los distingue de las inversiones** y, además, porque ante la ausencia de normas fiscales específicas o cuando las mismas no son precisas no podría objetarse la aplicación de los criterios contables vigentes -vgr. definición de bienes de uso-.*

*Por otra parte, y con respecto a las sentencias del Tribunal Fiscal de la Nación en las causas **"Escarpatri S.A." del 16/08/07** y **"Santiestrella S.A." del 15/02/06**, citadas por la consultante, **debe señalarse que en ambos expedientes - no apelados por el Fisco**-, **la temática de impugnación de la opción ejercida giraba, básicamente, respecto de la condición de no amortizables que poseían los inmuebles vendidos**, dado que **no se controvertía el carácter de bienes de uso tanto del inmueble enajenado como del adquirido por estar afectados a la explotación agropecuaria**, por lo que a partir de ello, **se interpretó que la opción en trato procede respecto de inmuebles utilizados como bienes de uso independientemente de que resulten o no amortizables -Terrenos**, diferenciándose de la exigencia para con los bienes muebles que deben ser amortizables-.*

*Volviendo al concepto de Bienes de Uso, también es de observar lo expresado por la doctrina en el sentido de que tal expresión "...no es definida por la ley y, tratándose de un concepto contable, es razonable buscar su significado en ese ámbito. Los bienes de uso contablemente son 'aquellos bienes tangibles destinados a ser utilizados en la actividad principal del ente' y será sencillo distinguirlos de los bienes de cambio que son los que 'se compran o fabrican con el propósito de venderlos' y de las inversiones que 'Son las realizadas con el ánimo de obtener una renta u otro beneficio... y que no forman parte de los activos destinados a la actividad principal del ente'" (**Luis Omar Fernández**, Venta y reemplazo de Inmuebles, IMP2006-20, 2457, Ed. La Ley).*

*Así pues y frente a la omisión legislativa en el ya aludido **Dictamen N° 57/08 (DI ATEC)** este servicio asesor, se expidió en concordancia con la opinión mayoritaria de la doctrina y en virtud de tratarse de un concepto contable, acudió a las definiciones brindadas por las normas técnicas en la materia.*

*A tales fines, se hizo referencia a la **Resolución Técnica N° 9 (FACPCE)** que por entonces definía a los bienes de uso como "...aquellos bienes tangibles destinados a ser utilizados en la actividad principal del ente y no a la venta habitual, incluyendo a los que están en construcción, tránsito o montaje y los anticipos a proveedores por compras de estos bienes..." en cambio "Los bienes afectados a locación o arrendamiento se incluyen en inversiones, excepto en el caso de entes cuya actividad principal sea la mencionada".*

*Asimismo se sustentó en las definiciones de la doctrina contable que califica como bienes de uso a los bienes tangibles de duración más o menos prolongada, básicos para la producción de otros bienes, o para desarrollar a través de ellos el cumplimiento del objetivo del ente, afectándolos a la actividad productiva de la empresa -cfr. **Mario Biondi**- "Contabilidad Financiera", 1° Ed., 2005, Editorial Errepar-.*

A la luz de tales definiciones, en el caso de venta de inmuebles se asimilaron las normas que rigen el balance contable a los fines de la aplicación de la figura de venta y reemplazo y, teniendo en cuenta que en última instancia, lo que pretende la Ley del gravamen mediante su Artículo 67 (HOY ART. 71 DE LA LIG) *es alentar las decisiones sobre el reemplazo de los bienes utilizados en el desarrollo de las actividades empresarias, favoreciendo el aumento de la capacidad de producción y la eficiencia de los procesos productivos, se interpretó en el caso analizado en el Dictamen mencionado que, los beneficios del régimen resultaban improcedentes por cuanto el arrendamiento de las parcelas enajenadas no configuraba, la actividad principal de la firma y, por ende, las mismas no calificaban como bienes de uso.*

*Llegado a este punto, y en referencia a la tesis postulada respecto a que **el inmueble vendido no fue adquirido como inversión especulativa** y que, **por haberse incorporado como recupero de créditos en el marco de la actividad financiera** propiamente dicha, **debe considerarse un bien de uso**, **se estima que la misma no podría prosperar en virtud de que su caracterización como tal o como inversión no viene determinada por su origen sino por el destino al que es afectado, en el caso arrendamiento** durante varios años.*

Sentado ello, y volviendo al planteo objeto de consulta, resulta determinante considerar el fin perseguido por la norma al consagrar el instituto de venta y reemplazo, el cual intenta favorecer y/o estimular nuevas adquisiciones en bienes utilizados en las actividades empresarias, por ello, y más allá de la clasificación que posean dentro del rubro del activo en los estados contables conforme las normas técnicas específicas, en el caso concreto de bienes inmuebles resultará procedente en la medida en que se los pueda calificar como bienes de uso, es decir que se los utilice en la producción o suministro de bienes y servicios y no se mantengan como una inversión para obtener una renta, excepto que la actividad principal del sujeto sea la inmobiliaria.

Expuesto lo que antecede, corresponde aquí aludir a los dichos de la consultante en cuanto a que no debe aplicar las Resoluciones Técnicas que emite la FACPCE sino que, al tratarse de una entidad financiera, las normas contables que rigen su actividad son las dictadas por el Banco Central de la República Argentina.

Así, debe observarse que en la Comunicación "A" 5047 (BCRA) del 4/03/10 (que hace referencia a la Circular CONAU 1 - 914), define a los bienes de uso como "...bienes tangibles de propiedad de la entidad (incluyendo los incorporados mediante arrendamientos financieros), utilizados en su actividad específica, que tengan una vida útil estimada superior a un año, incluidas las mejoras efectuadas en ellos...".

Además en la misma Comunicación, al tratar el rubro "Bienes Diversos" si bien define que "Comprende el valor de los bienes tangibles, objeto de contratos de arrendamientos financieros no afectados a uso propio o que se adquieran para su utilización futura", mediante la Comunicación "A" 4526 (BCRA), se efectuaron adecuaciones al Plan de Cuentas en relación con los bienes tomados en defensa de créditos, disponiéndose que "...La cuenta 'Bienes Diversos - Bienes Tomados en Defensa de Créditos' debe utilizarse para registrar estos bienes independientemente de su cómputo en el cálculo de la relación para los activos inmovilizados y otros conceptos...", puntualizando además que en el caso de inmuebles se considerarán como fecha de incorporación "...cuando se obtenga la posesión o perfeccione la escritura pública, lo que sea anterior".

De lo indicado, se puede observar que si bien la actividad financiera se rige por las normas contables emanadas del Banco Central de la República Argentina, éstas consideran como bienes de uso, al igual que la Resolución Técnica N° 9 (FACPCE), exclusivamente a los inmuebles "que sean utilizados en su actividad específica" es decir, a los que se encuentren afectados al desarrollo de la actividad principal del ente.

Más allá de esta puntual aclaración, cabe expresar que si bien el aporte de la doctrina y técnica contable fue receptado en el ***Dictamen N° 57/08 (DI ATEC)*** *para fundar la opinión del Organismo ante la falta de una definición legal de bienes de uso, lo fue en virtud de considerarse que dicho aporte resultaba explicativo y aclaratorio del verdadero sentido y alcance de los fines del régimen en trato, en particular en el caso de inmuebles dados en arrendamiento y/o locación y su caracterización como bienes de uso sólo cuando esa fuera la actividad principal, respondiendo así a una interpretación coherente de las normas del gravamen.*

En ese sentido, se entiende que tanto las normas contables generales o específicas -como ocurre en el presente caso-, como las innovaciones en la materia posteriores a los pronunciamientos administrativos mencionados, aún cuando regulan las prácticas actuales de cada actividad, no modifican la exégesis de las normas tributarias que se efectuara en dicho pronunciamiento.

En función de lo expuesto, esta instancia estima pertinente otorgar respuesta a la consultante ratificando el criterio establecido en el ***Dictamen N° 57/08 (DI ATEC)****, de conformidad con el cual, y en tanto* ***la actividad principal del ente es la prestación de servicios financieros y bancarios y no la locación o el arrendamiento de inmuebles, los inmuebles rurales enajenados no pueden considerarse bienes de uso y, consecuentemente, no resultan aplicables a su respecto los beneficios previstos por el Artículo 67*** (HOY ART. 71 DE LA LIG) *de la Ley de Impuesto a las Ganancias.*

ANALISIS DE LA APLICACIÓN DEL DEVENGADO EXIGIBLE

En lo concerniente a la consulta complementaria relativa a la posibilidad de ejercer la opción de imputar la renta derivada de la enajenación del inmueble rural conforme al denominado criterio de devengado exigible, caben las siguientes consideraciones.

En primer término debe recordarse que el inciso a) del Artículo 18 de la Ley del gravamen establece como regla general que los sujetos de la tercera categoría deberán imputar sus resultados conforme a su devengamiento. No obstante, dicho precepto admite una variante a tales fines, conocida como "devengado-exigible", en los casos de venta de mercaderías realizadas con plazos de financiación superiores a 10 (diez) meses, opción que también podrá aplicarse en otros casos expresamente previstos por la Ley o su Decreto Reglamentario.

Así, el Artículo 23 del citado Decreto Reglamentario, en su primer párrafo dispone que "...podrá optarse por efectuar la imputación de las ganancias al ejercicio en el que opere su exigibilidad, cuando las mismas sean originadas por las siguientes operaciones:

a) ventas de mercaderías realizadas con plazos de financiación superiores a 10 (diez) 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;

b) enajenación de bienes no comprendidos en el inciso a), cuando las cuotas de pago convenidas se hagan exigibles en más de un período fiscal;

c) la construcción de obras públicas..."

En atención a que los inmuebles enajenados en análisis fueron afectados a la obtención de ganancias gravadas mediante su arrendamiento, procederá la opción de imputación contemplada en el inciso b) del Artículo 23 del Decreto Reglamentario de la Ley del gravamen, ello en razón de verificarse, en el planteo efectuado, una financiación del saldo de precio a diez años mediante una hipoteca".

RESOLUCION Nº 11.2014 (SDG TLI) DEL 27.03.2014
Se vende un inmueble destinado como bien de uso (el lugar de su sede comercial).

Se compra un inmueble que se va a destinar a alquiler.
Hoy el tema estaría resuelto con la reforma de la ley 27.430 al segundo párrafo del art. 71 de la LIG.

"*I. La firma presentante consultó si se encuentra habilitada para ejercer la opción prevista por los Artículos 67* (HOY ART. 71 DE LA LIG) *de la Ley de Impuesto a las Ganancias y 96* (HOY ART. 159 DEL D.R. DE LA LIG) *de su Decreto Reglamentario, afectando la utilidad obtenida por la* ***venta de un inmueble****, sito en la Ciudad de San Carlos Bariloche,* ***lugar de asiento de su sede comercial****, legal y fiscal, al costo de la construcción o adquisición de otro* ***que se destinará a la actividad de alquiler****.*

II. Se concluyó que toda vez que el inmueble que se adquirirá o construirá en reemplazo del bien de uso enajenado tendrá por destino la obtención de rentas mediante su locación o arrendamiento, ***al no conformar esta última la actividad principal de la firma dicho inmueble no revestirá la condición de bien de uso*** *como lo requiere la normativa sino que constituirá una inversión, circunstancia que* ***determina la inaplicabilidad -al caso consultado- de los beneficios establecidos por los Artículos 67*** (HOY ART. 71 DE LA LIG) ***de la Ley de Impuesto a las Ganancias*** *y 96* (HOY ART. 159 DEL D.R. DE LA LIG) *de su Decreto Reglamentario*".

RESOLUCION Nº 2.2014 (SDG TLI) DEL 14.01.2014
Se vende inmuebles rurales afectados a locación.
La actividad de la empresa es la prestación de servicios financieros.
Hoy el tema estaría resuelto con la reforma de la ley 27.430 al segundo párrafo del art. 71 de la LIG.

"*I. Se consulta si la figura de venta y reemplazo prevista por el Artículo 67* (HOY ART. 71 DE LA LIG) *de la Ley de Impuesto a las Ganancias resulta aplicable en la venta de inmuebles rurales del contribuyente, destinados a arrendamiento accidental, aplicando el monto obtenido a la construcción de edificios -locales, oficinas y otras dependencias- sobre terrenos adquiridos con anterioridad, que se afectarán al desarrollo de su actividad de prestación de servicios financieros. Además y en forma subsidiaria se plantea si el bien vendido puede considerarse mercadería u otros bienes a los fines de ejercer la opción de imputar la renta conforme al criterio de devengado exigible, en el marco de los Artículos 18 de la Ley de Impuesto a las Ganancias y 23 de su Decreto Reglamentario.*

II. En tanto ***la actividad principal del ente es la prestación de servicios financieros*** *y bancarios y no la locación o el arrendamiento de inmuebles,* ***los inmuebles rurales enajenados no pueden considerarse bienes de uso*** *y, consecuentemente,* ***son inaplicables*** *a su respecto* ***los beneficios previstos por el Artículo 67*** (HOY ART. 71 DE LA LIG) *de la Ley de Impuesto a las Ganancias.*

III. Dado que los inmuebles enajenados fueron afectados a la obtención de ganancias gravadas mediante su arrendamiento, resulta procedente la opción de imputación contemplada en el inciso b), del Artículo 23 del Decreto Reglamentario de la Ley del gravamen, en razón de verificarse en el caso una financiación del saldo de precio a diez años mediante una hipoteca".

ESCARPATRI S.A. T.F.N. SALA A DEL 16.08.2007
Se trata de la permuta de un inmueble rural.
La AFIP impugnó la aplicación de la venta y reemplazo, porque el inmueble rural no es un bien amortizable.
Hoy el tema estaría resuelto con la reforma de la ley 27.430 al segundo párrafo del art. 71 de la LIG.

"*Hechos*
La AFIP impugnó la opción de venta y reemplazo realizada por un contribuyente en orden a la permuta de un bien inmueble, al considerar que el carácter de no amortizable impedía la aplicación de aquella opción, a lo que agregó que tampoco había presentado el formulario 235 —Resolución General 2278—. El contribuyente apeló la resolución ante el Tribunal Fiscal, quien revocó el ajuste practicado.

Sumarios
1 - ***Corresponde revocar la resolución de la AFIP*** *que determinó el impuesto a las ganancias al impugnar la opción de venta y reemplazo realizada por el contribuyente respecto la permuta del inmueble rural al considerar que su condición de no amortizable impedía su aplicación, ya que del texto de los arts. 67* (HOY ART. 71 DE LA LIG) *de la ley 20.628, y 96* (HOY ART. 159 DEL D.R. DE LA LIG) *del decreto reglamentario no puede extenderse a los inmuebles el carácter de amortizable que la ley exige para los bienes muebles.*

2 - La ausencia de presentación del formulario 235 —Resolución General 2278— no enerva el derecho del contribuyente al uso de la opción de venta y reemplazo prevista en el art. 67 de la ley 20.628, siempre que el mismo acredite haber cumplido válidamente con los demás requisitos legales y reglamentarios que impone la ley del gravamen".

"*I. Que a fs. 23/27 se interpone recurso de apelación contra la resolución administrativa suscripta por AFIP-DGI, de fecha 22 de noviembre de 2005 mediante la cual se determinó de oficio la obligación tributaria del impuesto a las ganancias por el período fiscal 2002, con más los intereses resarcitorios, haciéndose reserva de la eventual aplicación de multas una vez dictada la sentencia definitiva en sede penal en virtud de la ley 24.769.*

Dicha determinación se originó en una verificación efectuada por agentes del organismo recaudador en la que ***se impugnara la opción de venta y reemplazo contenida en el art. 67*** (HOY ART. 71 DE LA LIG) ***de la ley de impuesto a las ganancias*** *pues* ***la recurrente permutó un bien inmueble rural por otro presuntamente no amortizable****.*

(..)

II. Que a fs. 44/49 el Fisco contesta el recurso de apelación y solicita la confirmación de la resolución, con costas.

(..)

III. Que, a fs. 59 se elevan los autos a consideración de la sala A y a fs. 65 pasan los autos a sentencia.

(..)
SENTENCIA DEL TFN

II. Que sentado lo que antecede, corresponde expedirse sobre el fondo de la cuestión.

Al respecto, resulta necesario efectuar un resumen de los hechos de la causa de modo de acotar la materia controvertida y el "thema decidemdum". En tal sentido, ***no existe controversia respecto que el inmueble adquirido en reemplazo del bien de uso vendido es un terreno que, como tal, no es posible de amortizar****. Asimismo,* ***tampoco existe controversia respecto que el bien reemplazante se encuentra afectado como bien de uso****.*

El tema en discusión gira en torno a la calidad que reviste el bien reemplazado y el incumplimiento del apelante en relación con la falta de presentación del formulario 235, que se encuentra normado por la Res. 2278.

Corresponde, en principio, reseñar las normas de aplicación a la especie.

La ley 20.628 (texto vigente), en su art. 67 (HOY ART. 71 DE LA LIG) ***establece que****, "En el supuesto de reemplazo y enajenación de un bien mueble amortizable, podrá optarse por imputar la ganancia de la enajenación al balance impositivo o, en su defecto, afectar la ganancia al costo del nuevo bien, en cuyo caso la amortización prevista en el art. 84 deberá practicarse sobre el costo del nuevo bien disminuido en el importe de la ganancia afectada.*

Dicha opción será también aplicable cuando el bien reemplazado sea un inmueble afectado a la explotación como bien de uso, siempre que tal destino tuviera, como mínimo, una antigüedad de dos (2) años al momento de la enajenación y en la medida en que el importe obtenido en la enajenación se reinvierta en el bien de reemplazo o en otros bienes de uso afectados a la explotación.

La opción para afectar el beneficio al costo del nuevo bien sólo procederá cuando ambas operaciones (venta y reemplazo) se efectúen dentro del término de un (1) año.

Cuando, de acuerdo con lo que establece esta ley o su decreto reglamentario, corresponda imputar al ejercicio utilidades oportunamente afectadas a la adquisición o construcción del bien o bienes de reemplazo, los importes respectivos deberán actualizarse aplicando el índice de actualización mencionado en el art. 89, referido al mes de cierre del ejercicio fiscal en que se determinó la utilidad afectada, según la tabla elaborada por la Dirección General Impositiva para el mes de cierre del ejercicio fiscal en que corresponda imputar la ganancia".

SE DEBE TRATAR DE BIENES DE USO

De esta forma, ***los contribuyentes podrán hacer uso de la franquicia denominada "roll over", en tanto se trate de un bien inmueble afectado a la explotación como bien de uso, y siempre que el producto de su enajenación se destine a la adquisición de otro con igual destino****.*

Por su parte, el decreto reglamentario de la ley de impuesto a las ganancias determina que *"Sin perjuicio de lo establecido en el penúltimo párrafo del art. 67* (HOY ART. 71 DE LA LIG) *de la ley, la opción referida en el mismo deberá manifestarse dentro del plazo establecido para la presentación de la respectiva declaración jurada correspondiente al ejercicio en que se produzca la venta del bien y de acuerdo con las formalidades que al respecto establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos. Cuando se opte por afectar la ganancia obtenida en la venta de un bien al costo de otro bien adquirido con anterioridad, realizándose ambas operaciones —adquisición y venta— en ejercicios fiscales distintos, la amortización en exceso practicada por el bien de reemplazo deberá reintegrarse al balance impositivo en el ejercicio fiscal en que se produzca la venta del bien reemplazado, debiendo actualizarse el importe respectivo aplicando el índice de actualización mencionado en el art. 89 de la ley, referido al mes de cierre del ejercicio fiscal en que corresponda efectuar el reintegro.*

Por reemplazo de un inmueble afectado a la explotación como bien de uso, se entenderá tanto la adquisición de otro, como la de un terreno y ulterior construcción en él de un edificio o aún la sola construcción efectuada sobre terreno adquirido con anterioridad.

La construcción de la propiedad que habrá de constituir el bien de reemplazo puede ser anterior o posterior a la fecha de venta del bien reemplazado, siempre que entre esta última fecha y la de iniciación de las obras respectivas no haya transcurrido un plazo superior a un (1) año y en tanto las mismas se concluyan en un período máximo de cuatro (4) años a contar desde su iniciación.

Si ejercida la opción respecto de un determinado bien enajenado, no se adquiriera el bien de reemplazo dentro del plazo establecido por la ley, o no se iniciaran o concluyeran las obras dentro de los plazos fijados en este artículo, la utilidad obtenida por la enajenación de aquél, debidamente actualizada, deberá imputarse al ejercicio en que se produzca el vencimiento de los plazos mencionados.

Asimismo, si se produjera un excedente de utilidad en la venta con relación al costo del bien de reemplazo o cuando el importe obtenido en la enajenación no fuera reinvertido totalmente en el costo del nuevo bien, en el caso de reemplazo

de bienes muebles amortizables o de inmuebles afectados a la explotación como bien de uso, respectivamente, la opción se considerará ejercida respecto del importe de tal costo y el excedente de utilidad o la proporción de la misma que, en virtud del importe reinvertido, no resulte afectada, ambos debidamente actualizados, estará sujeto al pago del gravamen en el ejercicio en que, según se trate de adquisición o construcción, se produzca el vencimiento de los plazos a que se refiere el párrafo anterior.

A los efectos de verificar si el importe obtenido en la enajenación de inmuebles afectados a la explotación ha sido totalmente reinvertido, deberá compararse el importe invertido en la adquisición con el que resulte de actualizar el correspondiente a la enajenación, aplicando el índice mencionado en el art. 89 de la ley, referido al mes de enajenación, según la tabla elaborada por la citada Administración Federal para el mes en que se efectúe la adquisición del bien o bienes de reemplazo.

Cuando se opte por imputar la ganancia obtenida en la venta de un inmueble afectado a la explotación, al costo de otro bien adquirido con anterioridad, a los fines previstos en el párrafo anterior, deberá compararse el importe obtenido en la enajenación con el que resulte de actualizar el monto invertido en la adquisición, sobre la base de la variación operada en el referido índice entre el mes en que se efectuó la adquisición y el mes de enajenación de los respectivos bienes.

En los casos en que el reemplazo del inmueble afectado a la explotación se efectúe en la forma prevista en el segundo y en el tercer párrafo de este artículo, la comparación —a los mismos efectos— se realizará entre el importe obtenido en la enajenación, debidamente actualizado hasta el mes en que se concluyan las obras respectivas y el que resulte de la suma de las inversiones parciales efectuadas, debidamente actualizadas desde la fecha de la inversión hasta el mes de terminación de tales obras."

LA NORMA TRATA DE PROMOVER EL REEQUIPAMIENTO Y LA RENOVACION DE BIENES DE CAPITAL

Definido entonces el contexto normativo, ***corresponde destacar que las normas que regulan el impuesto a las ganancias, haciendo valer el uso extrafiscal de la imposición, han creado la opción de venta y reemplazo a efectos de promover el reequipamiento y renovación de los bienes de capital afectados a las actividades que realizan las empresas y determinados contribuyentes individuales****. En el caso en que el resultado de la enajenación de los bienes se viera alcanzado por el gravamen, dicha circunstancia generaría un obstáculo a la renovación.*

Por ello, el art. 67 (HOY ART. 71 DE LA LIG) *de la ley, intentando aminorar el impacto del tributo, permitió que se afecte al costo del bien de reemplazo la utilidad obtenida por la enajenación del bien reemplazado y consecuentemente diferir el gravamen en el tiempo compensado por menores amortizaciones futuras. En este mismo orden de ideas, Castiñeira Basalo describió perfectamente el objetivo de la norma cuando expresó que "las empresas, en determinados momentos de su existencia realizan parte de sus bienes de uso por diversas razones (antigüedad, obsolescencia, cambio de rubro, etc.). Dichas operaciones suelen arrojar beneficio impositivo, lo cual obligaría al pago del Impuesto a las Ganancias en el caso que la empresa optara por no reinvertir los fondos en su giro social, pero no así cuando el objetivo es mejorar el aparato productivo con el fin de maximizar sus resultados." ("El reemplazo de bienes en los Impuestos a las Ganancias y sobre los Capitales", Derecho Fiscal, Año XXXI, págs. 119 a 125, ambas inclusive).*

EN EL CASO DE INMUEBLES NO AMORTIZABLES EL REINTEGRO DE LA UTILIDAD OCURRIRA EN EL MOMENTO DE LA VENTA DEL INMUEBLE A TRAVES DE UN MENOR COSTO COMPUTABLE

Al tratarse de bienes inmuebles no amortizables, como el caso que nos ocupa, de optar por la utilización del beneficio, el reintegro de la utilidad gravada se exteriorizará al momento de la enajenación del bien que concluye la cadena de reemplazos, a través de un menor costo computable de aquél y de esta forma se evita convertir al sistema en una mera exención del impuesto en tales operaciones. Así, la gravabilidad de la proporción de la utilidad de la venta asignada al valor del bien no amortizable se difiere hasta el momento de su enajenación*.*

Asimismo, ***la temática de venta y reemplazo tuvo oportunidad de ser abordada recientemente por la sala B de este Tribunal en el pronunciamiento "Santiestrella S.A." de fecha 05/12/06*** *—cuyas conclusiones se comparten— en el cual se dijo que "de la lectura del art. 67* (HOY ART. 71 DE LA LIG) *de la ley del impuesto a las ganancias puede verse que en lo único que se ha relacionado el párrafo 2 relativo a inmuebles con el párrafo 1 sobre bienes muebles, es en cuanto a la "opción", lo que no implica que se haya atado su suerte en lo relativo a la amortización de que se trata en este último párrafo".*

Por otra parte, el decreto reglamentario en su art. 96 (HOY ART. 159 DEL D.R. DE LA LIG) *prevé que el reemplazo sea efectuado por otro inmueble afectado como bien de uso, como así también por un terreno sobre el que deberá procederse a una ulterior construcción por lo que no se observa que se afecte lo establecido en la norma legal. En el primer supuesto se pueden incluir inmuebles que no sean amortizables, tales como parcelas afectadas a una explotación agropecuaria, ya que la ley no exige esta condición, como sí lo hace para el caso de bienes muebles.*

No cabe pues*, —como fué el criterio del Fisco Nacional—* ***extender el carácter de amortizable que la ley exige para los bienes muebles a los inmuebles****. Se aprecia entonces que* ***al adquirirse un terreno, como éste no se amortiza, posibilita que la gravabilidad de la utilidad de la venta del inmueble reemplazado se difiera hasta el momento de la venta del bien de reemplazo****. Ello es lo que surge del texto de la ley del gravamen y la que se ajusta a derecho.*

Respecto del segundo tópico de impugnación, el cual giraba en torno a la falta de cumplimiento por parte del recurrente en lo que hace a la presentación del formulario 235, previsto en la Res. general 2278, vale la pena remitirse a los fallos de la sala B de este Tribunal, entre ellos "Perfecto López y Cía." de fecha 04/05/06 y "Gena S.A." de fecha 23/03/06 en los que se concluyó acertadamente que la ausencia del formulario mencionado no enerva el derecho de los contribuyentes al uso de la opción de venta y reemplazo, siempre que el mismo acredite haber cumplido válidamente con los demás requisitos legales y reglamentarios que impone la ley del gravamen.

SE REVOCA LA DETERMINACION DE OFICIO

*En consideración a lo precedentemente expuesto, **corresponde revocar la determinación apelada**. Las costas habrán de imponerse por su orden, atendiendo a las particularidades del caso y la complejidad de las cuestiones en debate. Por ello **se resuelve: Revocar el acto apelado**. Costas por su orden. — Ernesto C. Celdeiro. — José E. Bosco. — Ignacio Buitrago*".

SANTIESTRELLA S.A. T.F.N. SALA B DEL 05.12.2006
Se trata de la venta y reemplazo de un inmueble rural.
La AFIP impugnó la aplicación de la venta y reemplazo, porque el inmueble rural no es un bien amortizable.
Se trata de un fallo dividido: Castro confirma la determinación de oficio, mientras de Torres y Porta la revocan.
Hoy el tema estaría resuelto con la reforma de la ley 27.430 al segundo párrafo del art. 71 de la LIG.

"*Hechos*
*Se determinó de oficio el Impuesto a las Ganancias de una sociedad anónima al detectarse que, respecto de **un bien inmueble rural presuntamente no amortizable, había utilizado la opción de venta y reemplazo**. Apelada la misma ante el Tribunal Fiscal, éste por mayoría la revocó.*

Sumarios
*1 - **Cabe revocar la determinación dictada por la AFIP** como consecuencia de impugnar la operación de venta y reemplazo de un terreno rural por no ser amortizable, puesto que la limitación prevista en el segundo párrafo del art. 96* (HOY ART. 159 DEL D.R. DE LA LIG) *de la reglamentación del Impuesto a las Ganancias respecto a la necesidad de construir sobre él para que sea procedente la aplicación del instituto en estudio, no refleja ni el espíritu ni la letra de la ley, que tiene como claro objeto dejar al margen del sistema a las inversiones especulativas, que en el caso no se vislumbran por tratarse de un bien afectado a la explotación agropecuaria (del voto del doctor Torres).*

2 - De la lectura del art. 67 (HOY ART. 71 DE LA LIG) *de la ley de Impuesto a las Ganancias puede verse que, en lo único que se ha relacionado el segundo párrafo relativo al reemplazo de inmuebles, con el párrafo primero referido a los bienes muebles, es en cuanto a la "opción" que existe en ambos casos de imputar la ganancia de la enajenación al balance impositivo o afectar la misma al costo del nuevo bien, lo que no implica que se haya atado su suerte en lo relativo a la amortización que enuncia el párrafo primigenio, por lo que resulta legítimo realizar el reemplazo de terrenos no amortizables (del voto del doctor Porta).*

3 - El sistema de venta y reemplazo no es una excepción o dispensa total a la tributación, sino la posibilidad opcional que poseen los contribuyentes de computar escalonadamente la utilidad generada por el reemplazo de los bienes de uso de la empresa, vía reducción parcial de los valores sobre los cuales habrá de amortizarse el bien adquirido en reemplazo, por lo que la sustitución de un bien que no se amortiza —en el caso, terreno sin mejoras— y sin que se acredite la ulterior construcción sobre el mismo, termina por privar de operatividad al sistema, desnaturalizándolo y vulnerando la intención del legislador, transformando el sistema de imputación escalonada de utilidad a un sistema de lisa y llana exención fiscal respecto de la utilidad generada por la compraventa de los inmuebles (del voto en disidencia del doctor Castro).

4 - Si bien es cierto que la ley del Impuesto a las Ganancias, en el segundo párrafo del art. 67, al referirse a bienes inmuebles, no le agrega expresamente el calificativo de "amortizable" al bien que se debe obtener en reemplazo, no es menos cierto que dicha norma no contempla otro sistema de imputación fraccionada de utilidad distinto para los supuestos de inmuebles, por lo que para los mismos se aplica la misma solución legal que se prevé para el caso de los bienes muebles amortizables y, en efecto, esta solución legal depende sí o sí de la existencia de amortizaciones futuras en el bien que ha reemplazado al anterior (del voto en disidencia del doctor Castro)".

"*El doctor Castro dijo:*
I. Que a fs. 22/26 vta. se interpone recurso de apelación contra la resolución de fecha 22/11/05, de la AFIP-DGI, en virtud de la cual se determina de oficio el Impuesto a las Ganancias correspondiente al período fiscal 2002, con intereses resarcitorios, haciendo reserva el Fisco Nacional de la eventual aplicación de multas una vez que se dicte sentencia definitiva en sede penal por imperio de la ley 24.769.

*Que, dicha determinación reconoce su origen a partir de una fiscalización efectuada por agentes del Organismo Recaudador, que detectó que la recurrente respecto un **bien inmueble rural presuntamente no amortizable** habría realizado un ajuste improcedente utilizando la opción de reemplazo, establecida en el art. 67 de la Ley del Impuesto a las Ganancias.*

(..)

III. Que, a fs. 61 se elevan los autos a consideración de la sala B y pasan los autos a sentencia.

(..)

V. Que, sentado cuanto antecede corresponde adentrarse en el tratamiento del fondo de la controversia.

Que, al respecto, ha de adelantarse que la temática de venta y reemplazo tuvo oportunidad de ser abordada recientemente por esta sala en los pronunciamientos "Perfecto López y Cía." sentencia de fecha 4/5/2006 y "Gena S.A." sentencia de fecha 23/3/2006) a cuyas consideraciones in extenso se remite.

Que, en ambos expedientes la temática de impugnación giraba, básicamente respecto de la falta de cumplimiento por parte del contribuyente en lo que hace a la presentación del formulario 235, previsto en la Res. general 2278 para los casos del ejercicio de la opción de venta y reemplazo prevista en el art. 67 de la ley del impuesto a las ganancias.

Que, respecto de dicho tópico de impugnación, que se presenta también en autos aunque en forma secundaria y no exclusiva, cabe señalar que, como ya se concluyera en aquellos precedentes citados, el mismo no es apto para fundar impugnación en el sentido de derribar, por dicha falencia formal, el sistema legal de venta y reemplazo y la posibilidad de utilizar el sistema de imputación fraccionada de renta por vía de menor amortización.

Que, en efecto, en ambos expedientes se concluyó que la ausencia del formulario, sólo proyecta consecuencias retentivas cuya responsabilidad recae en el escribano actuante en la operación, sin que el faltante del mismo proyecte de por sí, consecuencias nocivas para el contribuyente, siempre que el mismo —en el caso concreto— acredite haber cumplido válidamente con los demás requisitos legales y reglamentarios que impone la figura en análisis.

Que, dicho cuanto antecede corresponde abordar los distintos puntos que quedan en controversia y que poseen entidad impugnatoria del sistema excepcional de imputación de beneficio contenido en el art. 67 de la ley del impuesto a las ganancias y conocido como de venta y reemplazo.

Que, respecto del plano fáctico de autos ***no existe controversia respecto que el inmueble adquirido en reemplazo del bien de uso vendido, resulta un terreno que, como tal, resulta insuceptible de ser amortizado ante la ausencia de mejoras sobre el mismo. Tampoco resulta controvertido que el terreno adquirido se encuentra afectado como bien de uso de la empresa*** *ni resulta objeto de cuestionamiento que la operación se plasmó mediante una permuta de inmuebles.*

Que, respecto de los agravios introducidos, cuadra remarcar que respecto de la aproximación sobre la figura en análisis se remite in extenso a las consideraciones ya volcadas al sentenciar en las causas supra citadas.

*Que, en particular, se dijo que "...****la ley 20.628 en su art. 67*** (HOY ART. 71 DE LA LIG) ***establece que*** *"En el supuesto de reemplazo y enajenación de un bien mueble amortizable, podrá optarse por imputar la ganancia de la enajenación al balance impositivo o, en su defecto, afectar la ganancia al costo del nuevo bien, en cuyo caso la amortización prevista en el art. 84 deberá practicarse sobre el costo del nuevo bien disminuido en el importe de la ganancia afectada."*

"Dicha opción será también aplicable cuando el bien reemplazado sea un inmueble afectado a la explotación como bien de uso, siempre que tal destino tuviera, como mínimo, una antigüedad de dos (2) años al momento de la enajenación y en la medida en que el importe obtenido en la enajenación se reinvierta en el bien de reemplazo o en otros bienes de uso afectados a la explotación".

"La opción para afectar el beneficio al costo del nuevo bien sólo procederá cuando ambas operaciones (venta y reemplazo) se efectúen dentro del término de un (1) año."

"Cuando, de acuerdo con lo que establece esta ley o su decreto reglamentario, corresponda imputar al ejercicio utilidades oportunamente afectadas a la adquisición o construcción del bien o bienes de reemplazo, los importes respectivos deberán actualizarse aplicando el índice de actualización mencionado en el art. 89, referido al mes de cierre del ejercicio fiscal en que se determinó la utilidad afectada, según la tabla elaborada por la Dirección General Impositiva para el mes de cierre del ejercicio fiscal en que corresponda imputar la ganancia."

Que, por su parte, ***el Decreto Reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias en su art. 96*** (HOY ART. 159 DEL D.R. DE LA LIG) ***prescribe que*** *"Sin perjuicio de lo establecido en el penúltimo párrafo del art. 67* (HOY ART. 71 DE LA LIG) *de la ley, la opción referida en el mismo deberá manifestarse dentro del plazo establecido para la presentación de la respectiva declaración jurada correspondiente al ejercicio en que se produzca la venta del bien y de acuerdo con las formalidades que al respecto establezca la AFIP, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos. Cuando se opte por afectar la ganancia obtenida en la venta de un bien al costo de otro bien adquirido con anterioridad, realizándose ambas operaciones —adquisición y venta— en ejercicios fiscales distintos, la amortización en exceso practicada por el bien de reemplazo deberá reintegrarse al balance impositivo en el ejercicio fiscal en que se produzca la venta del bien reemplazado, debiendo actualizarse el importe respectivo aplicando el índice de actualización mencionado en el art. 89 de la ley, referido al mes de cierre del ejercicio fiscal en que corresponda efectuar el reintegro."*

"Por reemplazo de un inmueble afectado a la explotación como bien de uso, se entenderá tanto la adquisición de otro, como la de un terreno y ulterior construcción en él de un edificio o aún la sola construcción efectuada sobre terreno adquirido con anterioridad."

"La construcción de la propiedad que habrá de constituir el bien de reemplazo puede ser anterior o posterior a la fecha de venta del bien reemplazado, siempre que entre esta última fecha y la de iniciación de las obras respectivas no haya transcurrido un plazo superior a un (1) año y en tanto las mismas se concluyan en un período máximo de cuatro (4) años a contar desde su iniciación."

"Si ejercida la opción respecto de un determinado bien enajenado, no se adquiriera el bien de reemplazo dentro del plazo establecido por la ley, o no se iniciaran o concluyeran las obras dentro de los plazos fijados en este artículo, la utilidad obtenida por la enajenación de aquél, debidamente actualizada, deberá imputarse al ejercicio en que se produzca el vencimiento de los plazos mencionados."

"Asimismo, si se produjera un excedente de utilidad en la venta con relación al costo del bien de reemplazo o cuando el importe obtenido en la enajenación no fuera reinvertido totalmente en el costo del nuevo bien, en el caso de reemplazo de bienes muebles amortizables o de inmuebles afectados a la explotación como bien de uso, respectivamente, la opción se considerará ejercida respecto del importe de tal costo y el excedente de utilidad o la proporción de la misma que, en virtud del importe reinvertido, no resulte afectada, ambos debidamente actualizados, estará sujeto al pago del gravamen en el ejercicio en que, según se trate de adquisición o construcción, se produzca el vencimiento de los plazos a que se refiere el párrafo anterior."

"A los efectos de verificar si el importe obtenido en la enajenación de inmuebles afectados a la explotación ha sido totalmente reinvertido, deberá compararse el importe invertido en la adquisición con el que resulte de actualizar el correspondiente a la enajenación, aplicando el índice mencionado en el art. 89 de la ley, referido al mes de enajenación, según la tabla elaborada por la citada Administración Federal para el mes en que se efectúe la adquisición del bien o bienes de reemplazo."

"Cuando se opte por imputar la ganancia obtenida en la venta de un inmueble afectado a la explotación, al costo de otro bien adquirido con anterioridad, a los fines previstos en el párrafo anterior, deberá compararse el importe obtenido en la enajenación con el que resulte de actualizar el monto invertido en la adquisición, sobre la base de la variación operada en el referido índice entre el mes en que se efectuó la adquisición y el mes de enajenación de los respectivos bienes."

"En los casos en que el reemplazó del inmueble afectado a la explotación se efectúe en la forma prevista en el segundo y en el tercer párrafo de este artículo, la comparación —a los mismos efectos— se realizará entre el importe obtenido en la enajenación, debidamente actualizado hasta el mes en que se concluyan las obras respectivas y el que resulte de la suma de las inversiones parciales efectuadas, debidamente actualizadas desde la fecha de la inversión hasta el mes de terminación de tales obras."

PARA CASTRO LA FIGURA DEBE EXTERIORIZARSE A TRAVES DE UNA MENOR AMORTIZACION

Que, en estas condiciones, ***queda claro que el sistema de venta y reemplazo no es una excepción o dispensa total a la tributación, sino la posibilidad opcional que poseen los contribuyentes de imputar escalonadamente la utilidad generada por el reemplazo de los bienes de uso de la empresa*** *(pretendiendo el legislador favorecer dicha renovación),* ***vía una reducción parcial de los valores sobre los cuales habrá de amortizarse el bien adquirido en reemplazo****.*

Que, en estas condiciones, ***el reemplazo por un bien que no se amortiza (terreno sin mejoras y sin que se acredite la ulterior construcción sobre el mismo) termina por privar de operatividad al sistema, desnaturalizándolo y vulnerando la intención del legislador****, transformando el mismo de un sistema de imputación escalonada de utilidad, en un sistema de lisa y llana exención fiscal respecto de la utilidad generada por la compraventa de los inmuebles.*

Que, ***es evidente entonces que el sistema funciona a partir de la existencia de un bien amortizable*** *dentro del que debe aparecer reemplazando al enajenado, condición que se agrega al hecho de que forme parte de los bienes de uso de la empresa, aspecto sobre el que no existe discusión en la especie.*

Que, si bien es cierto que la ley, en el segundo párrafo del art. 67 (HOY ART. 71 DE LA LIG)*, al referirse a bienes inmuebles, no le agrega expresamente el calificativo de "amortizable" al bien que se debe obtener en reemplazo, no es menos cierto que la ley no contempla otro sistema de imputación fraccionada de utilidad distinto para los supuestos de inmuebles, por lo que para los mismos se aplica la misma solución legal que se prevé para el caso de bienes muebles amortizables y, en efecto, esta solución legal depende sí o sí de la existencia de amortizaciones futuras en el bien que ha reemplazado al anterior.*

Que, por su parte, esta tesis se refuerza con lo previsto en el art. 96 (HOY ART. 159 DEL D.R. DE LA LIG) *del decreto reglamentario en cuanto prevé que el reemplazo puede ser efectuado por "otro" inmueble (aquí se hace indudable referencia a un inmueble construido, siendo falaz la interpretación efectuada por el recurrente en su libelo a fs. 23 vta.), como así también por un "terreno", pero sobre el que necesariamente debe procederse a una "ulterior construcción".*

Que, en efecto, la referencia a la "ulterior construcción" o aun a la "construcción" sobre el "terreno" o "terreno, previamente adquirido" no es para nada irrelevante, sino que es a partir de allí que surge el derecho a las amortizaciones por dichas mejoras sobre el terreno, permitiendo funcionar el sistema de imputación fraccionada de utilidad previsto en el art. 67 (HOY ART. 71 DE LA LIG) *de la ley del gravamen. En consecuencia, puede inferirse con razonable tino que el caso de un reemplazo por un inmueble no amortizable (únicamente terreno) no se encuentra previsto en la exégesis normativa, a falta de amortizaciones sobre el mismo que permita operar el sistema de dislocación fraccionada de utilidad previsto en la ley que, como bien dice el impugnante, intenta propiciar la renovación de bienes de uso, pero no mediante la dispensa tributaria total respecto de la utilidad que ello genere, situación a la que se llegaría de favorecer la tesis recursiva.*

Que, más allá de lo que las normas parasen decir literalmente, es misión del intérprete indagar en lo que ellas dicen jurídicamente, permitiendo una armonía entre las normas involucradas, de forma tal que el propósito del legislador se cumpla, evitando que esta intención se desnaturalice mediante falsas alternativas interpretativas extractadas de supuestos análisis literales, bajo el ropaje de un principio de legalidad que, precisamente, aparecería vulnerado de seguirse la tesis recursiva.

Que, en esta línea, nuestro Alto Tribunal tiene dicho in re "FATA Sociedad de Seguros Mutuos", Corte Suprema de Justicia de la Nación, sentencia del 1992/02/11, que "La primera regla de interpretación de las leyes es dar pleno efecto a la intención del legislador, sin que ésta pueda ser obviada por posibles imperfecciones técnicas de su instrumentación legal. En consecuencia, por encima de lo que las leyes parecen decir literalmente, corresponde indagar lo que dicen jurídicamente, y si bien no cabe prescindir de las palabras, tampoco resulta adecuado ceñirse rigurosamente a ellas cuando así lo requiera la interpretación razonable y sistemática".

Que, como se ve, la Corte Suprema de Justicia tiene declarado que por encima de los que las leyes parecen decir literalmente, es propio de la interpretación indagar lo que ellas dicen jurídicamente, es decir, en conexión con las demás normas que integran el ordenamiento general del país. (cfr. Fisco Nacional (DGI) s. solicitud orden de allanamiento, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso administrativo Federal, sala II, 1977/11/08).

Que, seguidamente, también resulta desacertada la tesis respecto de la pretendida "doble tributación sobre la misma ganancia" que introduce el recurrente a fs. 24 vta. En efecto, no se trata en modo alguno de la misma ganancia. La permuta de bienes inmuebles de uso efectuada por la recurrente generaron una utilidad gravada en el período 2002 y sobre la que el contribuyente no ha tributado al haber conducido a "vía muerta" la opción de venta y reemplazo ejercida. Este resultado gravado es claramente independiente de los eventuales resultados fiscales que hubieran de producirse en los ejercicios fiscales posteriores (2003, 2004, etc.), donde la inexistencia de amortización sobre el terreno adquirido en reemplazo hubo de percutir, por causó, además, de la ausencia de decisión del responsable de producir mejoras sobre el mismo, lo que lo hubiera colocado en la previsión del art. 96 del decreto reglamentario de la ley de ganancias, antes apuntada.

Por lo expuesto, el hecho de que el bien no se amortice, es producto de la ausencia de mejoras decidida por el responsable y producirá, eventualmente, un incremento de la utilidad imponible de los ejercicios fiscales subsiguientes al aquí en discusión, pero por motivos y circunstancias distintas, pero en modo alguno esto implica negar ni justificar el hecho de que la utilidad generada por la permuta de bienes inmuebles producida en el ejercicio 2002 haya quedado sin sometimiento al gravamen, cuando ello así correspondía.

En suma, la utilidad fiscal producida por la permuta de los inmuebles que debe ser sometida a imposición es bien distinta (tanto temporal como conceptualmente y así lo reafirman también los párrafos finales del art. 96 del decreto reglamentario, al hablar de posibles existencias de "excedente de utilidad" por la operación) a aquella que eventualmente se produciría en los períodos fiscales sucesivos por la actividad empresaria normal, al no detraerse amortización alguna por el bien adquirido en reemplazo, al no decidirse "ulterior construcción" sobre el mismo.

(..)

Que, en virtud de lo expuesto ***procede confirmar el acto apelado****, con costas.*

El doctor Torres dijo:
Que comparto el relato de la causa que efectuó el preopinante y también el rechazo del planteo de nulidad formulado por la parte actora.

Sin embargo, ***no coincido con sus conclusiones****.*

En efecto, ***el sistema de venta y reemplazo que instituye la ley no es meramente un mecanismo de diferimiento temporal del gravamen en el supuesto de sustitución o recambio de bienes amortizables, sino un recurso de neutralidad fiscal frente al efecto "congelamiento de las inversiones"*** *que se puede producir respecto de los bienes de capital cuando los resultados de sus enajenaciones están sometidos conjuntamente con los réditos ordinarios a la alícuota común.*

Para facilitar la reacomodación de la fuente, el reemplazo de bienes amortizables por otros nuevos, más modernos, más competitivos, representativos de una mejor asignación de factores para la satisfacción de las necesidades que reclama el mercado, las ganancias o pérdidas de capital pueden tratarse con un impuesto de alícuota más baja (como lo fue hace muchas décadas ganancias eventuales y, luego, sobre los beneficios eventuales) o conjuntamente con los ingresos ordinarios en un impuesto como el nuestro en tercera categoría ajustado a la Teoría del Balance.

En este caso el impacto del tributo, necesariamente alcanzado por una tasa más alta (o incluso la tasa marginal de las personas físicas en una sociedad de personas) puede soslayarse distribuyendo el resultado en el tiempo a través de menores amortizaciones.

Pero el problema es que la complejidad de la reordenación de la fuente hace cumbre en el reemplazo de inmuebles, roll over que para ellos está autorizado expresamente por la ley. Y es precisamente respecto de estos bienes donde la dificultad se plantea, fraccionando la unidad lógica en que se sustenta la solución del preopinante.

EN EL CASO DE INMUEBLES NO AMORTIZABLES LA UTILIDAD SE AFECTA COMO MENOR COSTO COMPUTABLE EN EL MOMENTO DE LA VENTA

Porque la ganancia derivada de la enajenación del inmueble se imputa al costo computable del bien de reemplazo (sea mueble o inmueble), pero si es inmueble he de señalar que el costo está integrado por el de las construcciones y mejoras sobre el bien, que son amortizables y por tanto se integra por el valor residual de los mismos; el terreno en cambio, no es amortizable, es decir que de ***la utilidad gravada se detraerá, si se optare por ello, del costo del bien de reemplazo pero que no se exteriorizará en menores amortizaciones por la parte atinente al terreno, sino sólo en el momento de la venta que finiquita la cadena de reemplazos, a través del menor costo computable del último bien****.*

Más aún, en el impuesto sobre los Beneficios Eventuales en el que las ganancias de capital excluidas del Impuesto, a las Ganancias se gravaban con una alícuota proporcional sustancialmente más baja (y deducción en la base) el reemplazo de vivienda propia obtenía el beneficio del roll over.

Decía en aquel tiempo que "la ventaja impositiva acordada por esta disposición consiste en diferir el pago del impuesto hasta realizar el último bien incorporado en los sucesivos reemplazos de inmuebles destinados a la vivienda o, lo que es lo mismo, hasta vender el último inmueble afectado a vivienda de la cadena de reemplazos.

Para lograr el susodicho efecto, en cada enajenación se apropia el beneficio obtenido al costo del nuevo bien, es decir se reduce el costo del bien de reemplazo en la medida del beneficio originado en la venta del bien reemplazado. y de este modo, la utilidad obtenida con la realización de cada bien (el de la primer vivienda enajenada y los de las demás incorporaciones intermedias, si las hubiera) resultará imponible sólo cuando el último inmueble adquirido se enajene a su vez, porque en ese momento el beneficio de las distintas operaciones se exteriorizará definitivamente" (Temas de

tributación y los impuestos a las ganancias y sobre los beneficios eventuales, Ediciones Contabilidad Moderna S.A.I.C., Buenos Aires, 1979, Pág. 436).

Porque de lo que en verdad se trata es de diferenciar la inversión inmobiliaria especulativa de la productiva, como se hace en los sistemas fiscales de países democráticos, (vide entre otros, Pierre Di Malta, Droit Fiscal européan comparé, Puf, París, 1995, Pág. 446 y siguientes y concordantes). No tiene sentido dispensar un tratamiento más favorable al resultado especulativo de un loteo inferior al umbral reglamentario (D.R. art. 89) para no encuadrarlo como ganancia de tercera (ley, art. 49 inc. d) que a la reacomodacion de la fuente con una fracción de campo de una explotación agropecuaria. Reig pensaba que el reemplazo puede abarcar "terrenos empleados como depósitos" (Impuesto a las Ganancias, editorial Macchi, Buenos Aires, 1996, pág. 488).

Por mi parte considero que los distintos "potreros" o fracciones de campo de una explotación agropecuaria no tienen la significación económica del "terreno" donde se construirá un edificio con destino industrial, comercial u otro productivo, incluso locativo o habitacional.

El plazo fijado para el inicio de las obras (D.R. art. 96, tercer párrafo) tiene como claro objeto dejar al margen del sistema a las inversiones especulativas. En este sentido aclaro que no se trata en la especie de un terreno sino de varias fracciones de campo denominado "La Estrella", que a tenor de la escritura que luce a fs. 113/118 de los a.a. fueron permutadas entre la apelante y Escarpatri SA. Todos los lotes son de fracciones que integraban ese campo denominado "La Estrella" y que fueron intercambiados entre las sociedades que concluyen la permuta; asimismo señalo que según el informe final de inspección se expresa que la fiscalización pudo corroborar que el bien reemplazado es un inmueble afectado a la explotación como bien de uso, que los inmuebles tienen una antigüedad superior a los dos años en el momento de la enajenación y que el importe obtenido se reinvierte totalmente en el bien de reemplazo.

En prioridad de verdad como hubo permuta los valores de los bienes se compensaron en su totalidad no abonando los permutantes monto alguno por diferencia de valores sobre los inmuebles permutados (a.a. Cpo I fs. 67 y 117 de los a.a.). Por otra parte el Fisco en casos recientemente traídos a conocimiento de este juzgador objetó sólo formalmente el reemplazo de fracciones agropecuarias, en decisión que fue revocada por esta sala in re "Contraviento S.A.", fallo del 21 de junio del 2006 (Expte. 22.593-I). Pero la limitación reglamentaria en que se apoya el preopinante (D.R., art. 96, segundo párrafo), no refleja, a mi modo de ver, ni el espíritu ni la letra de la ley por referirse a terrenos y no a las fracciones de campo, las que en la economía del texto legal están comprendidas por el instituto. Por eso voto en el sentido de ***revocar la resolución traída en recurso*** *imponiendo las costas en el orden causado por las particularidades del caso y la complejidad de las cuestiones en debate.*

El doctor Porta dijo:
Que comparte la relación de los hechos y lo resuelto sobre la nulidad por el Vocal preopinante.

Que en cuanto al fondo ***arriba a una solución diferente habida cuenta que de la lectura del art. 67*** (HOY ART. 71 DE LA LIG) ***de la ley del Impuesto a las Ganancias puede verse que en lo único que se ha relacionado el segundo párrafo relativo a reemplazo de inmuebles, con el párrafo primero sobre bienes muebles, es en cuanto a la "opción", lo que no implica que se haya atado su suerte en lo relativo a amortización*** *de que se trata en éste último párrafo. Por otra parte no se observa que el art. 96* (HOY ART. 159 DEL D.R. DE LA LIG) *del reglamento afecte lo dispuesto en la norma legal.*

Que por ello voto en el sentido de ***revocar el acto apelado****, con las costas por su orden.*

Que, en virtud de la votación que antecede, ***por mayoría, se resuelve: Revocar el acto apelado****. Costas por su orden. — Agustín Torres. — Juan P. Castro. — Carlos A. Porta*".

Fadenburg SA TFN Sala B del 06.02.2017
Vendió dos inmuebles rurales.
Compro dos inmuebles rurales.
Una de las operaciones se instrumentó a través de la cesión de la totalidad del paquete accionario.
Una de las operaciones se instrumentó a través de la cesión de las acciones que representan el 100% del capital social.
Lo único que tenían las sociedades en el patrimonio era un inmueble rural.
No se respetó el plazo del año entre la venta y la compra.
Se vendieron inmuebles rurales y se compraron acciones.
Para el TFN no corresponde la aplicación del instituto de venta y reemplazo.

"*I- Que a fs. 47/72 la actora interpone recurso de apelación contra la resolución N° 86/2012 dictadas por el Jefe (Int.) de la División Revisión y Recursos de la* ***Dirección Regional Río Cuarto*** *de la A.F.I.P-D.G.I, por las que se determina de oficio la obligación tributaria en el* ***Impuesto a las Ganancias, por el periodo fiscal 2006****, con mas sus intereses resarcitorios.*
(..)

Con respecto a la cuestión de fondo manifiesta que el "término de un año" fijado por el art. 67 (HOY ART. 71 DE LA LIG) *de la Ley 20628, debe en todos los casos evaluarse conjuntamente con el cumplimiento por parte del contribuyente de los demás requisitos formales y particularmente con la cuestión sustancial, que incluye la decisión (intención) y compra (ejecución) de los bienes que sustituyen al vendido, dentro del término autorizado entendiendo que vence en el ejercicio fiscal siguiente.*

VENDIO DOS INMUEBLES RURALES

Manifiesta que mediante escritura pública N° ... (Sección A) de fecha 02-05-2005, la recurrente ***vendió*** *a la firma "Aldo Navilli y Hno. SA"* ***un lote de campo*** *ubicado en la Pedanía Reducción del Departamento Juárez Celman (Cba) designado como Lote Letra ...,* ***y un lote de campo*** *ubicado en la Pedenía Reducción del Departamento Juárez Celman (Cba.), designado como Lote Letra ....*

Sostiene que dicha venta fue realizada en la suma U$S 1.980.000 que fueron percibidos al momento de la escrituración, la suma de U$S 990.000 y el saldo restante la suma de U$S 390.000 el 4/11/2005 y la cantidad de U$S 600.000, el día 30/06/2006.

COMPRO DOS INMUEBLES RURALES

Alega que ***con el monto obtenido con la venta del inmueble*** *mencionado que antecede y en cumplimiento con lo establecido en la ley del gravamen, la recurrente* ***realizó operaciones de compra de bienes en reemplazo del vendido, para destinarlos a la explotación****, a saber* ***una fracción de terreno de campo*** *perteneciente a la firma "Establecimiento los Guayacanes SA"* ***y una fracción de terreno de campo*** *perteneciente a la firma "Green City SA"*

UNA DE LAS OPERACIONES SE INSTRUMENTO A TRAVES DE LA CESION DE LA TOTALIDAD DEL PAQUETE ACCIONARIO

Sostiene que el primer inmueble es el único bien que constituye el "capital social" de la firma "Establecimiento los Guayacanes SA", por ello, ***se procedió a instrumentar la operación de compra y reemplazo, a través de la cesión de la totalidad del paquete accionario*** *(convenio de fecha 06/09/2005).*

UNA DE LAS OPERACIONES SE INSTRUMENTO A TRAVES DE LA CESION DE LAS ACCIONES QUE REPRESENTAN EL 100% DEL CAPITAL SOCIAL

Con respecto al segundo sostiene que dicha operación fue instrumentada mediante contrato de fecha 07/08/2006 por medio del cual los Sres. Raúl Juan Carlos Arcuri y la Sra. Graciela Liliana Martínez ***cedieron acciones y derecho a votos que representan el 100% del capital social*** *de la firma mencionada Green City SA.*

CIERRE DEL EJERCICIO MES DE OCTUBRE

VENTA DEL INMUEBLE 02.05.2005 (DENTRO DEL EJERICIO INICIADO 01.11.2004 Y CERRADO 31.10.2005)

COMPRA DE LAS ACCIONES 06.09.2005 (DENTRO DEL EJERICIO INICIADO 01.11.2004 Y CERRADO 31.10.2005)

COMPRA DE LAS ACCIONES 07.08.2006 (DENTRO DEL EJERCICIO INICIADO 01.11.2005 Y CERRADO 31.10.2006)

Señala que la opción de reemplazo fue ejercida por la recurrente en tiempo hábil. En efecto, sostiene que ***la venta del inmueble se concretó en el ejercicio fiscal 2005 (2 de mayo de 2005)*** *y* ***la compra para su reemplazo, se celebró en un caso dentro del mismo ejercicio fiscal 2005 (6 de septiembre de 2005)*** *y* ***el restante bien de reemplazo se adquirió en el ejercicio fiscal 2006 (07/08/2006)****, esto es, dentro del año fiscal siguiente que cerró el 31/10/2006.*

LO UNICO QUE TENIAN LAS SOCIEDADES EN EL PATRIMONIO ERA UN INMUEBLE RURAL

Por otro lado manifiesta que la verdad real de los hechos indica que la recurrente vendió un inmueble, en el mismo acto exteriorizó la voluntad de optar por su reemplazo y luego compró dos fracciones de campo para destinarlas al mismo destino que el enajenado. ***La instrumentación formal de las operaciones de compra de los inmuebles de reemplazo se practicó adquiriendo la totalidad del paquete accionario de dos sociedades anónimas que tenían como único patrimonio un inmueble rural cada una****, los que fueron incorporados a la explotación de Fadenburg SA.*

Destaca que todas las operaciones se materializaron formal y sustancialmente, al igual que los pagos dentro de los ejercicios fiscales que prevé la norma legal y que tiene como último plazo el 31 de octubre de 2006 (fecha de cierre del ejercicio).

Manifiesta que esta decisión/acción (venta/reemplazo) debe concretarse dentro de un término que se fija en un año, lo que implica que ese plazo vence en el año fiscal siguiente. En ningún caso se verifica una maniobra o ardid idóneo que estuviere enderezado a engañar al Fisco Nacional para obtener un aprovechamiento económico indebido, en tanto las presuntas diferencias pretendidas por el Fisco Nacional, surgen de declaraciones juradas exteriorizadas oportuna y espontáneamente por la firma contribuyente.
(..)
CONTESTACION DEL FISCO

II.- Que a fs. 89/97 ***el Fisco Nacional contesta los recursos*** *y niega todos y cada uno de los hechos alegados por la recurrente.*
(..)
Manifiesta que en virtud a la auditoria realizada por la AFIP a los elementos relacionados con la actora, se constató que con fecha 2 de mayo del año 2005 vendió un inmueble rural ubicado en Pedanía Reducción del Departamento Juárez Celman, de la Provincia de Córdoba, conforme consta en Escritura Nro ... obrante en autos, en U$S 1.980.000.

Señala que de acuerdo a la disposición legal -tercer párrafo del art. 67 (HOY ART. 71 DE LA LIG) *de la Ley y cuarto párrafo del art. 96* (HOY ART. 159 DEL D.R. DE LA LIG) *del reglamento la opción sólo procederá cuando ambas operaciones, venta y reemplazo, se efectúen dentro del término de un (1) año, en caso contrario la utilidad obtenida por la enajenación deberá imputarse al ejercicio en que se produzca el vencimiento de dicho plazo. Afirma que en el caso* ***se constató que la misma no cumplimentó con las condiciones precedentemente indicadas en cuanto a la compra***

de un bien de reemplazo del vendido, de similares características y en el plazo establecido (02-05-2005 a 01-05-2006).

Destaca que la recurrente ***reinvirtió la ganancia obtenida de la venta de los bienes que pretendió reemplazar -lotes de campo- por acciones*** *de otras sociedades -Green CUY SA y Establecimiento Los Guayacanes SA,* ***bienes que como se señalara no reúnen las características de similitud ni finalidad*** *que la ley establece, y es aquí donde la recurrente, reclamando la aplicación de la realidad económica, intenta desvirtuar la ley.*

NO SE TRATA DE UNA EXENCION. SINO DE UN DIFERIMIENTO DE IMPUESTO

Alega que la figura de la venta y reemplazo no puede ser utilizada al libre albedrío de contribuyente, sino que son de carácter restrictivo, debidamente pautadas, téngase en cuenta que ***no se está ante una exención sino ante un diferimento de impuestos****, que* ***en el caso de este bien de uso que es un campo y que lógicamente no se amortiza, por consiguiente el efecto del mismo recién se percibiría al momento de la venta del nuevo campo que reemplace el vendido****, es decir que es una situación especial y a largo plazo, que no posee efectos instantáneos como en los bienes amortizables, precisamente esto denota que* ***no es lo mismo aplicar el reemplazo a la compra de acciones o a un convenio similar, desvirtuándose la dispensa que le ha dado el legislador****.*

Asimismo manifiesta que abona la postura del Fisco el hecho que ***el propio contribuyente dentro de sus balances y estados contables certificados, haya incluido los importes del pretendido bien de reemplazo dentro del rubro inversiones****, ya que* ***el campo que se vendiera se hallaba dentro de los Bienes de Uso****.*
(..)
III- A fs. 108 ***se abre la causa a prueba ordenándose producir la prueba informativa y pericial contable****. A fs. 120/129 y fs. 138/141* ***obran la prueba pericial contable e informativa****. A fs. 148* ***se clausura el período de instrucción****. A fs. 157 se elevan los autos a Sala y pasan para alagar. A fs. 158/159 y 160/174 obran alegatos del Fisco Nacional y parte actora. A fs. 178 pasan los autos a sentencia.*

SENTENCIA DEL TFN
(..)
V. - Que conforme ***surge del informe final de inspección*** *la presente fiscalización fue iniciada en fecha 23/10/2009 mediante O.I. N° 437605 y comunicada a la firma mediante formulario 8000 006 N° 0010435 de fecha 21/10/2009, para ser trabajada bajo las pautas de la Instrucción 722 (fs. 1 y 2 - Cpo. Ganancias), el que fue notificado por medio del art. 100 inc. b), segundo párrafo, de la Ley 11683 t.o. en 1998 y sus modificaciones.*

En lo que respecta a las operaciones con inmuebles se observó la siguiente situación en fecha 15/06/2000, según Escritura N° ..., la recurrente adquiere a Caracoche Bernardo y Otra, 1335 Has., 186 has y 194 Has., en Reducción, por la suma de U$S 990.000 (fs. 183/193 Cpo. Ganancias).

VENTA DE INMUEBLES RURALES

En fecha 02/05/2005*, según Escritura N° ..., Fadenburg SA* ***vende*** *a Aldo Navilly Hno SA, las 1335 Has, 186 Has. Y 194 Has, antes citadas en la suma de U$S 1.980.000 (U$S 990.000 en dicho acto y U$S 990.000 a pagar el 04/11/2005. No se retuvo impuesto a las ganancias por ejercer la vendedora la opción de venta y reemplazo. La cotización utilizada es de 1 USS = 2,90 (fs. 208/211 - Cpo. Ganancias).*

COMPRA DE ACCIONES

El 6/09/2005*, la recurrente* ***adquiere, mediante contrato de Compromiso de Cesión de Acciones*** *(fs. 225/230 - Cpo. Ganancias), en la suma de USS 900.000* ***la totalidad de las acciones de Establecimiento Los Guayacanes SA.*** *Respecto de este contrato, en el mismo se expresa que "Interpretación del presente convenio: Como la entrega de la totalidad del importe aludido se efectúa de manera diferida a solicitud de la cesionaria y en su exclusivo beneficio, ambas partes dejan expresa constancia que el presente instrumento debe interpretarse como un acuerdo precedente o preparatorio del contrato de destino (y definitivo) que es el contrato de cesión de acciones en cuestión, el cual quedará perfeccionado automáticamente como tal una vez que la cesionaria abone a los cedentes la totalidad del saldo deudor del precio en los términos convenidos en el presente, fecha en que la cesionaria quedará incorporada a la sociedad y podrá ejercer todos los derechos y obligaciones derivadas del status de socio de la misma, condición y derechos que los cedentes perderán en igual fecha".*

Debe expresarse que el saldo de U$S 600.000 ($ 1.728.000), de acuerdo al citado contrato, ***debía ser abonado por la cesionaria el 30/06/2006****. Este pasivo es cancelado por la recurrente en el mes de junio/2006, conforme surge del asiento N° 37 del libro diario (fs. 437 - Cpo. Gcias), donde se cancela el monto consignado en el ejercicio 2005 en tal concepto - Acreedores varios - (fs. 75 y 337 a.a.)* ***Posteriormente, en fecha 07/08/2006****, conforme obra a fs. 219/224 Cpo. Gcias,* ***la actora, mediante contrato de compra venta de acciones, adquiere el 95% de las acciones de la firma Green City SA****.*

PARA LA AFIP NO SE RESPETO EL PLAZO DEL AÑO ENTRE LA VENTA Y LA COMPRA

Considerando la inspección que no se da la situación de venta y reemplazo en los términos del art. 67 (HOY ART. 71 DE LA LIG) *de la Ley de Impuesto a las Ganancias,* ***por no haberse afectado la utilidad de tal enajenación, dentro del año calendario (entre el 02/05/2005 y el 01/05/2006) a la adquisición de otro inmueble en reemplazo del enajenado****, concluyó que corresponde la imputación del resultado en el ejercicio donde se vence la opción, en este caso concreto en el ejercicio 2006.*

EL TFN HACE UNA RESEÑA DE LAS NORMAS QUE RESULTAN DE APLICACION

VI. - Que, entrando en el análisis de la cuestión, ***corresponde efectuar una reseña de la normativa*** *en trato. En primer lugar el artículo 67* (HOY ART. 71 DE LA LIG) *de la ley 20628 establece la franquicia del "roll over" para el caso de enajenación de inmuebles afectados a la explotación empresaria del contribuyente siempre que se cumplan con las condiciones que surjan del texto legal.* ***Así establece que*** *"en el supuesto de reemplazo y enajenación de un bien mueble amortizable, podrá optarse por imputar la ganancia de la enajenación al balance impositivo o, en su defecto, afectar la ganancia al costo del nuevo bien, en cuyo caso la amortización prevista en el artículo 84* (HOY ART. 88 DE LA LIG) *deberá practicarse sobre el costo del nuevo bien disminuido en el importe de la ganancia afectada.*

Dicha opción será también aplicable cuando el bien reemplazado sea un inmueble afectado a la explotación como bien de uso, siempre que tal destino tuviera, como mínimo, una antigüedad de dos (2) años al momento de la enajenación y en la medida en que el importe obtenido en la enajenación se reinvierta en el bien de reemplazo o en otros bienes de uso afectados a la explotación.

La opción para afectar el beneficio al costo del nuevo bien sólo procederá cuando ambas operaciones (venta y reemplazo) se efectúen dentro del término de un (1) año.

Cuando, de acuerdo con lo que establece esta ley o su decreto reglamentario, corresponda imputar al ejercicio utilidades oportunamente afectadas a la adquisición o construcción del bien o bienes de reemplazo, los importes respectivos deberán actualizarse aplicando el índice de actualización mencionado en el artículo 89 (HOY ART. 93 DE LA LIG) *, referido al mes de cierre del ejercicio fiscal en que se determinó la utilidad afectada, según la tabla elaborada por la Dirección General Impositiva para el mes de cierre del ejercicio fiscal en que corresponda imputar la ganancia".*

Que por su parte el artículo 96 (HOY ART. 159 DEL D.R. DE LA LIG) *del decreto reglamentario, en su parte pertinente, reza que "sin perjuicio de lo establecido en el artículo 67, penúltimo párrafo de la ley, la opción referida en el mismo deberá manifestarse dentro del plazo establecido para la presentación de la respectiva declaración jurada correspondiente al ejercicio en que se produzca la venta del bien y de acuerdo con las formalidades que al respecto establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos".*

LAS OPERACIONES DE VENTA Y REEMPLAZO DEBEN REALIZARSE DENTRO DEL PLAZO DE UN AÑO

Que por tanto, la norma exige que para que el contribuyente haga uso de la opción del "roll over" ***debe acreditar tanto la compra como la venta de los respectivos bienes*** *afectados a la explotación de su giro comercial, sumado a* ***la exigencia temporal de anualidad en las operaciones*** *contractuales.*

NO SE CUMPLIO CON EL PLAZO DEL AÑO

Cabe señalar que en este caso ***se constató que la recurrente no cumplimentó con las condiciones precedentemente, observándose que el reemplazo pretendido se perfecciona fuera del año calendario*** *para realizar la opción entre el 02-05-2005 y 01-05-2006 en donde debía concretarse.*

Corresponde señalar que la recurrente manifiesta que los fondos obtenidos de la venta del inmueble rural fueron destinados a la compra de otros bienes similares con idéntico destino económico aportando un contrato de compromiso de Cesión de acciones del 100% de las acciones por parte de la firma Establecimiento Los Guayacanes SA, del 06-09-2005, por U$S 900.000 y ***un contrato de compraventa del 95% de las acciones de Green City del 07-08-2006*** *por U$S 950.000.*

EL PRODUCIDO DE LA VENTA DE LOS INMUEBLES NO SE AFECTO A LA COMPRA O CONSTRUCCION DE OTRO INMUEBLE. SE AFECTO A LAS COMPRA DE ACCIONES

Cabe destacar que ***en el caso de marras la recurrente no utilizó el producido de la venta de la propiedad rural para adquirir otro inmueble*** *o terreno o para la construcción sobre terreno adquirido previamente,* ***sino para comprar el paquete accionario de otra sociedad****. En tal sentido, corresponde señalar que el artículo 67 citado precedentemente señala que la opción es aplicable cuando el bien que se reemplaza es un inmueble afectado a la explotación como bien de uso, aclarándose "...y en la medida en que el importe obtenido en la enajenación se reinvierta en el bien de reemplazo o en otros bienes de uso afectados a la explotación "*

NO SE CUMPLIERON LOS PLAZOS Y REQUISITOS DEL ART. 71 DE LA LIG

Corresponde destacar que la actora ***no ha cumplimentado las condiciones establecidas para que las citadas operaciones -venta y posterior compra- encuadren en la figura legal de reemplazo, tanto por el incumplimiento de los plazos establecidos legalmente, como por el hecho de que los bienes adquiridos no reúnen las características de similitud y finalidad*** *que requiere la ley.*

Con respecto a la prueba pericial contable producida en autos, el perito del Fisco Nacional señala que en el ejercicio 2005 no hay detalles de inmuebles, pero se observa que hay un Rubro de "Mejoras Campo" con alta por $ 7.402,69 y baja (valor ajustado) $ 16.286,35. y Rubro "Campos" alta por $ 990.000 y baja valor ajustado por $ 2.178.058,34.

En el ejercicio 2006 solo se observa que hay ingresos por venta de ganado, es decir que, se dedicaba a dicha actividad, en tanto se observó que plasmaba gastos en arrendamiento de campos en el Cuadro de Detalle de Gastos de los EECC, toda vez que en el Cuadro Anexo I de dicho ejercicio, en el detalle de bienes de uso, solo se detallan herramientas, es decir que no contaba con campos para desarrollar dicha actividad.

Con respecto a la fracción de campo perteneciente a la firma "Establecimiento los Guayacanes SA" cabe destacar, que ***el 06/09/2005 se firmó un Contrato de Compromiso de Cesión de Acciones*** *(vide fs. 342 y stes. de los ant. Adm.), del cual surge bajo el título INTERPRETACIÓN DEL PRESENTE CONVENIO (vide fs. 344 de los citados a.a.), "que el*

presente instrumento debe interpretarse como un acuerdo precedente o preparatorio del contrato de destino (y definitivo) que es el contrato de cesión de las acciones en cuestión, el cual quedará perfeccionado automáticamente como tal una vez que la cesionaria abone a los cedentes la totalidad del saldo deudor del precio en los términos convenidos en el presente, fecha en que la cesionaria quedará incorporada a la sociedad y podrá ejercer todos los derechos y obligaciones derivadas del status de socio de la misma...". Al respecto, es la misma recurrente quien destaca que el precio de compra de U$S 900.000, fue abonado en ese acto solo la suma de U$S 300.000 y ***el saldo restante por la suma de U$S 600.000 recién fue cancelada el día 30/06/2006****. Por otro lado conforme surge del informe pericial contable es dable señalar que* ***el inmueble correspondiente a la sociedad cuyas acciones se adquirieron, fue afectado para su arrendamiento*** *no cumpliendo de esta forma con el reemplazo en los términos legales.*

En el caso de la compra de acciones Green City SA además de extemporánea y de tratarse de un bien distinto ya que se trata de acciones*, dicha compra es por un 95% del capital accionario, en tanto el restante el 5% corresponde a la Sra. Claudia Beatriz Bilbao, lo cual ratifica la postura del Fisco Nacional toda vez que* ***si se suma ambas compras hay U$S 130.000 que no fueron afectados a ninguna compra****, situación ésta respecto de la cual la recurrente no hace mención alguna.*

CONCLUSION DEL TFN

Como conclusión *corresponde señalar que* ***no solo las operaciones se realizaron fuera de los plazos establecidos*** *por la norma legal,* ***sino que además los lotes vendidos fueron reemplazados por inversiones****. Corresponde señalar que* ***del análisis de los balances y estados contables los mismos demuestran que el campo era un bien de uso****, en tanto* ***luego de venderlo el pretendido reemplazo se halla detallado dentro del rubro inversiones****.*
(..)
Atento lo expuesto precedentemente ***corresponde confirmar la resolución apelada****.*
(..)
Por ello, SE RESUELVE:

1) ***Confirmar la resolución apelada*** *en autos* ***en cuanto determina impuesto*** *e intereses. Con costas.*
(..)
ARMANDO MAGALLON
VOCAL
JOSE LUIS PÉREZ
VOCAL".

Moroni Omar Ernesto CNACAF Sala IV del 14.06.2017
Actividad principal cría de ganado bovino.
Venta de un inmueble rural.
Compra de un inmueble para alquilar.
Compra de un inmueble para turismo.
Se vendió un inmueble rural afectado a la actividad agropecuaria.
Se compró un inmueble y se lo afectó a la actividad de turismo.
La opción no constituye un bien de uso del lugar donde se produjo la ganancia.
Se compró un inmueble para alquilar. No es un bien de uso. La actividad principal es la cría de ganado bovino.
La fecha de la escritura de compra es posterior al año de la venta del inmueble rural.
Respecto del inmueble alquilado no aportó el contrato de alquiler.
La falta de presentación del formulario 2278 no impide la aplicación del instituto de venta y reemplazo.
El TFN confirmó la determinación de oficio.
La CNACAF confirmó la sentencia del TFN y por lo tanto la determinación de oficio.

"*1°) Que, a fs. 584/587 vta.,* ***el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó****, con costas,* ***la resolución de la DGI mediante la cual se había determinado de oficio*** *la obligación tributaria de la actora frente al* ***impuesto a las ganancias correspondiente al ejercicio 2007****, con más intereses.*

ARGUMENTOS DEL TFN PARA CONFIRMAR LA DETERMINACION DE OFICIO

Para así resolver, efectuó las siguientes consideraciones:

1) Las operaciones efectuadas no cumplen con los requisitos exigidos por la ley del impuesto para la aplicación de la opción venta reemplazo, ni satisfacen el propósito que persigue la normativa aplicable.

PARA EL TFN NO SE CUMPLE CON LOS REQUISTOS DE LA VENTA Y REEMPLAZO

2) En efecto, tanto en lo que hace a la ***adquisición de un inmueble*** *situado en la provincia de La Pampa (que la actora aduce haber adquirido* ***con el producto de la venta de su campo y con el fin de destinarlo a locación****) como* ***la compra del inmueble*** *en Lago Puelo (que la actora también declara haber comprado* ***con los fondos provenientes de aquella venta y con el objeto de destinarlo a un proyecto turístico****)* ***no se cumple con los extremos exigidos por las normas****, ya que* ***el bien, cuya enajenación se produjo primigeniamente se encontraba afectado a la explotación agropecuaria****.*

3) En tal sentido, la opción es aplicable cuando el bien reemplazado es afectado a la explotación como bien de uso y ***en la medida en que el importe obtenido en la enajenación se reinvierta en el de reemplazo o en otros bienes de uso afectados a la explotación****.*

NO SE APORTO EL CONTRATO DE ALQUILER

*4) **En lo que respecta a la locación del inmueble en Santa Rosa, la actora no acompañó instrumentos auténticos que reflejen el respectivo contrato locativo**. Mal puede entonces pretender que dicha locación fue probada en autos a través de pericia contable pues ello implica desconocer que a fs. 424 (luego de sucesivas oportunidades para hacerlo) se le dio por decaído el derecho después, y peor aún, ignorar que el dictamen unilateral presentado en la causa (fs. 426/9) fue en desmedro de lo oportunamente decidido.*

NO SE CUMPLE CON EL REQUISITO DEL AÑO ENTRE LA VENTA Y LA COMPRA

*5) En lo que atañe al inmueble situado en la provincia del Chubut, **la escritura de compra fue efectuada vencido el plazo de un año estipulado por la ley sin que pueda suplirse la exigencia legal con la aducida emisión de un boleto de compraventa que carece de fecha cierta**. Por lo demás, resultan meras especulaciones sin sustento probatorio entender que la existencia de planos de mensura o la indicación de que hubo pagos antes de la escritura presupongan, con un grado de certeza razonable, que han existido actos previos. A ello se agrega que el testigo Fibinger (al que se sindica como el realizador de trabajos) no prestó declaración testimonial pese a las reiteradas oportunidades brindadas por el Tribunal al efecto.*

LA FALTA DE PRESENTACION DEL FORMULARIO 2278 NO IMPIDE LA APLICACIÓN DEL INSTITUTO DE VENTA Y REEMPLAZO

*6) Si bien es cierto que **la mera omisión de presentación del formulario 225 previsto en la RG 2278 no es apto para fundar una impugnación** en el sentido de derribar por dicha falencia formal el sistema legal de venta y reemplazo, ello es así siempre que se acredite haber cumplido válidamente con los demás requisitos legales y reglamentarios que impone la figura en análisis, lo cual no aconteció en la especie.*
(..)
APELACION DEL FISCO

*2°) Que la **actora apeló dicha resolución y expresó agravios** a fs. 599/608 vta., contestados a fs. 620/627 vta.*

La actora formula los siguientes planteos:

a) Afirma que el predio rural vendido es un bien de uso y si no hubiese sido afectado como tal hubiese estado gravado con el ITI.

b) En el caso del bien de reemplazo, sostiene que adquirió un inmueble el 122008 al que le hizo reparaciones, reconocidas por el consultor técnico a fs. 424 de las actuaciones administrativas, con anterioridad al año con lo cual se cumple el primer requisito de temporalidad previsto en el art. 96 del decreto reglamentario de la ley de impuesto a las ganancias.

c) En cuanto a la inversión en Lago Puelo, afirma que de las constancias documentales surge que existe una actividad anterior al año.
(..)
SENTENCIA DE LA CAMARA
(..)

LA CAMARA REPASA LOS REQUISITOS DEL INSTITUTO DE VENTA Y REEMPLAZO

4°) Que en cuanto a la cuestión referida a la opción de venta y reemplazo, corresponde analizar si la actora cumplió con las previsiones normativas.

Según la ley de impuesto a las ganancias, cuando un contribuyente obtiene un resultado por la venta de un bien mueble o inmueble amortizable tiene la opción de:

- Imputar la ganancia de la enajenación al balance impositivo, o

- Afectarla al costo del nuevo bien de reemplazo.

Esta es una opción para contribuyentes que obtienen rentas de tercera y cuarta categoría.

De hacer uso de la opción de venta y reemplazo, el costo impositivo del nuevo bien se verá disminuido en el monto de la ganancia afectada. Por lo tanto, éste será el costo sobre el cual el contribuyente calculará las amortizaciones y el costo computable en el caso de venta del bien.

La opción de venta y reemplazo consiste en imputar la ganancia obtenida por la enajenación de los bienes a través del cómputo de una menor amortización deducible, es decir que en los años de vida útil del nuevo bien se verá reflejada la mencionada utilidad.

Cuando el bien reemplazado es un inmueble, los requisitos para el ejercicio de la opción son:

- Que el inmueble esté afectado a la explotación como bien de uso, como mínimo, con una antigüedad de dos años al momento de la enajenación;

- Que el importe obtenido en la enajenación del inmueble se reinvierta en el bien de reemplazo o en otros bienes de uso afectados a la explotación:

- Que ambas operaciones (venta y reemplazo) se efectúen dentro del término de 1 (un) año.

Al haber ejercido la opción de venta y reemplazo, la utilidad obtenida por la enajenación de un bien inmueble se podrá afectar a:

** la adquisición de otro inmueble;*

** la adquisición de un terreno y ulterior construcción en él de un edificio;*

** la sola construcción efectuada sobre terreno adquirido con anterioridad.*

La construcción de la propiedad que habrá de constituir el bien de reemplazo puede ser anterior o posterior a la fecha de venta del bien reemplazado, siempre que entre esta última y la de inicio de las obras no haya transcurrido un plazo superior a 1 (un) año y en tanto se concluyan en un período máximo de 4 (cuatro) años a contar desde su inicio.

Los contribuyentes podrán hacer uso de la franquicia denominada "roll over" en tanto se trate de un bien inmueble afectado a la explotación como bien de uso y siempre que el producto de su enajenación se destine a la adquisición de otro con igual destino.

ANALISIS DE LA OPERACIÓN REALIZADA POR LA EMPRESA

5°) Que, conforme surge de los presentes autos, la actora presentó la declaración jurada del impuesto a las ganancias del período fiscal 2007 determinando un resultado impositivo negativo de $10.606,85 y un saldo a favor del contribuyente de $906,6 incorporando en el rubro "otros conceptos que justifican erogaciones y/o aumentos patrimoniales" un monto de $620.000,00.

VENTA DE UN INMUEBLE RURAL

El contribuyente manifestó que dicho importe correspondía a la ***venta de un inmueble rural*** *a la firma MACAMA SA y que* ***su producido fue destinado, en su mayor parte, al reemplazo de bienes inmuebles con el carácter de bien de uso****.*

COMPRA DE UN INMUEBLE PARA ALQUILAR

Conforme escritura pública n° 35 del 1/2/2008, ***adquirió un inmueble*** *situado en la ciudad de Santa Rosa,* ***que dice haber destinado a locación****.*

COMPRA DE UN INMUEBLE PARA TURISMO

Por otra parte, mediante escritura n° 1016 del 12/11/2008 ***adquirió otro inmueble*** *con todo lo plantado, edificado y adherido al suelo, situado en la localidad de Esquel, provincia del Chubut,* ***a fin de afectarlo al turismo****.*

SE VENDIO UN INMUEBLE RURAL AFECTADO A LA ACTIVIDAD AGROPECUARIA

SE COMPRO UN INMUEBLE Y SE LO AFECTO A LA ACTIVIDAD DE TURISMO

LA OPCION NO CONSTITUYE UN BIEN DE USO DEL LUGAR DONDE SE PRODUJO LA GANANCIA

6°) Que, tal como lo señaló el Fisco, el actor ***vendió un inmueble afectado a la actividad agropecuaria e invirtió en la actividad de servicio turístico*** *(en lo que se refiere al bien adquirido en Chubut), por lo tanto* ***la opción no constituye un bien de uso del lugar de donde se produjo la ganancia****.*

SE COMPRO UN INMUEBLE PARA ALQUILAR. NO ES UN BIEN DE USO. LA ACTIVIDAD PRINCIPAL ES LA CRIA DE GANADO BOVINO

Lo mismo cabe decir respecto del bien que adquirió en Santa Rosa (La Pampa) para locar, ya que ***no constituye un bien de uso sino una inversión dado que no se advierte que tal locación constituya la actividad principal de la actora, dedicada a la cría de ganado bovino*** *Cod. 12.111, según consta del informe final de inspección obrante a fs. 307/322 del cuerpo "Verificación".*

LA FECHA DE LA ESCRITURA DE COMPRA ES POSTERIOR AL AÑO DE LA VENTA DEL INMUEBLE RURAL

RESPECTO DEL INMUEBLE ALQUILADO NO APORTO EL CONTRATO DE LOCACION

Por otra parte, tal como lo señaló el Tribunal Fiscal, ***no probó fehacientemente que se haya cumplido con el plazo*** *estipulado por la ley en lo que se refiere a la adquisición del inmueble situado en Chubut, cuya* ***fecha de escrituración resulta posterior al año de venta****, y en cuanto al inmueble de Santa Rosa, que* ***no aportó el contrato de locación****.*

Cabe destacar al respecto la orfandad probatoria en sede del Tribunal Fiscal atento que se dio por decaído su derecho a producir la prueba informativa y pericial (ver fs. 424).

LA FALTA DE PRESENTACION DEL FORMULARO 2278 NO IMPIDE LA APLICACIÓN DEL INSTITUTO DE VENTA Y REEMPLAZO

En lo que hace a la falta de presentación del formulario 2278, si bien su ausencia ***no enerva el derecho al uso de la opción de venta y reemplazo****, ello es así siempre que se acredite haber cumplido válidamente con los demás requisitos legales y reglamentarios que impone la ley del gravamen, lo que no se cumplió en el caso de autos.*
(..)
Por las razones expuestas y toda vez que el recurso interpuesto por la actora no logra enervar los fundamentos de la resolución apelada, corresponde desestimarlos, con costas (art. 68, primera parte del CPCCN).
(..)
Por todas las consideraciones expuestas ***SE RESUELVE: a)*** ***confirmar la resolución apelada****, con costas y b) elevar y regular los honorarios de conformidad con lo resuelto en el considerando 9°.*
Regístrese, notifíquese y devuélvase.

JORGE EDUARDO MORÁN
MARCELO DANIEL DUFFY
ROGELIO W. VINCENTI"

Chiappero Oscar Domingo TFN Sala A del 12.09.2016
El contribuyente había declarado la venta del inmueble rural como exenta.
Luego alega que la venta del inmueble rural no está exenta pero que corresponde aplicar el instituto de venta y reemplazo.
En sede penal se dictó el sobreseimiento del contribuyente.
La pericia en sede penal determinó que se cumplieron con los requisitos para la aplicación del instituto de venta y reemplazo.
El TFN revocó la determinación de oficio.

"*En Buenos Aires, a los 12 días del mes de Septiembre del año 2016, se reúnen los miembros de la Sala "A" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Ignacio Josué Buitrago (Vocal Titular de la 1ra. Nominación), José Luis Pérez (Vocal Subrogante de la 2da. Nominación) y Juan Carlos Vicchi (Vocal Subrogante de la 3ra. Nominación) para resolver el Expte. N° 27.452-I caratulado: "CHIAPPERÒ OSCAR DOMINGO s/recurso de apelación - impuesto a las ganancias y su acumulado N° 27.453-I".*

El Dr. Pérez dijo:

I- Que a fs. 21/24 y 84/93 vta. se interponen sendos recursos de apelación contra dos resoluciones de fecha 28/04/2006 dictada por la AFIP-DGI, por las que se determina de oficio la obligación tributaria de la recurrente en el impuesto a las ganancias - períodos fiscales 2002 y 2003, con más sus intereses resarcitorios y se aplica una multa con fundamento en los arts. 46 y 47 de la ley de rito respecto de la determinación correspondiente al período fiscal 2002.
(..)
Expone sus agravios respecto de los ajustes que surgen de las determinaciones correspondientes al impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 2002 y 2003.

En cuanto al ajuste fundamentado en el resultado de la venta de un campo que integra la resolución referida al período 2003, dice que en la escritura se dejó constancia que no correspondía tributar impuesto a las ganancias en razón de haber ejercido la opción del art. 67 (HOY ART. 71 DE LA LIG) *de la ley del citado impuesto.*

Al respecto, manifiesta que entre la venta del bien inmueble y la compra del bien de reemplazo transcurrieron 10 meses y 10 días, motivo por el cual aduce que se cumplieron los plazos fijados por la normativa para ejercer la referida opción.

Por último, ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

II. - Que a fs. 37/58 y 105/113 vta. obran las ***contestaciones del Fisco Nacional****, quien por las razones de hecho y derecho que invoca, peticiona se confirmen las resoluciones apeladas, con costas. Acompaña los antecedentes administrativos de la causa y formula reserva del caso federal.*

III. - Que a fs. 122 ***se abre la causa a prueba****. A fs. 213 la recurrente acompaña formulario F. 408 -nuevo modelo- a través del cual informa el desistimiento parcial de los conceptos apelados en estos actuados. A fs. 219/219 vta. se dicta sentencia teniendo a la actora por desistida parcialmente de la acción y del derecho incluso el de repetición y se procede a condonar los intereses correspondientes y la multa aplicada, en proporción a los montos incluidos en el desestimiento. A fs. 223 se clausura el período probatorio. A fs. 256 se elevan los presentes autos a consideración de la Sala "A" y se ponen a disposición de las partes a fin de que produzcan sus respectivos alegatos, obrando a fs. 259/260 vta. el alegato del Fisco Nacional, no habiendo hecho la actora uso de su derecho. Por último, a fs. 262 se ponen los autos para dictar sentencia.*

SENTENCIA DEL TFN

DESISTIMIENTO DE LA ACTORA DE LA APELACION DE PARTE DEL AJUSTE

IV. - Que antes de resolver la presente causa, corresponde señalar que el ***desistimiento formulado por la actora*** *abarca la totalidad de la resolución correspondiente al impuesto a las ganancias por el período fiscal 2002, y en cuanto a la referida al período 2003, surge del formulario F. 408 -nuevo modelo- presentado, que el desistimiento es parcial por un importe de $ 115.172,70 y que prosigue con la causa por el importe restante, que asciende a $ 101.527,71. Ello así, y toda vez que la recurrente no aclaró los conceptos incluidos en el desistimiento y aquellos por los cuales mantiene el recurso presentado, se le solicitó a fs. 253 que especifique los conceptos por los cuales continúa con la causa, obrando a fs. 255 la respuesta a dicho requerimiento, de la cual se desprende que se mantiene el recurso únicamente por el ajuste incluido en la determinación del impuesto a las ganancias, por el período fiscal 2003, sustentado en la impugnación*

efectuada por el organismo fiscal, respecto del tratamiento otorgado por el actor, al resultado de la venta del inmueble rural.
(..)
ANALISIS DE LA VENTA Y REEMPLAZO

VI. - Que corresponde tratar ahora el fondo del asunto, que quedó circunscripto, en función del desistimiento efectuado por la recurrente, al tratamiento que corresponde otorgar al ***resultado de la venta de un inmueble rural****.*

Al respecto, corresponde dejar expresa constancia que el organismo fiscal advirtió que en el cuadro de justificación patrimonial correspondiente a la liquidación del impuesto a las ganancias del período fiscal 2003, había declarado como ganancias exentas o no gravadas al importe de $ 290.941,62, originado en la venta de un campo que poseía en la provincia de Córdoba que había sido recibido en donación y que se encontraba incorporado en el patrimonio afectado a la actividad, expuesto en la declaración jurada del impuesto a las ganancias del período 2003 en el rubro Otros Bienes. Ello así, el organismo fiscal procedió a gravar la venta de dicho inmueble por considerarla comprendida en lo dispuesto en el art. 2° punto 2 de la ley del impuesto a las ganancias.

Sobre el particular, la recurrente manifiesta que se dejó constancia en la escritura de compraventa que no correspondía tributar impuesto a las ganancias por dicha operación, en razón de haber ejercido la opción dispuesta por el art. 67 (HOY ART. 71 DE LA LIG) *de la ley del citado impuesto.*

EL TFN HACE UNA RESEÑA DE LAS NORMAS APLICABLES

A efectos de resolver el presente caso, ***corresponde reseñar las normas aplicables****. En este sentido, el art. 67* (HOY ART. 71 DE LA LIG) *de la ley del impuesto a las ganancias establece que "En el supuesto de reemplazo y enajenación de un bien mueble amortizable, podrá optarse por imputar la ganancia de la enajenación al balance impositivo o, en su defecto, afectar la ganancia al costo del nuevo bien, en cuyo caso la amortización prevista en el art. 84 deberá practicarse sobre el costo del nuevo bien disminuido en el importe de la ganancia afectada".*

"Dicha opción será también aplicable cuando el bien reemplazado sea un inmueble afectado a la explotación como bien de uso, siempre que tal destino tuviera, como mínimo, una antigüedad de DOS (2) años al momento de la enajenación y en la medida que el importe obtenido en la enajenación se reinvierta en el bien de reemplazo o en otros bienes de uso afectados a la explotación".

"La opción para afectar el beneficio al costo del nuevo bien sólo procederá cuando ambas operaciones (venta y reemplazo) se efectúen dentro del término de UN (1) AÑO."

Por su parte, el art. 96 (HOY ART. 159 DEL D.R. DE LA LIG) *del D.R. de la ley del impuesto en cuestión dispone que "Sin perjuicio de lo establecido en el penúltimo párrafo del art. 67 de la ley, la opción referida en el mismo deberá manifestarse dentro del plazo establecido para la presentación de la respectiva declaración jurada correspondiente al ejercicio en que se produzca la venta del bien y de acuerdo con las formalidades que al respecto establezca la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS... ".*

EL CONTRIBUYENTE HABIA DECLARADO LA VENTA DEL INMUEBLE RURAL COMO EXENTA

Sentado lo expuesto, corresponde señalar que ***se desprende del informe final de inspección y de la vista previa*** *(vid. ant. adm. a fs. 35/36 y 51 del cpo. Imp. a las ganancias) que* ***el organismo fiscal procedió a gravar la venta del inmueble rural que había sido declarado por el contribuyente dentro del rubro ganancias exentas o no gravadas del cuadro de justificación patrimonial****, sustentando dicho ajuste en lo dispuesto por el punto 2° del art. 2 de la ley del impuesto, en donde se establece el concepto de ganancia gravada para el caso de sociedades y empresas unipersonales.*

EL CONTRIBUYENTE DESTACA QUE LA VENTA DEL INMUEBLE NO ESTA EXENTA PERO QUE CORRESPONDE APLICAR EL INSTITUTO DE VENTA Y REEMPLAZO

Ahora bien, tanto del escrito de contestación de la vista previa (vid. ant. adm. a fs. 67/81) como del recurso presentado ante esta instancia, se desprende que la recurrente no cuestiona que el resultado de la venta del inmueble en cuestión, se encuentre comprendido dentro del objeto del impuesto, pero fundamenta su accionar en lo dispuesto por el art. 67 (HOY ART. 71 DE LA LIG) *de la ley del impuesto, alegando que hizo uso de la opción de venta y reemplazo prevista en la citada normativa.*

EL FISCO NO CUESTIONA LA VENTA Y REEMPLAZO. PERO SOSTIENE QUE LA VENTA DEL INMUEBLE NO ESTA EXENTA

Luego, el juez administrativo dictó la correspondiente determinación que aquí se apela, de la cual ***no surge que el Fisco Nacional cuestione el cumplimiento de alguno de los requisitos necesarios para hacer uso de la opción de venta y reemplazo****,* ***sino que considera errónea la declaración como exenta del resultado de la venta del inmueble*** *en cuestión.*

ANALISIS DE LA ESCRITURA DE VENTA DEL INMUEBLE RURAL

Que a efectos de decidir sobre la cuestión traída a debate, resulta atinado puntualizar que se desprenden de las actuaciones administrativas acompañadas, que ***en el instrumento por el cual se formalizó la venta del inmueble rural*** *efectuada con fecha 14 de agosto de 2003 (vide fs. 19/20 vta. cpo. de ganancias)* ***el escribano interviniente dejó constancia que el vendedor le informó su decisión de hacer uso de la opción de venta y reemplazo*** *y que le fue exhibido el formulario correspondiente. Además, de los antecedentes en cuestión se desprende que el día 24 de junio de 2004 el recurrente compró el inmueble de reemplazo (vide escritura a fs. 70/71 del cpo. de IVA).*

*En este sentido, corresponde señalar que se desprende del artículo de la ley del impuesto antes citado que **si un contribuyente hace uso de la opción de "venta y reemplazo", la ganancia por la venta del bien a reemplazar, no debe considerarse a los efectos de liquidar el impuesto** en cuestión, **en función de que la misma se afectará al costo del nuevo bien**. Entonces, **si bien hay una utilidad gravada en el período en que se produjo la venta, la misma no formará parte de la base imponible de ese ejercicio por haber ejercido la opción de venta y reemplazo, lo que llevó al contribuyente a computar dicho resultado positivo en el rubro de "ganancias exentas o no gravadas" en el cuadro de justificación de las variaciones patrimoniales**, dado que se trató de un incremento patrimonial del período fiscal 2003, que no tuvo su correspondiente correlato dentro de los ingresos considerados para liquidar el impuesto a las ganancias de dicho período.*

SOBRESEIMIENTO EN SEDE PENAL

*En consonancia con lo expuesto, es dable puntualizar que de la **sentencia penal de sobreseimiento** del aquí actor (vide copia certificada a fs. 205/208) surge que **se realizó una pericia contable en sede penal** cuyas conclusiones fueron utilizadas por el magistrado para considerar que el monto de impuesto omitido se encontraba por debajo del mínimo previsto en la ley penal tributaria y específicamente respecto del ajuste aquí analizado el Juez penal expuso que "...la Perito Oficial observa que el Contribuyente realiza la venta de una fracción de un campo mediante Escritura N° ... de fecha 14-08-2003 (1° Cuerpo a fs. 191/192), en la misma expresa que por este acto no corresponde tributar anticipo de Ganancias y exhibe Formulario 235... "*

"Observa la Perito que la Venta del Inmueble en cuestión se realiza el 14-08-2003, mediante Escritura N° ... POR UN VALOR DE $ 330.000 -el cual había sido recibido en donación el 21-11-1998 mediante Escritura N° ...-, Con fecha 15-08-2003 presenta ante la AFIP - DGI el formulario N° 235 "Declaración Jurada para ejercer la opción de reemplazo de bienes" (1° Cuerpo a fs. 186) y con fecha 24-06-2004 se celebra la Escritura N° ... (1° Cuerpo a fs. 70), por la compra de un Inmueble en la suma de $ 522.668,67. "

*"Por lo expuesto, **concluye la Perito** en que el Señor Chiapperò vendió un Inmueble cuya antigüedad superaba los dos años y con el importe obtenido por la enajenación de dicho Inmueble compró otro por un valor superior al valor de venta, dentro del plazo estipulado por la ley (un año). Por lo que entiende **no sería procedente el ajuste practicado a su respecto por el Organismo**".*

*En función de las conclusiones expuestas por la perito contadora respecto del ajuste en cuestión y la nueva liquidación del impuesto realizada por dicha profesional, **el Juez Penal resuelve sobreseer total y definitivamente al aquí recurrente**.*

*Al respecto, y sin perjuicio de las particularidades y diferencias que existen entre el fuero penal y el procedimiento seguido ante este Tribunal (ver al respecto **Almeida, Nora Mabel, Sentencia TFN - Sala B, de fecha 23/11/2004 y de CNCAF de fecha 18/03/2006)**, lo cierto es que en el presente caso, **la decisión arribada en sede penal en función del informe pericial contable** elaborado en dicha instancia, conforme los elementos probatorios compulsados por la perito y aquellos que surgen de las actuaciones administrativas, **permiten tener por acreditado el debido cumplimiento de los requisitos dispuestos para hacer uso de la opción de venta y reemplazo**.*

*Que atento a lo expuesto, no mereciendo objeción alguna el uso de la opción de venta y reemplazo, la que tampoco fue cuestionada en cuanto a sus formas por el organismo fiscal, **corresponde revocar la resolución apelada** respecto del ajuste no incluido en el desistimiento, con costas al Fisco Nacional.*

El Dr. Vicchi dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Pérez.

El Dr. Buitrago dijo:

I. - Que adhiere a la descripción de los hechos desarrollada por el vocal preopinante.
(..)
*III. - Que en lo que respecta a la procedencia del ajuste, **adhiero al voto del preopinante**.*

*En mérito a la votación que antecede, **por mayoría SE RESUELVE**:*

*1. - **Revocar el acto apelado respecto del ajuste** no incluido en el desistimiento efectuado por la actora, con costas al Fisco Nacional.*
(..)
José Luis Pérez
Vocal
Juan Carlos Vicchi
Vocal
Ignacio J. Buitrago
Vocal"

Emprendimientos Inmobiliarios Arenales SA CNACAF Sala V del 11.09.2025
Venta y Reemplazo
Venta de un inmueble.
El fisco sostiene que el inmueble reviste el carácter de Bien de Cambio.
El inmueble no se había amortizado.

El TFN revocó la determinación de oficio.
La CNACAF confirma la sentencia del TFN.
R.T., segunda parte, capitulo III, norma A5, de la FACPCE.
Califica a los bienes de uso como aquellos bienes tangibles destinados a ser utilizados en la actividad principal del ente y no a la venta habitual.
Los argumentos del Fisco Nacional no desvirtúan la conclusión del TFN.
El hecho de que no se haya amortizado el inmueble no muestra más que el incumplimiento a un criterio de valuación que no determina el carácter del bien analizado.
Lo que determina que un inmueble sea un bien de cambio es que se encuentre destinado a la venta en el curso habitual de la actividad del ente
La categoría de bienes de cambio puede estar formada por bienes de distinto origen y estado de terminación, pero siempre destinados a la venta habitual.
Situación que no aparece –bajo el examen limitado que admite esta instancia– acreditada en autos.
El sistema de revisión judicial (limitado) en materia tributaria, el análisis de la prueba producida sobre las cuestiones de hecho y prueba son ajenas al recurso del artículo 86, inciso b) de la ley 11.683.
Los fundamentos del Fisco Nacional se basan en el análisis de cuestiones de hecho y prueba.
No se advierte una manifiesta arbitrariedad.
Corresponde rechazar el recurso de apelación interpuesto por el Fisco Nacional.

***"I.-** Que con fecha 31/08/2023, el Tribunal Fiscal de la Nación –por un lado– revocó la Resolución Nº 02/2014 (DV MRRI) dictada por la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) contra Emprendimientos Inmobiliarios Arenales SA, en lo que refiere al ajuste por el impuesto a las ganancias –**periodo 2007**– más sus intereses, vinculado a la **opción de "venta y reemplazo"** ejercida por la contribuyente. Todo ello, conforme los términos del Considerando VI.4 de su resolutorio. Por otro lado, confirmó el resto de la resolución analizada.*
En consecuencia, le ordenó al Fisco que en el término de 30 días practique la reliquidación de todos los montos en función de las pautas establecidas en su decisorio
(..)
***IV.-**Que para decidir como lo hizo, **el Tribunal Fiscal de la Nación sostuvo** que ni la letra de la ley ni su decreto reglamentario exigen como **requisito que el bien inmueble afectado a la explotación como bien de uso haya generado ganancias gravadas durante los dos años anteriores a su enajenación** para hacer uso de la opción de "venta y reemplazo". Indicó, por su parte, que **únicamente se requiere que el inmueble haya tenido "tal destino" durante ese período**, es decir, su uso en lugar de su venta. Ante ello, expresó que la interpretación más adecuada del concepto de "inmueble afectado a la explotación como bien de uso" se opone a "bienes de cambio", aquellos destinados a la venta habitual. En tal sentido, expresó que la normativa contable aplicable, emitida por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), define los "bienes de uso" y, con base en ella, entendió acreditado tal carácter por la pericia contable y los estados contables acompañados.*

*De esta manera, confirmó la tesitura de la sociedad actora en cuanto a que **el criterio fiscal implicó una violación del principio de legalidad**, que rige de forma calificada en materia tributaria. Además, aclaró que el criterio fiscal desatiende la finalidad legislativa de **la opción de "venta y reemplazo", que no constituye una excepción o dispensa del pago del impuesto por la ganancia obtenida por la venta de "bienes de uso", sino la posibilidad opcional para los contribuyentes de imputar escalonadamente dicha utilidad**, favoreciendo la renovación de los bienes de uso y mejorando así la fuente generadora de ganancia gravada.*
*Por lo demás, resaltó que la posición fiscal, **al requerir la efectiva generación de rentas gravadas del bien reemplazado durante los dos años anteriores a su venta, haría imposible utilizar la opción de "venta y reemplazo" en casos de bienes obsoletos** que no generan renta, precisamente aquellos sobre los que se promueve su renovación mediante este mecanismo.*

***IV.1.-**Frente a tales argumentos, **se agravia el Fisco Nacional**. Estrictamente, contraría la interpretación que el Tribunal a ha efectuado sobre el bien inmueble que Emprendimientos Inmobiliarios Arenales SA ha enajenado y cuya renta luego ha sometido al régimen de "venta y reemplazo" establecido por la Ley de Impuesto a las Ganancias (LIG) en los términos del artículo 67 (cfr. Numeración normativa al momento de los hechos) y su Decreto Reglamentario, artículo 96.*

*En este contexto, **el Fisco Nacional insistió** en que **el inmueble enajenado no poseía la calidad de bien de uso**, sino –más bien– que **se trataba de un bien de cambio** dado que **el inmueble no se encontraba afectado a actividad alguna**. Detalla que al momento de su venta el bien se encontraba en las mismas condiciones en las que fue adquirido. **Alegó que la falta de amortización, como la ausencia de rentas** a su respecto, **fueron indicios de su carácter de bien de cambio**. En tal sentido, reiteró que no le resultaba aplicable el beneficio tributario receptado en la normativa antes señalada y – de este modo– el ajuste fiscal efectuado por el impuesto a las ganancias (periodo 2007), con más los intereses fijados, resultaba legítimo.*

De este modo, el Fisco Nacional, tildó de arbitrario el resolutorio recurrido por apartarse de la correcta interpretación que merece la normativa y por no haber efectuado una correcta valoración de la prueba rendida en autos.

SENTENCIA DE LA CAMARA

***V.-**Que la cuestión a dirimir en esta Alzada se circunscribe –entonces– a determinar si lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación resulta –o no– ajustado a derecho, esto es, de acuerdo a una correcta apreciación de la normativa bajo análisis y de las probanzas efectuadas.*

*En tal sentido cabe recordar que el **artículo 67** (HOY ART. 71 DE LA LIG) **de la LIG** (numeración al momento de los hechos), en su parte pertinente establece que, "(...) en el supuesto de reemplazo y enajenación de un bien mueble amortizable, podrá optarse por imputar la ganancia de la enajenación al balance impositivo o, en su defecto, afectar la ganancia al costo del nuevo bien, en cuyo caso la amortización prevista en el artículo 84 deberá practicarse sobre el costo del nuevo bien disminuido en el importe de la ganancia afectada. [ ] Dicha opción será también aplicable cuando*

el bien reemplazado sea un inmueble afectado a la explotación como bien de uso, siempre que tal destino tuviera, como mínimo, una antigüedad de dos (2) años al momento de la enajenación y en la medida en que el importe obtenido en la enajenación se reinvierta en el bien de reemplazo o en otros bienes de uso afectados a la explotación. [ ] La opción para afectar el beneficio al costo del nuevo bien solo procederá cuando ambas operaciones (venta y reemplazo) se efectúen dentro del término de un (1) año. (…)"

De esta normativa, con más su decreto reglamentario, surge –en lo que aquí importa– que aquellos contribuyentes que quieran someterse al régimen de venta y reemplazo podrán hacerlo siempre que cumplan con los requisitos temporales y sustanciales establecidos. Reunidos ellos, la norma otorga la posibilidad de diferir la ganancia del ejercicio fiscal que genere la venta de un bien de uso, afectándola al costo del nuevo bien.

LA DISCUSION ES DEFINIR SI EL INMUEBLE VENDIDO TIENE EL CARÁCTER DE BIEN DE USO

*V.1.- Ahora bien, **aquí se discute el cumplimiento de un requisito sustancial, esto es, si el bien enajenado resultaba –o no– ser un bien de uso**. En tal sentido, importa señalar que, si bien se ha dicho que no es posible efectuar una definición general de "bien de uso", es decir que se fijen concretamente las pautas que determinan tal naturaleza, pues ésta se adquiere en función del destino que se le asigne a los bienes respectivos, ya sea muebles o inmuebles (cfr. Lamagrande, Alfredo J.; Ley de impuesto a las ganancias comentada; 3ª ed.; Ciudad Autónoma de Buenos Aires: La Ley; 2014; pág. 628), lo cierto es que **existe normativa que califica a los "bienes de uso" como aquellos bienes tangibles destinados a ser utilizados en la actividad principal del ente y no a la venta habitual**, incluyendo a los que están en construcción, tránsito o montaje y los anticipos a proveedores por compras de estos bienes (cfr. **Resolución Técnica Nº 9, segunda parte, capitulo III, norma A5, de la FACPCE**).*

***VI.-**Que, en este contexto, y a mi modo de ver, **los argumentos del Fisco Nacional no desvirtúan la conclusión del Tribunal Fiscal de la Nación**. Es que **el hecho de que no se haya amortizado el inmueble bajo estudio no muestra más que el incumplimiento a un criterio de valuación que no determina –per se– el carácter del bien analizado**.*

*Por otro lado, la eventual inexistencia de modificación sobre el estado del bien analizado, desde su adquisición hasta su venta, tampoco acredita su esencia como bien de cambio. **Lo que determina que un bien sea de cambio es que se encuentre destinado a la venta en el curso habitual de la actividad del ente** o que se encuentre en proceso de producción para dicha venta o que resultan generalmente consumidos en la producción de los bienes o servicios que se destinan a la venta (cfr. Resolución Técnica Nº 9, segunda parte, capitulo III, norma A4, de la FACPCE). La categoría de bienes de cambio puede estar formada por bienes de distinto origen y estado de terminación, **pero siempre destinados a la venta habitual** (cfr. Fernández; Luis O.; Impuesto a las ganancias. Teoría, técnica y práctica; Tomo II; 5ª ed.; Ciudad Autónoma de Buenos Aires: La Ley; 2023; pág. 1). Situación que no aparece –bajo el examen limitado que admite esta instancia– acreditada en autos.*

***VI.1**-En el particular sistema de revisión judicial (limitado) instaurado por el legislador en materia tributaria, **el análisis de la prueba producida sobre las cuestiones de hecho y prueba son ajenas –por principio– al recurso que autoriza el artículo 86, inciso b), punto segundo de la ley 11.683**. En efecto, tal remedio no da acceso –salvo error manifiesto– a una instancia ordinaria que haga posible un nuevo pronunciamiento sobre la prueba y en cuanto a la conclusión que el Tribunal Fiscal de la Nación hubiese arribado al ponderarla (conf. C.Fed en lo Cont. Adm. Sala II, in re: "Quilmes Combustibles S.A.C.I.", sentencia del 25-3-97; esta Sala in re: "Tognola, María Elisa Ramona (TF 12349-I) c/ DGI", sentencia del 17-5-2000; "Forte, Vicente F. y Astillero V. Forte SAMCI (TF 15847-I) c/ DGI", sentencia del 30-11-2000).-*

***2.-**Por lo demás, no se vislumbran cuestionamientos al resto de los argumentos sobre los que el Tribunal Fiscal de la Nación basó su decisorio que demuestren las equivocadas deducciones, inducciones y conjeturas sobre las cuestiones resueltas (cfr. Fallos 316:157; 316:3026; 325:3422; 329:2498 entre otros)*
(..)
VIII.-**Que, en tales condiciones, **dado que los fundamentos expuestos por el Fisco Nacional en su escrito recursivo se basan en el análisis de cuestiones de hecho y prueba**, y **no se advierte una manifiesta arbitrariedad** al apartarse de las constancias o probanzas de la causa, **además de no haberse refutado adecuadamente los restantes argumentos emitidos por el Tribunal**, **corresponde**: a quo 1) **rechazar el recurso de apelación interpuesto por el Fisco Nacional**; 2) confirmar la resolución contrariada en cuanto a los agravios de fondo que se han abordado en la presente; 3) imponer las costas a la demandada vencida (cfr. art. 68, primer párrafo, del CPCCN). **ASI VOTO.-

***El Sr. Juez de Cámara, Doctor Guillermo F. Treacy**, **adhiere al voto que antecede**.-*

*En atención al resultado del Acuerdo precedente, **SE RESULEVE:** 1) **rechazar el recurso de apelación interpuesto por el Fisco Nacional**; 2) confirmar la resolución contrariada en cuanto a los agravios de fondo que se han abordado en la presente; 3) imponer las costas a la demandada vencida (cfr. art. 68, primer párrafo, del CPCCN).-*".

LA FALTA DE PRESENTACION DEL FORMULARIO F.235 EN UNA VENTA Y REEMPLAZO NO INVALIDA LA APLICACION DEL REFERIDO INSTITUTO Y POR ENDE DEL BENEFICIO IMPOSITIVO

GENA S.A. AGRICOLA GANADERA T.F.N. SALA "B" DEL 28.03.2006

PERFECTO LOPEZ Y CIA S.A. T.F.N. SALA "B" DEL 04.05.2006

En ambos casos, la AFIP impugna la aplicación de la venta y reemplazo por falta de presentación del formulario F.235.

En ambos casos el TFN revoca la determinación de oficio.

En la actualizad por aplicación de la R.G. 2.140, la opción se realiza a través de la página web de la AFIP.

DICTAMEN (DI ATEC) 36/2009 DEL 01.07.2009
Falta de comunicación o comunicación extemporánea de la opción de venta y reemplazo y/o falta de comunicación o comunicación extemporánea del bien de reemplazo
El tema estaría resuelto con los fallos:
Gena SA Agrícola Ganadera TFN Sala A del 28.03.2006
Perfecto Lopez y Cía. SA TFN Sala B del 04.05.2006

GENA SA AGRICOLA GANADERA TFN SALA B DEL 28.03.2006
La AFIP impugna la aplicación de la venta y reemplazo por falta de presentación del formulario F.235.
El TFN revoca la determinación de oficio.

"*En Buenos Aires, a los 28 días del mes de marzo de 2006 se reúnen los miembros titulares de la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Carlos A. Porta (vocal de la 5ª Nominación), Juan Pedro Castro (vocal de la 6ª Nominación) y Agustín Torres (vocal de la 4ª Nominación), a fin de resolver en la causa 22.667-I caratulada: "Gena SA Agrícola Ganadera s/apelación-ganancias", y*

El Dr. Porta dijo:
A fs. 74/110 la actora interpone recurso de apelación contra una resolución de la División Revisión y Recursos, Regional Palermo, DGI por la que se procediera a determinar su obligación tributaria, con más intereses, en el impuesto a las ganancias, período 1998.

El acto recurrido encuentra fundamento en que la actora dedujo de su balance fiscal del ejercicio 1998, la utilidad por la venta de un inmueble, ***sin haber efectuado la opción de reemplazo*** *que prevé el artículo 67* (HOY ART. 71 DE LA LIG) *de la Ley de Impuesto a las Ganancias, t.o. 1997.*
(..)
EN LA ESCRITURA SE DEJO CONSTANCIA DE LA OPCION DE VENTA Y REEMPLAZO

I. Que la actora manifiesta que con fecha 18 de diciembre de 1997 enajenó por escritura Nº 384 un inmueble de su pertenencia, donde ***el escribano actuante dejara constancia de la opción prevista en el artículo 67*** (HOY ART. 71 DE LA LIG) ***de la Ley de Impuesto a las Ganancias, por lo que no efectúa retención*** *alguna por tal concepto, y que se presentará el formulario 381 de Bienes Registrales ante la Dirección General Impositiva por superar la valuación fiscal la base imponible.*
(..)

SENTENCIA DEL TFN

Que en uso de dichas facultades la Dirección General Impositiva dictó la resolución general 2278 en la que establece una serie de requisitos relativos al supuesto contemplado en la Ley de Impuesto a las Ganancias.

Que de una lectura de dicha norma puede observarse que el objeto de la misma, complementando su análoga 2777, fue reglar la actuación, a ese respecto, de los "agentes de retención, percepción y/o información intervinientes en enajenaciones de inmuebles cuyos titulares opten por ejercer la referida opción", conforme al consid. 2 que precede a la mentada resolución.

Que a tal efecto, y en consonancia con ello, ***se establece la necesidad de presentar determinado formulario ante el escribano*** *interviniente, de forma tal que ante su ausencia "practicará la liquidación del gravamen en su carácter de agente de retención y/o percepción, sin considerar suma alguna en concepto de opción" (artículo 1, inciso a], párrafo 2).*

Que a su vez el artículo 10 de la resolución general 2278 contempló las consecuencias del incumplimiento de plazos y requisitos "inherentes" a la opción de reemplazo con remisión a las normas reglamentarias del gravamen.

Que como puede observarse ***no surge de la normativa invocada por el Fisco Nacional la decadencia de los beneficios de la opción como se pretende*** *en la especie.*

Que lo que sí se puede apreciar, ***en todo caso es un incumplimiento de sus deberes por parte del agente de retención o quizás una infracción a deberes formales****, cuyas consecuencias no se traducen sino en las sanciones pertinentes que en la especie no se han aplicado.*

Que en cuanto al incumplimiento del artículo 10 está referido a lo que es "inherente" a la opción lo que, por razones obvias debe tratarse de elementos que hacen a la esencia del mecanismo de la franquicia y contemplados en la misma ley como es fundamentalmente el plazo para la adquisición o construcción de una nuevo bien, materia que no ha sido discutida por la demandada.

Que puede observarse que todas las consecuencias que prevé la norma reglamentaria a la que se remite la resolución citada se encuentran ligadas a aquel incumplimiento, ya sea por no respetar el reemplazo o por hacerlo en proporciones diferentes a las que correspondería, con las únicas consecuencias de la actualización de los montos que se reintegran al balance impositivo.

Que así ello ***es improcedente la decadencia del beneficio determinada por el ente recaudador, por lo que procede revocar el acto apelado****, con costas. Así lo voto.*

El Dr. Castro dijo:

I. Que comparte el relato de los hechos y antecedentes de la causa que efectúa el vocal preopinante y los fundamentos expuestos en el consid. III de su voto, por los que se rechaza la nulidad invocada por la actora.

II. Que, con relación al fondo del asunto, el tema en discusión se centra en el presunto incumplimiento del apelante en relación con la falta de presentación del formulario 235 normado por la resolución general 2278 y sus implicancias en relación con la operatoria examinada en su proyección sobre la liquidación del impuesto del período fiscal en crisis.

*Que, **se coincide en la solución propuesta en el voto que antecede**, sin perjuicio de lo cual corresponde en estas condiciones reseñar las normas de aplicación a la especie y efectuar algunas consideraciones al respecto.*
(..)
Que, en estas condiciones debe establecerse, con carácter primario, la operatividad y vigencia de la resolución general 2278 que creaba el aludido F. 235.
(..)
Que, en conclusión, puede señalarse que la resolución general 2278, en lo que toca al formulario 235, se encontraba vigente al momento de concretarse la operación materia de controversia.
(..)
Que, esta inteligencia se refuerza con la lectura de los considerandos de la propia resolución general 2278, de donde surge claro que lo que se busca con el F. 235 es, precisamente, agilizar los mecanismos de información de este tipo de operaciones, para proceder a su posterior verificación, cosa que aquí, de todos modos ha acontecido.

Que, asimismo, no puede pasar desapercibido que es el propio artículo 96 del decreto reglamentario establece el procedimiento a seguir en los casos de incumplimiento de las condiciones establecidas cuando:

a) No se adquiere el bien de reemplazo dentro del año;

b) No se inician las obras dentro del año de haberse enajenado el inmueble;

c) No se concluyeron las obras dentro de los cuatro años de iniciadas.

Si se dan estas situaciones, deberá reintegrarse al balance impositivo del año en que se vencieron los plazos mencionados, la utilidad afectada oportunamente, actualizada desde el mes de cierre o desde el mes de diciembre del año de la opción al respectivo mes del año de la devolución.

d) Si la utilidad de la venta excede el costo del nuevo bien, se debe afectar hasta la concurrencia del valor de adquisición y la diferencia se computará como ganancia en el año en que venza el plazo. De esta forma, el costo amortizable es cero, no contando con deducción en concepto de amortización para los años futuros de vida útil del bien;

e) Cuando el importe obtenido en la enajenación de un inmueble no fuera reinvertido totalmente en el costo del bien de reemplazo.

En este caso, la opción se considera ejercida respecto del importe del costo y la proporción de utilidad que no se afecte, actualizada, está sujeta al pago del impuesto en el período en que se produzca el vencimiento de los plazos.

LA PRESENTACION DEL F. 235 NO TIENE ALCANCES CONSTITUTIVOS DEL DERECHO

*Que, de esta forma puede percibirse como el propio ordenamiento jurídico, a través del decreto reglamentario, establece las consecuencias jurídicas de los incumplimientos de los requisitos sustanciales en la operatoria de venta y reemplazo, **sin que aparezcan enumeradas las consecuencias jurídicas de la falta de manifestación de la opción** que el propio artículo del decreto menciona, reglamentado en sus formas por la resolución general 2278 y plasmado en el F. 235, lo que conduce a considerar que **resulta improbable que dicho formulario haya sido creado con alcances constitutivos del derecho al tratamiento fiscal** previsto en el artículo 67* (HOY ART. 71 DE LA LIG) *de la ley.*

Que, esta reflexión se refuerza aún más si se aprecia que, en rigor de verdad, el F. 235 sólo es intervenido por el organismo fiscal, puesto que en realidad el mismo va dirigido a ser exhibido al escribano actuante, quien es quien tiene sobre sus espaldas la obligación de retener el gravamen ante su ausencia sin que pueda afirmarse de la norma la derivación de otra consecuencia distinta.

*Que, no es menor tener en cuenta que **el organismo fiscal tiene sentado para sí en inveterados y pacíficos antecedentes administrativos que la falta del F. 235 importaba un incumplimiento formal sancionable en los términos del artículo 39 de la ley procedimental**. En efecto, en el **dictamen 49/1984** se había señalado que "Cuando al autorizar un poder especial irrevocable, con mandato para otorgar una escritura de venta de un inmueble, se dejara relacionado que se había percibido la totalidad del importe pactado y que el mismo se invertirá en la adquisición de una nueva vivienda de reemplazo, y el escribano actuante no exija la exhibición del F. 235 debidamente diligenciado, se estará frente a una infracción formal susceptible de ser sancionada de acuerdo con lo establecido en el artículo 43 de la ley 11683, t.o. en 1978 y sus modif., tal como lo determina la instrucción (DATyJ) 393".*

Que, contundamente concluye que "Como consta allí también, el vendedor ejercitó la opción a la que lo facultaba el artículo 14 de la Ley de Impuesto sobre los Bienes Eventuales, t.o. 1977 y sus modif., por lo que la falta de presentación del F. 235 habría constituido solamente una infracción de carácter formal de conformidad a la interpretación que diera lugar al dictado de la instrucción (DATyJ) 393/1984".

*Que, asimismo, una reseña correcta de los requisitos sustanciales de procedencia de la excepción tributaria de venta y reemplazo también puede encontrarse en el **dictamen (FEEGA) 65/2000 del 11/12/2000**, donde se concluyó que "la opción prevista en el aludido artículo 67 resultará procedente al caso planteado, en tanto el bien inmueble reemplazado esté afectado como bien de uso y su titular se encuentre comprendido entre los sujetos enumerados en el artículo 69 de la Ley a las Ganancias".*

Que, por último, tampoco se esboza en el caso que la falta del F. 235 "... podría o pudo, ciertamente, desvirtuar la finalidad del sistema de reemplazo o significar algún provecho tributario indebido para el responsable" (cfr. criterio sostenido en el dictamen 18/1985 del propio Fisco para un caso análogo).

Que, ello así, no debe perderse de vista que tratándose de disposiciones impositivas, no deben por fuerza entenderse con el alcance más restringido que su texto admita, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla, de acuerdo con los principios de una razonable hermenéutica (Fallos: 268:58), lo que vale tanto como admitir que las excepciones tributarias pueden resultar y -así lo ha dicho la Corte- de la indudable intención del legislador y de la necesaria implicancia de la norma (Fallos: 258:76; 262:62; 264:144, entre otros).

Que, como corolario, no es ocioso recordar que tiene dicho la Corte Suprema de Justicia de la Nación que "la interpretación de las leyes impositivas debe atenerse al fin de las mismas y a su significación económica, a la verdadera naturaleza del hecho imponible y a la situación real de base, con prescindencia de las formas y estructuras elegidas por el contribuyente, a fin de lograr la necesaria prevalencia de la razón del derecho sobre el ritualismo jurídico formal, sustitutivo de la sustancia que define a la justicia, aprehendiendo la verdad jurídica objetiva" (cfr. CSJN - "Parfums Francaise SRL" - 16/6/1992).

Que, por todo lo expuesto en este extenso análisis ***corresponde revocar la determinación apelada*** *en todas sus partes.*
(..)

El Dr. Torres dijo:
Que ***compartiendo el voto del vocal preopinante y las reflexiones del Dr. Castro, voto en el mismo sentido****. Las costas en el orden causado atento la complejidad de la cuestión debatida.*

En virtud de la votación que antecede,

SE RESUELVE:

Revocar el acto apelado*, con costas por su orden.*
Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.
Juan P. Castro - Carlos A. Porta - Agustín Torres".

PERFECTO LOPEZ Y CIA S.A. T.F.N. SALA "B" DEL 04.05.2006
La AFIP impugna la aplicación de la venta y reemplazo por falta de presentación del formulario F.235.
El TFN revoca la determinación de oficio.

"*I - Que, a fojas 44/63 se presenta el apoderado del contribuyente a efectos de interponer recurso de apelación contra el acto de fecha 20 de marzo de 2003 emitido por Román Carlos Muller en su carácter de Jefe Int. de la División Revisión y Recursos II de la Regional Centro, mediante el cual se determina la obligación del responsable frente al impuesto a las ganancias del período fiscal 1999, se liquidan intereses resarcitorios y se impone sanción de multa en los términos del artículo 45 de la ley 11683.*

Que, el acto apelado se origina en la ***falta de presentación por parte del apelante del formulario 235*** *previsto por la resolución general 2278, en relación con una operación de venta y reemplazo de un bien inmueble.*
(..)
SENTENCIA DEL TFN

IV - Que, en primer lugar, se juzga necesario realizar un prolijo resumen de los hechos de la causa de modo de acotar la materia controvertida y el "thema decidendum". En ese sentido, ***no existe controversia en cuanto a que el contribuyente realizó una operatoria de venta y reemplazo de bienes inmuebles, satisfaciendo acabadamente todos los requisitos que a su respecto vienen dados por la ley del gravamen y su decreto reglamentario*** *para otorgar dicho tratamiento. Asimismo,* ***tampoco existe controversia respecto de que el apelante hizo constar expresamente esa intención y modalidad operativa en el cuerpo de la escritura de venta, donde el escribano actuante no procedió a retener suma alguna en concepto del impuesto a las ganancias****.*

Que, ello así, ***el tema en discusión se centra en el presunto incumplimiento del apelante en relación con la falta de presentación del formulario 235*** *normado por la resolución general 2278 y sus implicancias en relación con la operatoria examinada en su proyección sobre la liquidación del impuesto del período fiscal en crisis.*
(..)

Que, definido el contexto normativo, corresponde destacar que por principio el Organismo Recaudador se encuentra facultado por el decreto reglamentario de la ley del impuesto para diseñar las formalidades de comunicación de este tipo de operatorias que por su tratamiento tributario de excepción, requieren de una más inmediata y concreta tarea de seguimiento y fiscalización. Es decir que, más allá de "meras formalidades" como podrían ser consideradas en otras ramas del derecho, son importantes herramientas diseñadas por la administración tributaria de las que se vale para facilitar dicha actividad recaudatoria con la que se forma el erario público para satisfacer la necesidad de la comunidad y que, por principio, no pueden ser sustituidas por otras ni en tiempo ni en forma, por cuanto pretender la utilización de mecanismos excepcionales en el tratamiento fiscal exige del contribuyente un mayor esfuerzo en la satisfacción de todos aquellos requisitos que vienen impuestos por los distintos órdenes normativos.

VI - Que, con lo dicho hasta aquí, tampoco puede perderse de vista que estas actuaciones, ante la divergente opinión de distintas dependencias fiscales, merecieron la intervención de la Dirección de Asesoría Técnica, por medio del ***dictamen 12/2002 (28/2/2002)****, donde se señaló que "como consecuencia de un procedimiento de fiscalización, se practica un*

ajuste a la firma 'Z.Z. López y Cía. SA', en virtud de la impugnación de la utilización del beneficio previsto por el mentado artículo de la ley del tributo y el artículo 96 de su decreto reglamentario, atento el incumplimiento por parte de la responsable del procedimiento de información requerido por la resolución general (DGI) 2278 y sus modificaciones".
(..)
VII - Que, como puede apreciarse ***en este último dictamen, la Dirección General Impositiva consideró que la falta de comunicación del ejercicio de la opción implica la pérdida de dicho derecho, por no cumplirse con las formalidades que al respecto tiene establecida la AFIP*** *(basadas en el art. 96 del DR de la ley), ello al margen de que la obligación de reinversión se cumpla, tal como está acreditado en este supuesto.*

Que, las reflexiones del organismo asesor del propio ente recaudador (además, erróneamente enfocadas desde la óptica subjetiva del escribano, es decir, sin comprender debidamente los antecedentes fácticos de la consulta) llevan a considerar que la pretendida o supuesta "falta de oportunidad para verificar si lo plasmado en la escritura se condice con la realidad" que justificaría actuar "con todo el rigorismo", no se dan en este supuesto, donde, precisamente, la controversia se suscita por un procedimiento de fiscalización dispuesto por el Organismo al contribuyente, y no al escribano, fallido agente de retención.

Que, esta inteligencia se refuerza de la lectura de los considerandos de la propia resolución general 2278, de donde surge claro que lo que se busca con el formulario 235 es, precisamente, agilizar los mecanismos de información de este tipo de operaciones, para proceder a su posterior verificación.
(..)
LA PRESENTACION DEL F. 235 NO TIENE ALCANCES CONSTITUTIVOS DEL DERECHO

Que, de esta forma, puede percibirse cómo el propio ordenamiento jurídico, a través del decreto reglamentario, establece las consecuencias jurídicas de los incumplimientos de los requisitos sustanciales en la operatoria de venta y reemplazo, sin que aparezcan enumeradas las consecuencias jurídicas de la falta de manifestación de la opción que el propio artículo del decreto menciona, reglamentado en sus formas por la resolución general 2278 y plasmado en el formulario 235, lo que conduce a considerar que ***resulta improbable que dicho formulario haya sido creado con alcances constitutivos del derecho*** *al tratamiento fiscal previsto en el artículo 67* (HOY ART. 71 DE LA LIG) *de la ley.*

Que, esta reflexión se refuerza aún más si se aprecia que, en rigor de verdad, el formulario 235 sólo es intervenido por el organismo fiscal, puesto que, en realidad, el mismo va dirigido a ser exhibido al escribano actuante, que es quien tiene sobre sus espaldas la obligación de retener el gravamen ante su ausencia, sin que pueda afirmarse de la norma la derivación de otra consecuencia distinta. Éste, además, es el enfoque y la conclusión a la que han llegado los funcionarios fiscales en la hipótesis del ***dictamen 12/2002*** *efectuado en el marco de esta causa. Vale aclarar, entonces, que si se lee con detenimiento, el mencionado acto de asesoramiento jamás ha legitimado un direccionamiento determinativo contra el contribuyente, sino que ha focalizado las consecuencias del incumplimiento en cabeza del escribano.*

VIII - Que, por último, no es menor tener en cuenta que al momento de celebrarse la operación cuestionada el organismo fiscal tenía sentado para sí en inveterados y pacíficos antecedentes administrativos que la falta de formulario 235 importaba un incumplimiento formal sancionable en los términos del artículo 39 de la ley 11683 (art. 43 del texto vigente a la sazón), teniendo su escala punitiva como herramienta para graduar la pena en función de la gravedad que se le asigne a dicho incumplimiento, por lo que un viraje de criterio de esta entidad sólo puede tener cabida para las operaciones posteriores.

Que, en efecto, en el ***dictamen 49/1984*** *(opinión vigente al efectuarse la operación) se había señalado que "Cuando al autorizar un poder especial irrevocable, con mandato para otorgar una escritura de venta de un inmueble, se dejará relacionado que se había percibido la totalidad del importe pactado y que el mismo se invertirá en la adquisición de una nueva vivienda de reemplazo, y el escribano actuante no exija la exhibición del formulario 235 debidamente diligenciado, se estará frente a una infracción formal susceptible de ser sancionada de acuerdo con lo establecido en el artículo 43 de la ley 11683 (t.o. 1978 y modif.), tal como lo determina la instrucción 393 de la Dirección Asuntos Técnicos y Jurídicos."*

Que, contundentemente concluye que "Como consta allí también, el vendedor ejercitó la opción a la que lo facultaba el artículo 14 de la ley de impuesto sobre los beneficios eventuales (t.o. 1977 y modif.), por lo que la falta de presentación del formulario 235 habría constituido solamente una infracción de carácter formal de conformidad a la interpretación que diera lugar al dictado de la instrucción (DATyJ) 393/1984."

Que, asimismo, una reseña correcta de los requisitos sustanciales de procedencia de la excepción tributaria de venta y reemplazo también puede encontrarse en el ***dictamen 65/2000 de fecha 11/12/2000****, donde se concluyó que "la opción prevista en el aludido artículo 67 resultará procedente al caso planteado, en tanto el bien inmueble reemplazado esté afectado como bien de uso y su titular se encuentre comprendido entre los sujetos enumerados en el artículo 69 de la ley del impuesto a las ganancias". Vale reiterar que no existe divergencia en el caso, respecto de que los requisitos legales fueron satisfactoriamente cumplidos por el responsable.*

Que, por último, tampoco se esboza en el caso que la falta del formulario 235 ... podría o pudo, ciertamente, desvirtuar la finalidad del sistema de reemplazo o significar algún provecho tributario indebido para el responsable" (conf. criterio sostenido en el Dict. 18/1985 del propio Fisco para un caso análogo).

Que, ello así, no debe perderse de vista que tratándose de disposiciones impositivas, no deben por fuerza entenderse con el alcance más restringido que su texto admita, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla, de acuerdo con los principios de una razonable hermenéutica (Fallo CSJN 268 - pág. 58), lo que vale tanto como admitir que las excepciones tributarias pueden resultar -y así lo ha dicho la Corte- de la indudable intención del legislador y de la necesaria implicancia de la norma (Fallos: T. 258 - pág. 76; T. 262 - pág. 62; T. 264 - pág. 144, entre otros).

Que, a efectos de dotar al caso de una solución que concilie esta doctrina jurisprudencias del Alto Tribunal y sin desatender el norte jurisdiccional que conlleva al valor justicia, preciso es reconocer también que ***la falta de comunicación por la vía del formulario 235 resulta, en este particular caso y a la postre, intrascendente para el***

Fisco nacional, siguiendo las propias reflexiones del dictamen 12/2002 *que se dictó en el caso y que se glosara supra. Para ello, es preciso memorar que señaló que "La situación planteada requiere de un rigorismo formal tal que, de no cumplimentarse, el contribuyente o responsable no podrá hacer uso del mismo, en razón de que de no ajustarse a las condiciones establecidas, este Organismo Fiscal no tendrá oportunidad de verificar si la exteriorización de voluntad plasmada en la escritura pública se condice con la realidad de los hechos, ello, en la medida de que no se evidencie a través de un procedimiento de fiscalización", circunstancia esta última que ha acontecido en el caso en examen.*

Que, como corolario, no es ocioso recordar que tiene dicho la Corte Suprema de Justicia de la Nación que "la interpretación de las leyes impositivas debe atenerse al fin de las mismas y a su significación económica, a la verdadera naturaleza del hecho imponible y a la situación real de base, con prescindencia de las formas y estructuras elegidas por el contribuyente, a fin de lograr la necesaria prevalencia de la razón del derecho sobre el ritualismo jurídico formal, sustitutivo de la sustancia que define a la justicia, aprehendiendo la verdad jurídica objetiva" (conf. Parfums Francaise SRL - CSJN - 16/6/1992).

Que, por todo lo expuesto en este extenso análisis, ***corresponde revocar la determinación apelada en todas sus partes****. Las costas habrán de imponerse por su orden, atendiendo a las particularidades del caso, donde el incumplimiento del contribuyente pudo generar en el Fisco una razonable convicción de actuar conforme a derecho.*

Que, por todo lo expuesto, SE RESUELVE:

Revocar el acto en todas sus partes*, con costas por su orden.*
Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.
Agustín Torres (vocal) - Juan P. Castro (vocal) - Carlos A. Porta (vocal)".

Dictamen (DI ATEC) 36/2009 del 01.07.2009
Falta de comunicación o comunicación extemporánea de la opción de venta y reemplazo y/o falta de comunicación o comunicación extemporánea del bien de reemplazo
El tema estaría resuelto con los fallos:
Gena SA Agrícola Ganadera TFN Sala A del 28.03.2006
Perfecto Lopez y Cía. SA TFN Sala B del 04.05.2006

"*Venta y reemplazo. Observancia de los requisitos:*

Se consulta si resulta procedente la opción de venta y reemplazo cuando:

NO SE PIERDE EL BENEFICIO DE VENTA Y REEMPLAZO

SANCION POR INCUMPLIMIENTO FORMAL

a) el contribuyente ha comunicado el ejercicio de la opción en tiempo y forma, ***pero omite informar el reemplazo del bien vendido****, constatándose posteriormente que el reemplazo se realizó dentro del plazo establecido;*

b) se comunica la opción en tiempo, ***pero informa extemporáneamente el reemplazo****;*

SE PIERDE EL BENEFICIO DE VENTA Y REEMPLAZO

c) ***comunica la opción con posterioridad al vencimiento de la declaración jurada correspondiente al período fiscal en el cual se perfecciona la venta****, pero cumple en tiempo y forma con el reemplazo del bien vendido, y*

d) ***la opción se comunica con posterioridad a los plazos establecidos, al igual que el reemplazo****, no obstante, se verifica que ambas operaciones -venta/reemplazo- se realizan en tiempo.*

NO SE PIERDE EL BENEFICIO DE VENTA Y REEMPLAZO

SANCION POR INCUMPLIMIENTO FORMAL

Los casos informados en los ***incisos a) y b)*** *no involucrarían incumplimientos a cuestiones esenciales del régimen, por lo que* ***el ejercicio de la opción de venta y reemplazo resultaría válida*** *al realizarse el reemplazo dentro de los términos legales,* ***procediendo únicamente la aplicación de la sanción correspondiente al incumplimiento formal*** ***verificado****.*

SE PIERDE EL BENEFICIO DE VENTA Y REEMPLAZO

En tanto que, en los casos contemplados en los ***incisos c) y d)****, se observa que van más allá de una trasgresión a la norma resolutiva aplicable, atento a que* ***no han cumplido con la exigencia prevista en el artículo 96*** (HOY ART. 159 DEL D.R. DE LA LIG) *del decreto reglamentario de la ley del gravamen,* ***que obliga a comunicar el ejercicio de la opción dentro del plazo establecido para la presentación de la declaración jurada****,* ***circunstancia que a criterio de esta instancia invalidaría la procedencia del régimen****.*

En razón del carácter legal de los temas planteados se dio intervención a la Dirección de Asesoría Legal Impositiva y de los Recursos de la Seguridad Social, dependiente de la Subdirección General de Asuntos Jurídicos".

Observación:

Hay jurisprudencia en sentido contrario. La presentación en su momento del formulario F. 235 no tiene alcances constitutivos del derecho. (HOY CON LA R.G. 2.140 SE INFORMA A TRAVES DE LA PAGINA WEB DE LA AFIP)

Gena SA Agrícola Ganadera TFN Sala A del 28.03.2006

Perfecto Lopez y Cía. SA TFN Sala B del 04.05.2006

==========

TRATAMIENTO DE LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO

Art. 72 de la LIG

Para contabilizar las operaciones en moneda extranjera deberá seguirse un sistema uniforme y los tipos de cambio a emplear serán los que fije la reglamentación para cada clase de operaciones.

Las diferencias de cambio se determinarán por **revaluación anual de los saldos impagos** y por las que se produzcan entre la última valuación y el importe del pago total o parcial de los saldos, y se imputarán al balance impositivo anual.

OPERACIONES EN MONEDA EXTRANJERA

Art. 160 del D.R. de la LIG.

CONVERSION A MONEDA NACIONAL. TIPO DE CAMBIO

Las operaciones en moneda extranjera se convertirán al **tipo de cambio comprador o vendedor**, según corresponda, conforme la cotización del **Banco de la Nación Argentina** al **cierre del día en que se concrete la operación** y de acuerdo con las normas y disposiciones que, en materia de cambios, rijan en esa oportunidad.

La AFIP podrá autorizar tipos de cambio promedio periódicos para las remesas efectuadas o recibidas por el contribuyente, siempre que esta fuese la forma habitual de asentar las operaciones.

Art. 161 del D.R. de la LIG.

CONTABILIZACION DE LAS OPERACIONES EN MONEDA EXTRANJERA

Toda operación pagadera en moneda extranjera (por comisiones, por compraventa de mercaderías o de otros bienes que sean objeto de comercio) se asentará en la contabilidad:

a) al cambio efectivamente pagado, si se trata de operaciones al contado;

b) Al tipo de cambio del día de entrada, en el caso de compra;

Al tipo de cambio del día de salida, en el caso de venta;

De las mercaderías o de los bienes, si se trata de operaciones a crédito.

Art. 162 del D.R. de la LIG.

COMPUTO DE LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO

En el balance impositivo anual se computarán las diferencias de cambio que **provengan de operaciones gravadas por el impuesto a las ganancias** y las que se produzcan por la cancelación de los créditos que se hubieren originado para financiarlas.

DIFERENCIAS DE CAMBIO DE FUENTE ARGENTINA

Las diferencias de cambio que se produzcan por el ingreso de divisas al país o por la disposición de estas en cualquier forma, provenientes de las operaciones y cancelaciones a que se refiere el párrafo anterior, serán consideradas en todos los casos de fuente argentina.

Art. 163 del D.R. de la LIG.

DIFERENCIAS DE CAMBIO EXENTAS

Las disposiciones del artículo 72 de la LIG no obstan para la aplicación de las contenidas en el **inciso t) del artículo 26 de la LIG**.

El art. 26 inciso t) de la LIG, establece que están exentas:

Los montos provenientes de actualizaciones de créditos de cualquier origen o naturaleza.

En el caso de actualizaciones correspondientes a créditos configurados por ganancias que deban ser imputadas por el sistema de lo percibido, solo procederá la exención por las actualizaciones posteriores a la fecha en que corresponda su imputación.

A los fines precedentes, **las diferencias de cambio se considerarán incluidas en este inciso**.

Las actualizaciones a que se refiere este inciso **con exclusión de las diferencias de cambio** y las actualizaciones fijadas por ley o judicialmente deberán provenir de un acuerdo expreso entre las partes.

Las disposiciones de este inciso **no serán de aplicación** por los pagos que se efectúen en el supuesto previsto en el quinto párrafo del artículo 16, ni alcanzarán a las actualizaciones cuya exención de este impuesto se hubiera dispuesto por leyes especiales o que constituyen **ganancias de fuente extranjera**

Art. 134 inciso c) de la LIG.

DIFERENCIAS DE CAMBIO DE FUENTE EXTRANJERA

Las exenciones otorgadas por el artículo 26 que, de acuerdo con el alcance dispuesto en cada caso puedan resultar aplicables a las **ganancias de fuente extranjera**, regirán respecto de las mismas con las siguientes exclusiones y adecuaciones:

c) La exclusión dispuesta en el último párrafo del inciso t) del art. 26 de la LIG, respecto de las actualizaciones (DIFERENCIAS DE CAMBIO) que constituyen ganancias de fuente extranjera, no comprende a las diferencias de cambio a las que este Título atribuye la misma fuente.

Art. 300 del D.R. de la LIG

La exención prevista en el **inciso c) del artículo 134 de la LIG**, **resulta de aplicación únicamente a las ganancias de fuente extranjera originadas en diferencias de cambio <u>obtenidas por personas humanas y sucesiones indivisas</u>**.

Art. 20 del decreto 895/2016

La exención prevista en el art. 73 de la ley 27.260, **aplica únicamente a las ganancias de fuente extranjera originadas en diferencias de cambio obtenidas por personas humanas** y sucesiones indivisas.

El art. 73 de la ley 27.260, establece que:

Se sustituye el inciso c) del art. 137 de la LIG (HOY ART. 134 LIG)

"*c) La exclusión dispuesta en el último párrafo in fine del inciso v) respecto de las actualizaciones que constituyen ganancias de fuente extranjera, no comprende a las diferencias de cambio a las que este Título atribuye la misma fuente*". (HOY INCISO T)

<u>Observaciones:</u>

En definitiva por el juego armónico de las normas expuestas, en el caso de personas humanas las diferencias de cambio de fuente argentina y las diferencias de cambio de fuente extranjera ESTAN EXENTAS de impuesto a las ganancias. Lo expuesto no resulta de aplicación para los sujetos empresa.

Para los sujetos empresa las diferencias de cambio de fuente argentina y las diferencias de cambio de fuente extranjera ESTAN GRAVADAS. Por aplicación de las normas del ajuste por inflación impositivo (ART. 108 INCISO A) LIG) (ART. 108 INCISO C) LIG).

El art. 108 inciso a) de la LIG, establece que:

Los responsables que, conforme lo previsto en el presente Título (SUJETOS EMPRESA), deban practicar el ajuste por inflación impositivo quedarán, asimismo, sujetos a las siguientes disposiciones:

a) **No les serán de aplicación las exenciones establecidas** en el inciso h) y **en el inciso t) del artículo 26 de la LIG**.

El art. 108 inciso c) de la LIG, establece que:

c) **Deberán imputar como ganancia o, en su caso, pérdida**, la diferencia de valor que resulte de comparar la cotización de la moneda extranjera al cierre del ejercicio con la correspondiente al cierre del ejercicio anterior o a la fecha de adquisición, si fuera posterior, relativas a los depósitos, existencias, créditos y deudas en moneda extranjera.

Art. 164 del D.R. de la LIG.

OPERACIONES EN MONEDA EXTRANJERA QUE SE CONVIERTAN A OTRO TIPO DE MONEDA EXTRANJERA

En ningún caso se admitirá en el balance impositivo, la incidencia de diferencias de cambio que se produzcan como consecuencia de la transformación de la deuda a otra moneda que la originariamente estipulada, salvo que se produzca al efectuarse el pago o novación.

Art. 212 del D.R. de la LIG.

COMPRA DE BIENES DE USO QUE SE DEBEN PAGAR EN MONEDA EXTRANJERA

En los casos de adquisición de bienes de uso pagaderos en moneda extranjera, las diferencias de cambio que se determinen por la revaluación anual de los saldos impagos y las que se produzcan entre la última valuación y el importe del pago parcial o total de los saldos, incidirán en los ejercicios impositivos en que tales hechos tengan lugar.

DICTAMEN (DAT) 40/2005 DEL 04.07.2005

En el dictamen se analiza el tratamiento de las diferencias de cambio generadas por un préstamo que una persona humana residente del país le realiza a una sociedad radicada en las Islas Vírgenes Británicas.

El dictamen concluye que:

"*Las diferencias de cambio provenientes de la conversión a moneda nacional de los reintegros de capital vinculados a un préstamo efectuado por una persona física residente en el país a una empresa extranjera domiciliada en un paraíso fiscal, constituyen incrementos patrimoniales no alcanzadas por el tributo, atento a no encuadrar en la definición de ganancia prevista en el apartado 1 del artículo 2° de la ley del tributo*".

Análisis que realiza el dictamen:

RELATO DE LOS HECHOS

"*I. Vienen las presentes actuaciones de la Subdirección General del epígrafe, provenientes del Departamento Técnico [...], a los efectos de que este servicio asesor dilucide el tratamiento impositivo que cabe dispensar a las* ***diferencias de cambio positivas, originadas por los reintegros de capital de un préstamo efectuado por una persona física residente en el país a una sociedad del exterior ubicada en una jurisdicción de baja o nula imposición****.*
(..)
Con relación a ello, la fiscalización interviniente señala que el ***19/12/2001 el contribuyente concedió un préstamo de U$ S 6.000.000 a una empresa domiciliada en las Islas Vírgenes*** *[...], previéndose que* ***el mismo vencería el 31/12/2002 -prorrogado luego al 30/4/2003- y que devengaría un interés equivalente a la tasa LIBOR más un plus****.*

Seguidamente, informa que ***en el período verificado -2002- percibió en concepto de reintegro de capital U$S [...] y en concepto de intereses U$S [...], los que fueron acreditados en la cuenta que el contribuyente poseía en un Banco extranjero****, desde la cual, también pudo apreciarse, se había efectuado en su momento la salida de fondos para constituir el préstamo.*

Agrega que si bien resulta poco menos que imposible (dada la fungibilidad del dinero) determinar el destino exacto de dichos fondos, es de destacar, que ***el mismo se habría afectado en su mayor parte a la compra de dos inmuebles en el país y, en menor medida, a consumo personal, donaciones a fundaciones y a familiares y otras operaciones****.*
(..)
CONTROVERSIA RESPECTO DE LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO

No obstante, subrayan que persiste una controversia en torno al tratamiento que cabe dispensar a las diferencias de cambio positivas provenientes de los reintegros parciales de capital, que fueron consideradas exentas por el responsable y que en opinión de la fiscalización resultan alcanzadas por el gravamen.
(..)
II. En primer término, es dable señalar que la controversia planteada gira en torno a dilucidar el tratamiento que cabe acordar en el impuesto a las ganancias a las diferencias de cambio obtenidas por una persona física residente en el país, provenientes de la conversión a moneda argentina de los reintegros del capital prestado a una empresa extranjera domiciliada en un paraíso fiscal.
(..)
CONCLUSION DEL DICTAMEN

Llegado a este punto, resta discernir si las diferencias de cambio obtenidas por una persona física residente, derivadas de la conversión a moneda del país de las sumas que restituyen el capital de un préstamo efectuado en moneda extranjera a una sociedad del exterior, resultan alcanzadas por el gravamen.

Con relación a ello, y volviendo a la definición del concepto de renta, cabe traer a colación lo señalado por Reig: "Impuesto a las ganancias" - 10ª ed. - pág. 62, citando a Pasman señala que no puede haber renta "... cuando no ha habido un acto destinado a producirla... por lo tanto, para que una ganancia o enriquecimiento tenga el carácter de renta, es indispensable que sea la consecuencia normal y lógica de un acto que tenga por fin obtenerla; los beneficios pues, que tengan carácter extraordinario o fortuito, no son rentas, como no lo son una donación, un premio de lotería, la ganancia de una apuesta, el producto de un tesoro, etcétera".

Así pues, ***si bien la operación de préstamo efectuada se asimila a una inversión realizada con el afán de generar ganancias, en este caso de fuente extranjera, no puede considerarse que existe un afán de generar diferencias de cambio ni que éstas puedan calificarse de habituales o potencialmente habituales****, máxime cuando éstas son producto de la modificación del tipo de cambio luego de derogarse el régimen de convertibilidad del peso con respecto al dólar estadounidense mediante la ley 25561.*

En razón de ello, corresponde ratificar el criterio técnico oportunamente vertido por este servicio asesor mediante acts. [...] en cuanto a que ***los valores que constituyen la simple reexpresión monetaria de bienes o derechos poseídos en el extranjero por una persona de existencia visible -que no revista el carácter de empresa unipersonal- se encuentran al margen del ámbito del tributo****, conclusión que no varía por el ulterior destino de los fondos como parece pretenderlo el área consultante.*

Asimismo, y con relación a los reparos formulados por el área de origen en cuanto expresa que la ley no otorga un trato equivalente a las ganancias correspondientes a ambos tipos de fuente -argentina y extranjera-, ***puede observarse que***

***en uno y otro caso el mayor valor que experimenta el capital generador de renta constituye un resultado por tenencia que se encuentra fuera del elemento material del hecho imponible**.*

*En lo que respecta al razonamiento de que las personas físicas gozarían de un tratamiento distinto al dispensado a rentas similares obtenidas por sujetos empresa, cabe destacar que **tal distinción de trato surge en forma manifiesta de la propia definición de renta efectuada** por el dispositivo legal arriba referido.*
(..)".

==========

ALICUOTAS DEL IMPUESTO EN LAS RENTAS DE TERCERA CATEGORIA

Art. 73 de la LIG

SOCIEDADES DE CAPITAL

Art. 73 inciso a) de la LIG

ESCALA PROGRESIVA

Las sociedades de capital, por sus ganancias netas imponibles (S/LEY 27.630 B.O.16.06.2021) CON VIGENCIA PARA EJERCICIOS INICIADOS 01.01.2021

a) Abonarán el gravamen según la escala que se detalla a continuación:

Para los ejercicios fiscales iniciados a partir del 01.01.2025 y hasta 31.12.2025:

Ganancia Neta Imponible Acumulada		Pagarán	Mas el % s/el excedente de $	
Mas de $	A $			
-0-	101.679.575,26	-0-	25%	-0-
101.679.575,26	1.016.795.752,62	25.419.893,82	30%	101.679.575,32
1.016.795.752,62	En adelante	299.954.747,02	35%	1.016.795.752,62

Para los ejercicios fiscales iniciados a partir del 01.01.2024 y hasta 31.12.2024:

Ganancia Neta Imponible Acumulada		Pagarán	Mas el % s/el excedente de $	
Mas de $	A $			
-0-	34.703.523,08	-0-	25%	-0-
34.703.523,08	347.035.230,79	8.675.800,77	30%	34.703.532,08
347.035.230,79	En adelante	102.375.398,08	35%	347.035.230,79

(..)

Para ejercicios iniciados a partir del 01 de enero de 2023 y hasta el 31 de diciembre de 2023

Ganancia Neta Imponible Acumulada		Pagarán	Mas el % s/el excedente de	
Mas de $	A $			
-0-	14.301.209,21	-0-	25%	-0-
14.301.209,21	143.012.092,08	3.575.302,30	30%	14.301.209,21
143.012.092,08	En adelante	42.186.567,16	35%	143.012.092,88

Para ejercicios iniciados a partir del 01 de enero de 2022 y hasta el 31 de diciembre de 2022

Ganancia neta imponible acumulada		Pagarán	Mas el % Sobre el excedente de	
Más de $	A $			
-0-	7.604.948,57	-0-	25%	-0-
7.604.948,57	76.049.485,68	1.901.237,14	30%	7.604.948,57
76.049.485,68	En adelante	22.434.598,28	35%	76.049.485,68

ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES

Art. 73 inciso b) de la LIG

Las derivadas de establecimientos permanentes (SITUADOS EN EL PAIS PERTENECIENTES A SUJETOS DEL EXTERIOR) definidos en el artículo 22 de la LIG:

b) Abonarán el gravamen según la escala que se detalla a continuación:

Los establecimientos permanentes deberán ingresar la tasa adicional del siete por ciento (7%) al momento de remesar las utilidades a su casa matriz.

Para los ejercicios fiscales iniciados a partir del 01.01.2025 y hasta 31.12.2025:

Ganancia Neta Imponible Acumulada		Pagarán	Mas el %	s/el excedente de $
Mas de $	A $			
-0-	101.679.575,26	-0-	25%	-0-
101.679.575,26	1.016.795.752,62	25.419.893,82	30%	101.679.575,32
1.016.795.752,62	En adelante	299.954.747,02	35%	1.016.795.752,62

Para los ejercicios fiscales iniciados a partir del 01.01.2024 y hasta 31.12.2024:

Ganancia Neta Imponible Acumulada		Pagarán	Mas el %	s/el excedente de $
Mas de $	A $			
-0-	34.703.523,08	-0-	25%	-0-
34.703.523,08	347.035.230,79	8.675.800,77	30%	34.703.523,08
347.035.230,79	En adelante	102.375.398,08	35%	347.035.230,79

(..)

Para ejercicios iniciados a partir del 01 de enero de 2023 y hasta el 31 de diciembre de 2023

Ganancia Neta Imponible Acumulada		Pagarán	Mas el %	s/el excedente de
Mas de $	A $			
-0-	14.301.209,21	-0-	25%	-0-
14.301.209,21	143.012.092,08	3.575.302,30	30%	14.301.209,21
143.012.092,08	En adelante	42.186.567,16	35%	143.012.092,88

Para ejercicios iniciados a partir del 01 de enero de 2022 y hasta el 31 de diciembre de 2022

Ganancia neta imponible acumulada		Pagarán	Mas el %	Sobre el excedente de
Más de $	A $			
-0-	7.604.948,57	-0-	25%	-0-
7.604.948,57	76.049.485,68	1.901.237,14	30%	7.604.948,57
76.049.485,68	En adelante	22.434.598,28	35%	76.049.485,68

VIGENCIA

Art. 11 de la ley 27.630

Para los ejercicios fiscales o años fiscales iniciados a partir del 01.01.2021, inclusive.

Art. 86 inciso d) de la ley 27.430

Para los ejercicios fiscales que se inicien a partir del 1 de enero de 2018 y hasta el 31 de diciembre de 2019, inclusive, la alícuota será del treinta por ciento (30%) y en el caso de remesas a la casa matriz por parte de establecimientos permanentes la alícuota será del siete por ciento (7%).

Art. 48 de la ley 27.541

Se suspende hasta los ejercicios fiscales que se inicien a partir del 1 de enero de 2021 inclusive, lo dispuesto en el artículo 86 incisos d) de la ley 27.430 y se establece para el período de la suspensión, que la alícuota prevista en los incisos a) y b) del artículo 73 de la LIG, será del treinta por ciento (30%) y que la prevista en el segundo párrafo del inciso b) del artículo 73 de la LIG, será del siete por ciento (7%).

RENTAS DERIVADAS DE LA EXPLOTACION DE JUEGOS DE AZAR. ALICUOTA DEL 41,50%

Art. 73 segundo párrafo de la LIG

Las rentas derivadas de la explotación de juegos de azar en casinos (ruleta, punto y banca, blackjack, póker y/o cualquier otro juego autorizado) y de la realización de apuestas a través de máquinas electrónicas de juegos de azar y/o de

apuestas automatizadas (de resolución inmediata o no) y/o a través de plataformas digitales tributarán al cuarenta y uno coma cincuenta por ciento (41,50%).

La alícuota mencionada será aplicable tanto para las personas humanas como para las jurídicas.

Art. 73 tercer párrafo de la LIG

La AFIP establecerá las condiciones operativas para la aplicación de esta alícuota y para la apropiación de gastos efectuados con el objeto de obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas a que hace mención el párrafo anterior, en concordancia con lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 83 de la LIG.

Art. 73 último cuarto de la LIG

ACTUALIZACION DE LOS MONTOS DE LA ESCALA DEL IMPUESTO (IPC)

Los montos previstos en la escala establecida en el primer párrafo de este artículo **se ajustarán anualmente**, **a partir del 1° de enero de 2022**, considerando la variación anual del **Índice de Precios al Consumidor (IPC)** que suministre el Instituto Nacional de Estadística y Censos (INDEC), correspondiente al mes de octubre del año anterior al del ajuste, respecto del mismo mes del año anterior. Los montos determinados por aplicación del mecanismo descripto resultarán de aplicación para los ejercicios fiscales que se inicien con posterioridad a cada actualización.

==========

IMPUESTO DE IGUALACIÓN

Art. 74 de la LIG (DEROGADO PARA EJERCICIOS INICIADOS A PARTIR DEL 01.01.2018).

Cuando los sujetos comprendidos en los apartados 1,2,3,6 y 7 del inciso a) del artículo 73 de la LIG (SOCIEDADES DE CAPITAL), y los sujetos comprendidos en el inciso b) del artículo 73 de la LIG (ESTABLECIMIENTOS ESTABLES), efectúen pagos de dividendos o, en su caso, distribuyan utilidades, en dinero o en especie, **que superen las ganancias determinadas en base a la aplicación de las normas generales de esta ley, acumuladas al cierre del ejercicio inmediato anterior** a la fecha de dicho pago o distribución, **deberán retener con carácter de pago único y definitivo, el treinta y cinco por ciento (35%) sobre el referido excedente**.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, la ganancia a considerar en cada ejercicio será la que resulte de detraer a la ganancia determinada en base a la aplicación de las normas generales de la LIG, el impuesto pagado por el o los períodos fiscales de origen de la ganancia que se distribuye o la parte proporcional correspondiente y sumarle los dividendos o utilidades provenientes de otras sociedades de capital no computados en la determinación de dicha ganancia en el o los mismos períodos fiscales.

Si se tratara de dividendos o utilidades en especie, el ingreso de la retención indicada será efectuado por el sujeto que realiza la distribución o el agente pagador, sin perjuicio de su derecho a exigir el reintegro por parte de los beneficiarios y de diferir la entrega de los bienes hasta que se haga efectivo el régimen.

Las disposiciones de este artículo no serán de aplicación a los fideicomisos financieros cuyos certificados de participación sean colocados por oferta pública, en los casos y condiciones que al respecto establezca la reglamentación.

DEROGACION DEL ART. 74 DE LA LIG.

Art. 83 de la ley 27.430

Las disposiciones previstas en el artículo 74 de la LIG, **no resultarán de aplicación para los dividendos o utilidades atribuibles a ganancias devengadas en los ejercicios fiscales que se inicien a partir del 1 de enero de 2018**.

Art. 166 del D.R. de la LIG.

Lo previsto en el primer párrafo del artículo 74 de la ley, será de aplicación a los dividendos, en su caso **ajustados por inflación**, que se paguen en dinero o en especie -excepto en acciones liberadas-, cualesquiera sean los fondos empresarios con que se efectúe su pago, como ser: reservas anteriores cualquiera sea la fecha de su constitución -excepto aquella proporción por la cual se demuestre que se ha pagado el impuesto-, ganancias exentas del impuesto, provenientes de primas de emisión, u otras.

Las disposiciones establecidas en el párrafo anterior también serán de aplicación, en lo pertinente, cuando se distribuyan utilidades, en dinero o en especie.

Asimismo, resultará aplicable la norma mencionada en los dos primeros párrafos de este artículo para aquellos supuestos en los que se produzca la liquidación social o, en su caso, el rescate de las acciones o cuotas de participación, respecto del excedente de utilidades contables acumuladas sobre las impositivas.

DISTRIBUCION DE DIVIDENDOS O UTILIDADES CORRESPONDIENTES A EJERCICIOS INICIADOS CON ANTERIORIDAD AL 01.01.2018

A efectos de lo dispuesto en el artículo 74 de la ley, cuando se distribuyan dividendos o utilidades, acumulados, **atribuibles a ejercicios fiscales iniciados con anterioridad al 1 de enero de 2018**, **las ganancias a considerar incluirán a la de los ejercicios iniciados con posterioridad a esa fecha**. **La comparación se efectuará con las**

ganancias contables determinadas al cierre de los ejercicios iniciados con anterioridad a esa fecha, sin contemplar el eventual ajuste contable por inflación.

Art. 167 del D.R. de la LIG.

PUESTA A DISPOSICION

A efectos de lo previsto en el artículo 74 de la ley, deberá entenderse como momento del pago de los dividendos o distribución de utilidades, a aquel en que dichos conceptos sean pagados, puestos a disposición o cuando estando disponibles, se han acreditado en la cuenta del titular, o con la autorización o conformidad expresa o tácita de este, se han reinvertido, acumulado, capitalizado, puesto en reserva o en un fondo de amortización o de seguro, cualquiera sea su denominación, o dispuesto de ellos en otra forma.

Art. 168 del D.R. de la LIG.

PRORRATEO ENTRE LOS BENEFICIARIOS DE LOS DIVIDENDOS O UTILIDADES

Cuando se efectúen pagos de dividendos o, en su caso, distribuyan utilidades, en dinero o en especie, acumuladas al cierre del ejercicio inmediato anterior a la fecha de dicho pago o distribución, que excedan a las determinadas de acuerdo con las disposiciones de la ley, los excedentes se prorratearán entre los beneficiarios, debiendo practicarse la retención prevista en el artículo 74 de la ley, en función de la proporción que, del total de utilidades contables cuya distribución se haya aprobado, represente el aludido excedente.

==========

TRATAMIENTO DE LOS DIVIDENDOS O UTILIDADES EN ESPECIE

Art. 75 de la LIG

DIVIDENDOS O UTILIDADES EN ESPECIE. LA DIFERENCIA ENTRE EL VALOR DE PLAZA Y EL COSTO IMPOSITIVO ES UN RESULTADO GRAVADO POR EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Cuando la puesta a **disposición de dividendos o la distribución de utilidades, en especie**, origine una **diferencia entre el valor corriente en plaza a esa fecha y su costo impositivo**, relativo a todos los bienes distribuidos en esas condiciones, **esa diferencia se considera resultado alcanzado por el impuesto a las ganancias** y deberá incluirse en el balance impositivo de la entidad correspondiente al ejercicio en que la puesta a disposición o distribución tenga lugar.

Dictamen (DI ATEC) 71/2004 del 25.11.2004.
Se trata de una sociedad que se encuentra inactiva desde el año 1989.
Los accionistas han decidido disolver la sociedad.
Se transfiere la titularidad del inmueble a los accionistas.
La transferencia del inmueble a los accionistas involucra la disolución de la sociedad.
La sociedad disuelta deberá computar como ganancia gravada, el resultado proveniente de comparar el valor de plaza del inmueble transferido con su costo impositivo.

"*SUMARIO*

*La transferencia a sus accionistas del único bien que posee una sociedad anónima involucra en el caso particular la disolución de la sociedad y consecuentemente, el rescate de las acciones emitidas, por lo que aquélla **deberá computar como ganancia gravada**, en el ejercicio correspondiente a su cesación de negocios, **el resultado proveniente de comparar el valor de plaza del inmueble transferido con su costo impositivo**.*

*I. Vienen las presentes actuaciones de la ..., las cuales se originan en la presentación efectuada en los términos de la Resolución General (AFIP) Nº 858 por la responsable del epígrafe, mediante la cual consulta el tratamiento que corresponde dispensar en el impuesto a las ganancias a la **transferencia a sus accionistas de la titularidad del único bien –un inmueble rural- que posee**.*

Específicamente, requiere se les informe si la diferencia entre el valor de mercado o plaza del citado activo y su valor residual impositivo constituye un beneficio alcanzado por la ley del tributo.

*Al respecto, aclara que **la sociedad se encuentra inactiva desde el año 1989, no realizando operación alguna que le genere algún tipo de ingresos**, y que "Solamente ha incurrido en los gastos necesarios para mantener en vigencia la sociedad y el mantenimiento de una propiedad inmueble rural inexplotada".*

*Dentro de ese contexto, explica que "… **los señores accionistas han decidido informalmente disolverla, transfiriendo la titularidad del inmueble a los mismos** según las proporciones detentadas por ellos respecto del capital social y darle el destino que –subdivisión mediante- disponga cada uno de ellos".*
(..)
*b) **distribución final de lo obtenido por la liquidación de la sociedad**".*

De las normas glosadas se desprende que la sociedad deberá presentar su declaración jurada por el período cerrado como consecuencia de su cesación de negocios, debiendo incluir dentro de ella las rentas obtenidas hasta la fecha de la distribución final.

Resta ahora dilucidar si la rubrada debe incluir o no entre los resultados correspondientes al ejercicio así terminado, la diferencia generada entre el valor de plaza del inmueble transferido y su costo impositivo.

*Sobre dicho particular, cabe tener en cuenta que el **artículo 3º de la ley del gravamen** dispone 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 punto del análisis debemos resaltar que la distribución final trae aparejado, en la generalidad de los casos, la entrega por parte de los accionistas de los títulos representativos de su participación en el capital social, es decir el rescate de las acciones emitidas.

Con relación a ello, es del caso mencionar que en oportunidad de definir el encuadre legal que cabe atribuir al rescate de acciones, la Dirección de ... tipificó a dicha operatoria como un contrato de permuta, ello conforme a las previsiones del artículo 1485 del Código Civil, el cual prevé que "El contrato de trueque o permutación tendrá lugar, cuando uno de los contratantes se obligue a transferir a otro la propiedad de una cosa, con tal que éste le dé la propiedad de otra cosa" –Cfr. Actuaciones Nros. .../... y .../...(DI ...)-.

En los citados pronunciamientos se señaló que "… tendiendo en cuenta las características de la operación motivo de la consulta … resulta dable afirmar que la misma constituye una permuta en los términos del artículo 1485 del Código Civil precedentemente transcripto. Ello por cuanto una parte se obliga a entregar un bien a cambio de otro bien; en los supuestos bajo análisis se entregan dos inmuebles … a cambio de la titularidad de acciones".

No afecta al encuadre formulado el hecho de que en el presente caso los socios no restituyeran a la sociedad los títulos que poseen –ello en virtud de la "informalidad" a que se alude en la presentación-, pues al perder éstos todo contenido económico como consecuencia de la desaparición del patrimonio social, se arriba a iguales efectos que los que se producirían en caso de verificarse dicha entrega.

*Como corolario de lo expuesto, y a los fines de esclarecer la inquietud planteada por la consultante, **este servicio asesor concluye que la transferencia del bien a los accionistas de hecho involucra la disolución de la sociedad** y consecuentemente, el rescate de las acciones emitidas, por lo que **la sociedad disuelta deberá computar como ganancia gravada**, en el ejercicio correspondiente a su cesación de negocios, **el resultado proveniente de comparar el valor de plaza del inmueble transferido con su costo impositivo**.*

Adviértase que un criterio opuesto al aquí esbozado conduciría a que se otorgue a la operatoria sub-examine un tratamiento tributario disímil al que cabría otorgar en el supuesto que la sociedad hubiera enajenado el inmueble y distribuido posteriormente el producido entre sus componentes".

Acta EDI Nº 12 con Instituciones profesionales del 10.03.2017.
Una sociedad anónima al disolverse deberá sumar a la ganancia gravada de su propio balance impositivo la diferencia entre el valor de plaza de los bienes adjudicados a sus accionistas y su valor impositivo.

"*1. Disolución de Sociedad Anónima. Transferencia de activo a los accionistas*

Se trata de una sociedad anónima que está en un proceso de liquidación. Se procedió a liquidar activos y se cancelaron todos los pasivos.

Solo queda un inmueble que debe ser adjudicado a los accionistas dado que es el único bien que posee la SA transfiriendo la titularidad a los dos únicos accionistas según las proporciones de capital social que poseen. Los accionistas lo alquilarán y pagarán por Primera Categoría.

Existe un Dictamen 71/2004 (DAT) que llega a la conclusión que debe computar como ganancia gravada en el ejercicio de liquidación la diferencia entre el valor de plaza del inmueble transferido menos el valor residual impositivo.

En este caso particular los accionistas deberían vender el inmueble para poder afrontar el pago del gravamen. No es la voluntad de los accionistas y se verían obligados a continuar una sociedad para no desprenderse del inmueble. Se consulta:

¿Sigue siendo éste el criterio del Fisco?

Respuesta de la AFIP

El artículo 72 de la LIG (HOY ART. 75 DE LA LIG)*, estatuye que "Cuando la puesta a disposición de dividendos o la distribución de utilidades, en especie, origine una diferencia entre el valor corriente en plaza a esa fecha y su costo impositivo, relativo a todos los bienes distribuidos en esas condiciones, la misma se considerará resultado alcanzado por este impuesto y deberá incluirse en el balance impositivo de la entidad correspondiente al ejercicio en que la puesta a disposición o distribución tenga lugar".*

*Con respecto a la aplicación del Artículo 72 de la LIG a la disolución de la sociedad, el **Dictamen N° 71/04 (DI ATEC)** traído a colación, al analizar la transferencia del único bien que poseía una sociedad anónima a sus accionistas concluyó que "… la transferencia del bien a los accionistas de hecho involucra la disolución de la sociedad y consecuentemente, el rescate de las acciones emitidas, por lo que la sociedad disuelta deberá computar como ganancia gravada, en el ejercicio correspondiente a su cesación de negocios, el resultado proveniente de comparar el valor de plaza del inmueble transferido con su costo impositivo".*

Tal pronunciamiento advierte que adoptar un criterio distinto al esbozado "… conduciría a que se otorgue a la operatoria sub-exánime un tratamiento tributario disímil al que cabría otorgar en el supuesto que la sociedad hubiera enajenado el inmueble y distribuido posteriormente el producido entre sus componentes".

En razón de lo expuesto, ***cabe reiterar que una sociedad anónima al disolverse deberá sumar a la ganancia gravada de su propio balance impositivo la diferencia entre el valor de plaza de los bienes adjudicados a sus accionistas y su valor impositivo****, ello de acuerdo a las disposiciones del Artículo 72 de la LIG*".

==========

DISPOSICION DE FONDOS O BIENES A FAVOR DE TERCEROS

Art. 76 de la LIG

Toda **disposición de fondos o bienes** efectuada a favor de terceros por parte de los sujetos comprendidos en el inciso a) del artículo 53 (SOCIEDADES DE CAPITAL), que **no responda a operaciones realizadas en interés de la empresa**, **hará presumir, sin admitir prueba en contrario**, **una ganancia gravada** que será determinada conforme los siguientes parámetros:

Como se puede ver el artículo 76 de la LIG determina que para que resulte de aplicación la presunción, la disposición de los fondos o de los bienes, no debe responder a operaciones realizadas en interés de la empresa.

SUJETOS ALCANZADOS POR EL INSTITUTO DE DISPOSICION DE FONDOS O BIENES A FAVOR DE TERCEROS

En el caso de disposición de fondos o de bienes a favor de terceros, que no sea en interés de la empresa, nos encontramos con una presunción de renta de tercera categoría que en principio no admite prueba en contrario.

El artículo 76 de la LIG, expresamente menciona a los sujetos comprendidos en el artículo 53 inciso a) de la LIG, es decir a todas las sociedades de capital tipificadas en el artículo 73 de la LIG.

Se debe tener presente que a partir de la reforma de la ley 27.430 (B.O.29/12/2017), el artículo 76 de la LIG, resulta de aplicación tanto para una SA como para una SRL.

DISPOSICION DE FONDOS

Art. 76 inciso a) de la LIG

a) En el caso de disposición de fondos, **se presumirá un interés anual** equivalente al que establezca la reglamentación, de acuerdo a cada tipo de moneda.

DISPOSICION DE BIENES

Art. 76 inciso b) de la LIG

b) Respecto de las disposiciones de bienes, **se presumirá una ganancia** equivalente:

Al ocho por ciento **(8%) anual del valor corriente en plaza de los bienes inmuebles**

Al veinte por ciento **(20%) anual del valor corriente en plaza respecto del resto de los bienes**.

PAGOS POR EL USO DE LOS BIENES DISPUESTOS

Art. 76 segundo párrafo de la LIG

Si se realizaran pagos durante el mismo período fiscal por el uso o goce de dichos bienes, **los importes pagados podrán ser descontados a los efectos de la presunción**.

A MODO DE RESUMEN

El artículo 76 de la LIG, establece que la disposición puede ser tanto de fondos como de bienes. Si bien la renta presunta de tercera categoría se calcula de manera distinta según la disposición sea de fondos o de bienes.

En el caso de disposición de fondos el interés presunto es un interés anual equivalente al que establezca la reglamentación, de acuerdo a cada tipo de moneda. (EL INTERES PRESUNTO SE ENCUENTRA TIPIFICADO EN EL ARTICULO 169 DEL DECRETO REGLAMENTARIO)

En el caso de disposición de bienes la ganancia presunta es:

-En el caso de inmuebles el ocho por ciento (8%) anual del valor corriente en plaza.

-En el caso del resto de los bienes el veinte por ciento (20%) anual del valor corriente en plaza.

Cuando se trate de disposición de bienes, respecto de los cuales se hubiese pactado el pago de un precio por el uso o goce de esos bienes, el importe pagado se restará de la renta presunta.

OPERACIONES EN CONDICIONES DE MERCADO

Art. 76 tercer párrafo de la LIG

Las disposiciones precedentes no se aplicarán en los casos en donde tales sujetos efectúen disposiciones de bienes a terceros en condiciones de mercado, conforme lo disponga la reglamentación.

Motivo por el cual las presunciones no se aplican cuando las disposiciones de bienes se realizan en condiciones de mercado, de acuerdo a lo que determine la reglamentación.

DIVIDENDOS O UTILIDADES PRESUNTOS

Art. 76 último párrafo de la LIG

Tampoco serán de aplicación cuando proceda el tratamiento previsto en los párrafos tercero y cuarto del artículo 16 o en el artículo 50.

Por lo tanto tampoco se aplican las presunciones en el caso de dividendos o utilidades presuntos tipificados en el artículo 50 de la LIG.

Art. 169 del D.R. de la LIG.

A efectos de la aplicación del artículo 76 de la LIG, se entenderá que se configura la disposición de fondos o bienes que dicha norma contempla, **cuando aquellos sean entregados en calidad de préstamo**, **cualquiera sea la naturaleza y la residencia del prestatario** y **cualquiera sea la relación que pudiera tener con la empresa que gire los fondos**, y sin que ello constituya una consecuencia de operaciones propias del giro de la empresa o deban considerarse generadoras de ganancias gravadas.

Teniendo en cuenta que la ley poco dice respecto de que debe entenderse por disposiciones que no sean en interés de la empresa, el decreto reglamentario nos aclara que se configura la disposición de fondos o de bienes a favor de terceros tipificada en el artículo 76 de la LIG, cuando los **fondos o los bienes sean entregados en calidad de préstamo**. Sin importar la naturaleza y la residencia del prestatario. Y sin importar tampoco la relación que pudiera tener con la empresa que gire los fondos.

Con la reforma que introduce el Decreto 1.170/2018 en el art. 169 del decreto reglamentario de la LIG, queda claro que el instituto resulta de aplicación en el caso de sujetos vinculados. Así lo había determinado la CSJN **Fiat Concord SA** del 06.03.2012.

DEFINICION DE OPERACIONES REALIZADAS EN INTERES DE LA EMPRESA (MARGINADAS DE LA PRESUNCION)

Art. 169 segundo párrafo del D.R. de la LIG.

Se considerará que constituyen una consecuencia de operaciones propias del giro de la empresa, **las sumas anticipadas a directores, síndicos y miembros de consejos de vigilancia, así como a los socios administradores, en concepto de honorarios, en la medida que no excedan los importes fijados por la asamblea** correspondiente al ejercicio por el cual se adelantaron y siempre que tales adelantos se encuentren individualizados y registrados contablemente.

Como se puede ver el decreto reglamentario de la LIG (Art. 169) establece que constituyen una consecuencia de operaciones propias del giro de la empresa, no alcanzadas por la presunción:

Los anticipos a directores, a síndicos, a miembros de consejos de vigilancia, a socios administradores, en concepto de honorarios, siempre que las sumas anticipadas no excedan los honorarios aprobados por la asamblea, exigiendo el decreto reglamentario que los anticipos se encuentren individualizados y registrados contablemente.

RENTA PRESUNTA PARA LA SOCIEDAD VS. DIVIDENDOS O UTILIDADES PRESUNTOS

Art. 169 segundo párrafo del D.R. de la LIG.

De excederse tales importes y tratándose de directores, síndicos y miembros de consejos de vigilancia que **no sean los sujetos comprendidos en el inciso f) del primer párrafo del artículo 50 de la ley**, será de aplicación lo dispuesto en este artículo.

El decreto reglamentario de la LIG aclara qué si los anticipos exceden los honorarios aprobados a directores, a síndicos y a miembros de consejos de vigilancia que no sean accionistas o socios (sujetos del artículo 50 inciso f) de la LIG), serán tratados como disposición de fondos a favor de terceros.

El art. 50 inciso f) de la LIG, se refiere a:

Los titulares, propietarios, socios, accionistas, cuotapartistas, fiduciantes o beneficiarios de los sujetos comprendidos en el artículo 73 perciban sueldos, honorarios u otras remuneraciones, en tanto no pueda probarse la efectiva prestación del servicio o que la retribución pactada resulte adecuada a la naturaleza de los servicios prestados o no superior a la que se pagaría a terceros por servicios similares.

DISPOSICION DE FONDOS. TASA DE INTERES

Art. 169 tercer párrafo del D.R. de la LIG.

En el caso de disposición de fondos, la presunción del inciso a) del primer párrafo del artículo 76 de la ley se determinará con base en el "*costo financiero total o tasa de interés compensatorio efectiva anual*", calculada conforme las disposiciones del Banco Central de la República Argentina, que publique el Banco de la Nación Argentina "*para operaciones de préstamo en moneda nacional y extranjera, aplicable de acuerdo con las características de la operación y del sujeto receptor de los fondos*".

DISPOSICION DE BIENES. PAGO POR EL USO DE LOS BIENES

Art. 169 cuarto párrafo del D.R. de la LIG.

En el caso de disposiciones de bienes, al importe total de ganancia presunta determinado con base en los porcentajes expresados en el inciso b) del primer párrafo del artículo 76 de la ley, se le restarán los importes que el tercero haya pagado en el mismo período fiscal con motivo del uso o goce de los bienes dispuestos.

Es decir, qué en el caso de disposiciones de bienes, al importe total de la ganancia presunta (8% anual del valor corriente en plaza en el caso de inmuebles o 20% en el caso de otros bienes), se le restará el importe que el tercero haya pagado (en el mismo período fiscal) por el uso o goce de los bienes.

BASE IMPONIBLE PARA LA APLICACIÓN DE LA PRESUNCION DEL 8% O DEL 20%

Art. 169 quinto párrafo del D.R. de la LIG.

Los porcentajes (DEL 8% Y DEL 20%) a que se refiere dicho inciso b) se calcularán sobre el **valor de plaza del bien** respectivo **determinado, por primera vez, a la fecha de la respectiva disposición** y, **posteriormente, al inicio de cada ejercicio fiscal** durante el transcurso de la disposición.

Por lo tanto, el porcentaje del 8% o del 20% se calcula sobre el valor de plaza del bien determinado, por primera vez, a la fecha de la disposición y, posteriormente, al inicio de cada ejercicio fiscal durante el transcurso de la disposición.

VALOR DE PLAZA DE LOS INMUEBLES

Art. 169 quinto párrafo del D.R. de la LIG.

El valor de plaza del bien deberá surgir, en el caso de inmuebles, de una constancia emitida y suscripta por un corredor público inmobiliario matriculado ante el organismo que tenga a su cargo el otorgamiento y control de las matrículas en cada ámbito geográfico del país, pudiendo suplirse por la emitida por una entidad bancaria perteneciente al Estado Nacional o Provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

VALOR DE PLAZA DE LOS BIENES MUEBLES

Art. 169 sexto párrafo del D.R. de la LIG.

Tratándose de bienes muebles el valor deberá surgir de un **informe de valuador independiente**, en los términos del art. 284 de la ley 27.430. Las entidades u organismos que otorgan y ejercen el control de la matrícula de profesionales habilitados para realizar valuaciones de bienes deberán proporcionar a la AFIP el listado de los referidos profesionales en los términos que la AFIP determine.

> **Art. 284 de la ley 27.430**
>
> El valuador independiente debe ser un profesional con título habilitante en la incumbencia que corresponda según los bienes de que se trate.
>
> No podrá ser valuador quien:
>
> a) Estuviera en relación de dependencia del contribuyente o de entes que estuvieran vinculados económicamente a aquel.
>
> b) Fuera cónyuge, conviviente o pariente por consanguinidad, en línea recta o colateral hasta el cuarto grado inclusive, o por afinidad hasta el segundo grado, del contribuyente persona humana o sucesión indivisa, o de alguno de los propietarios, directores, gerentes generales o administradores de los sujetos comprendidos en el art. 53 de la LIG, o empresas vinculadas económicamente a estas.
>
> c) Fuera dueño, titular, socio, asociado, director o administrador de los sujetos comprendidos en el art. 53 de la LIG, o tuviera intereses significativos en el ente o en los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquel.
>
> d) Reciba una remuneración contingente o dependiente de las conclusiones o resultados de su tarea de valuación.

DEVOLUCION DE LOS FONDOS O DE LOS BIENES

Art. 169 séptimo párrafo del D.R. de la LIG.

La imputación de intereses presuntos (en el caso de disposición de fondos) y **la imputación de ganancias presuntas** (en el caso de disposición de bienes), **cesará en el momento en que se produzca la devolución de los fondos o de**

los bienes, ya que la devolución implica, según el decreto reglamentario "*la cancelación del préstamo respectivo con más los intereses y ganancias, devengados, capitalizados o no, generados por la disposición de fondos o bienes respectiva*".

OPERACIONES REALIZADAS EN CONDICIONES DE MERCADO. INFORME DE CONTADOR PUBLICO

Art. 169 octavo párrafo del D.R. de la LIG.

La imputación de intereses presuntos (en el caso de disposición de fondos) y **la imputación de ganancias presuntas** (en el caso de disposición de bienes) **no procede** cuando la disposición de fondos o bienes se hubiera efectuado aplicando tasas de interés inferiores a las establecidas por el BCRA y por el BNA o ganancias presuntas inferiores al 8% o al 20% del valor de plaza de los bienes, y **pudiera demostrarse que las operaciones de disposición de fondos o de bienes fueron realizadas en condiciones de mercado como entre partes independientes**.

En tales casos, la empresa deberá presentar, un **informe suscripto por contador público** independiente **en el que se detallen**, dependiendo de la operación de que se trate, **las razones que fundamenten el cumplimiento de tales condiciones**, en los términos y con los requisitos que disponga la AFIP.

INTERVENCION DE UN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Art. 169 noveno párrafo del D.R. de la LIG.

Tampoco procederá la imputación a que se refiere el párrafo anterior en los casos de las transacciones contempladas en el tercer párrafo del artículo 16 de la ley, así como en las actividades en que intervenga un establecimiento permanente conforme lo previsto en su cuarto párrafo.

RENTA PRESUNTA PARA LA SOCIEDAD VS. DIVIDENDOS O UTILIDADES PRESUNTOS

Art. 169 décimo párrafo del D.R. de la LIG.

En los casos de presunción de puesta a disposición de dividendos y utilidades a que se refiere el artículo 50 de la ley, serán aplicables las disposiciones de su artículo 76, sobre los importes de fondos o valores de plaza de bienes dispuestos, en la medida que estos superen el monto de las utilidades acumuladas que menciona el segundo párrafo de aquel artículo. (TENIENDO EN CUENTA LO ESTABLECIDO EN EL ART. 120 DEL D.R. DE LA LIG).

Como se puede ver el penúltimo (decimo) párrafo del art. 169 del decreto reglamentario de la LIG, en los casos dividendos y utilidades presuntos en los términos del artículo 50 de la LIG, establece que serán aplicables las disposiciones de su artículo 76, exclusivamente sobre los importes que superen el monto de las utilidades acumuladas del ejercicio anterior. Ello teniendo en cuenta en nuestra opinión lo dispuesto en el tercer párrafo del artículo 120 del decreto reglamentario de la LIG (Las utilidades acumuladas del ejercicio en el cual se producen los retiros o disposiciones).

No obstante lo expuesto el artículo 169 del decreto reglamentario literalmente dice: *"En los casos de presunción de puesta a disposición de dividendos y utilidades a que se refiere el artículo 50 de la ley, serán aplicables las disposiciones de su artículo 76, sobre los importes de fondos o valores de plaza de bienes dispuestos,* ***en la medida que estos superen el monto de las utilidades acumuladas que menciona el segundo párrafo de aquel artículo****"*. (EL ARTICULO 50 SEGUNDO PARRAFO DE LA LIG SE REFIERE A LAS UTILIDADES ACUMULADAS DEL EJERCICIO ANTERIOR).

LIBERALIDADES. GASTO NO DEDUCIBLE

Art. 169 último párrafo del D.R. de la LIG.

Cuando la disposición de fondos o de bienes suponga una **liberalidad de las contempladas en inciso i) del artículo 92 de la LIG** (DONACIONES NO DEDUCIBLES, PRESTACIONES DE ALIMENTOS, ETC.), el importe de los fondos o el valor impositivo de los bienes dispuestos, **no serán deducibles** a efectos de la liquidación del impuesto a las ganancias, por parte de la empresa que efectuó la disposición, **no dando lugar al cómputo de intereses presuntos y ganancias presuntas**.

El **artículo. 92 inciso i) de la LIG** determina que no resultan deducibles:
"*No serán deducibles, sin distinción de categorías:*
(..)
i) Las donaciones no comprendidas en el artículo 85, inciso c), las prestaciones de alimentos, ni cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie".

Téngase presente que las donaciones comprendidas en el artículo 85 inciso c) de la LIG, son las deducibles, con el tope del 5% de la ganancia neta.

JURISPRUDENCIA SOBRE DISPOSICION DE FONDOS O BIENES A FAVOR DE TERCEROS

MACRO FUNDAMENTALS SA TFN SALA B DEL 19.02.2020

EXXON MOBIL BUSINESS SUPPORT CENTER ARGENTINA SRL TFN SALA B DEL 07.11.2019

EXXON MOBIL BUSINESS SUPPORT CENTER ARGENTINA SRL CNACAF SALA IVDEL 06.09.2022

COMPAÑÍA DE TRANSPORTE DE ENERGIA ELECTRICA DE ALTA TENSION TRANSENER SA CSJN DEL 10.05.2016

COLIMA SA TFN SALA C DEL 26.11.2004

SERVANDO PEDRIDO SAIC CNACAF SALA III DEL 11.10.2005

SERVANDO PEDRIDO SAIC TFN SALA D DEL 20.12.2000

AKAPOL SA CSJN DEL 03.05.2012

FIAT CONCORD SA CSJN DEL 06.03.2012

BJ SERVICE SRL CSJN DEL 06.03.2012

PETROQUIMICA RIO TERCERO SA CSJN DEL 14.07.2015

DRAGADOS Y OBRAS PORTUARIAS SA CSJN DEL 24.04.2012

MACRO FUNDAMENTALS SA TFN SALA B DEL 19.02.2020

Contrato de comodato gratuito entre una sociedad y su accionista mayoritario y presidente. El accionista mayoritario y presidente de la S.A. utilizaba el inmueble de la sociedad como casa habitación. (HOY CORRESPONDE EN PRIMER LUGAR DIVIDENDO PRESUNTO)

El TFN confirma la determinación de oficio, corresponde la aplicación del art. 76 de la LIG. Se trata de disposición de bienes a favor de terceros que no es interés de la empresa.

Observación

Luego de la reforma de la ley 27.430 debería tenerse en cuenta el art. 50 de la LIG (DIVIDENDOS PRESUNTOS) y luego la posible aplicación de disposición de fondos a favor de terceros (Art. 76 de la LIG).

EXXON MOBIL BUSINESS SUPPORT CENTER ARGENTINA SRL TFN SALA B DEL 07.11.2019

EXXON MOBIL BUSINESS SUPPORT CENTER ARGENTINA SRL CNACAF SALA IV DEL 06.09.2022

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

Se trataba de préstamos a favor de los empleados de la empresa.

Para el TFN si bien se trata de disposición de fondos a favor de terceros (los empleados), esas disposiciones de fondos son en interés de la empresa.

"*VII. - Que tal como se mencionó, y conforme surge de los antecedentes administrativos de la causa,* ***se trata de cuatro tipos diversos de préstamos****, dentro de ciertos programas de beneficios* ***que la recurrente otorga a sus dependientes, a saber hipotecario, automotor, asistencia financiera a empleados y adelantos financieros para impatriados****. Resulta conveniente repasar brevemente cada uno de ellos.*

PRESTAMOS HIPOTECARIOS

Respecto de los ***préstamos hipotecarios****, los mismos se otorgaban siempre en moneda local para la compra de propiedades inmuebles dentro de la República Argentina a razón del 85% (ochenta y cinco por ciento) del valor de la propiedad según tasación más gastos, con un tope de hasta 25 (veinticinco) sueldos, amortizable en 15 (quince) años por medio de 180 (ciento ochenta) cuotas mensuales, iguales y consecutivas o la cantidad de cuotas posibles hasta los 66 años de edad,* ***con una tasa de interés sobre la base del sistema francés del 2% (dos por ciento) anual****.*

La empresa resguardaba su inversión mediante cinco mecanismos legales; la constitución del derecho real de hipoteca a su favor al momento de la escritura traslativa de dominio (costos de constitución y liberación a cargo del empleado), la constitución de un seguro de vida sobre saldo de préstamo (costos a cargo del empleado), la constitución de un seguro sobre incendio a favor de la empresa (costos a cargo del empleado), la extensión de uno o más títulos de créditos (pagarés) como garantía colateral en caso de incumplimiento y firmada dicha garantía no solamente por el empleado sino también por su cónyuge y, finalmente, en caso de extinción del vínculo laboral por cualquier razón cesaba el plan de cuotas y se tornaba obligatoria la devolución íntegra del saldo restante al momento del distracto (fs. 377/377 vta., AA, Cuerpo Ganancias II).

PRESTAMOS PARA COMPRA DE AUTOS

Respecto de los ***préstamos para adquisición de automotores****, los mismos se otorgaban conforme el valor del automóvil a adquirir más gastos, renovable previa cancelación del préstamo anterior de igual tipo (o mediante reconversión de plan y adición del saldo deudor anterior), amortizable en 5 (cinco) años a razón de 60 (sesenta) cuotas mensuales, iguales y consecutivas o la cantidad de cuotas posibles hasta los 66 años de edad,* ***sin tasa de interés****.*

En este supuesto, dados los menores valores involucrados, los resguardos de la empresa se observan acordes al tipo de préstamo: seguro de vida sobre saldo, la extensión de un pagaré como garantía colateral en caso de incumplimiento, firmado por el empleado y su cónyuge y, finalmente, en caso de extinción del vínculo laboral por cualquier razón cesaba el plan de cuotas y se tornaba obligatoria la devolución íntegra del saldo restante al momento del distracto (fs. 378/378 vta., AA, Cuerpo Ganancias II).

PRESTAMOS PARA ASISTENCIA FINANCIERA

*Luego, en el caso de los **préstamos por asistencia financiera**, se trataba de adelantos dinerarios en casos excepcionales ante el acaecimiento de situaciones económicas impredecibles relativas a causas justificadas, tales como enfermedades serias del empleado o de algún miembro de su grupo familiar (esposa/o, hijos, parientes directos o políticos a cargo del empleado). Presentaban como importe máximo dos veces el salario mensual del empleado en cuestión, amortizable en hasta 24 (veinticuatro) cuotas mensuales desde el mismo momento de su otorgamiento y **sin devengamiento de intereses** (fs. 379, AA, Cuerpo Ganancias II).*

PRESTAMOS PARA IMPATRIADOS

*Por último, en el caso de los **préstamos en tanto adelantos financieros a impatriados** (empleados provenientes de empresas afiliadas del exterior con destinación temporal a la República Argentina), consistente en el adelanto en efectivo del gasto a incurrir en concepto de depósito y primer mes de alquiler para la vivienda a habitar en el país, debiendo ser el mismo devuelto de forma íntegra una vez finalizada su asignación en el país (fs. 379 vta., AA, Cuerpo Ganancias II)*.
(..)
REQUISITOS PARA LA APLICACIÓN DEL ART. 76 DE LA LIG

*Ahora bien, más allá de lo expuesto tal como ha señalado la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para que el art. 73 de la ley del gravamen resulte de aplicación a un caso concreto **resulta necesario verificar la concurrencia de tres requisitos**: a) la disposición de fondos a favor de un tercero, b) que dicha disposición sea efectuada por un sujeto comprendido en el inciso "a" del art. 49 de la ley de impuesto a las ganancias y, c) **que esas operaciones no sean realizadas en interés de la empresa** (cfr. "Antolín Fernández S.A. c/ DGI", CNACAF, Sala V, 30/12/2010; "Akapol", CNACAF, Sala V, 09/03/2005; "Merlino Automotores S.A,", CNACAF, Sala I, 12/03/2009; "Servando Pedrido S.A.I.C.yF.", CNACAF, Sala III, 11/10/2005; "Lemiro Pablo Pietroboni S.A.", CNACAF, Sala IV, 05/07/2007).*

En el particular, no se encuentra en discusión el requisito contemplado en el punto b) precedentemente mencionado. Por el contrario, sí se discuten en autos los dos requisitos restantes; vale decir, el carácter de terceros o no que pueden revestir respecto de la empresa, su propio personal en relación de dependencia y, si en definitiva, los préstamos efectuados fueron o no realizados en interés de la empresa otorgante.
(..)
LOS PRESTAMOS A LOS EMPLEADOS SON EN INTERES DE LA EMPRESA

*Vale decir, aun cuando los empleados en relación de dependencia sean, en principio, terceros respecto de la empresa, en un sentido estrictamente jurídico-formal de la acepción, **mal puede considerarse que la realización de préstamos como los que aquí cuestiona el Fisco Nacional no hayan sido realizados en el interés de la empresa** otorgante ni que no constituyan una consecuencia de operaciones propias del giro de la empresa. Ello así, pues **el fortalecimiento del vínculo laboral habido, entre ambas partes de un contrato de trabajo, con estas prestaciones a favor del personal, redunda en un claro beneficio para la concreción de las operaciones propias del giro de la empresa**.*
(..)
*En esa tónica, cabe destacar que dadas las particularidades de **los préstamos realizados por la empresa recurrente a sus empleados en relación de dependencia resultan erogaciones que, en principio, redundan en un beneficio para la propia empresa y que, en definitiva, son consecuencia de operaciones propias de ese mismo giro empresario**.*

NO SE TRATA DE UNA LIBERALIDAD A FAVOR DE LOS EMPLEADOS

En efecto, puede observarse que los préstamos bajo análisis no redundan en una liberalidad a favor de los empleados que los reciben sino que en estos se establecen consecuencias claras ante el incumplimiento de las condiciones pautadas -vide fs. 208 A.A. cláusula préstamo hipotecario "en oportunidad de la extinción del vínculo laboral con la Compañía, por cualquier razón o circunstancia que fuere, el empleado deberá cancelar el saldo del préstamo adeudado" idéntica cláusula se establece en los préstamos de automotor (vide fs. 214).

Cabe destacar que si bien los préstamos mencionados precedentemente se pueden observar, en principio, más favorables que aquellos existentes en plaza para la misma época, tiene que ver con el especial vínculo (empleador-empleado) en el que se desenvuelven, sin dejar de establecerse en los mismos los resguardos correspondientes para el caso de incumplimiento -vide por ejemplo en el caso del mutuo hipotecario, contempla garantías y avales similares a los exigidos por otros operadores del sistema financiero local-.

LOS PRESTAMOS LE GENERAN VALOR AGREGADO A LA EMPRESA

*Por otra parte, **no puede negarse que la concesión de este tipo de préstamos presenta un innegable valor agregado para la empresa** aquí recurrente, no sólo a nivel de mantenimiento y conservación del personal, sino en lo que se refiere a la mayor competitividad a los efectos de su incorporación. En esa sintonía, basta observar en la Memoria que acompaña a los estados contables cerrados para el ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 2012, en la que se informa a los accionistas que en aras de la mejora de esa competitividad ya mencionada, **se generó un aumento en la nómina de empleados** del ocho por ciento (8%) con respecto al año 2011, alcanzando así un total de mil cuatrocientos cincuenta y cuatro (1454) empleados (fs. 123, AA, Cuerpo Ganancias I).*

A mayor abundamiento, y teniendo a la vista los estados contables de la recurrente anteriormente mencionados, los cuales fueran aportados durante la instancia administrativa previa y no han sido cuestionados por el Fisco Nacional, debe ponerse de resalto que ***el saldo de los préstamos otorgados a sus empleados por parte de la recurrente, no resulta relevante en comparación con el costo de prestación de servicios*** *incurrido por la recurrente, en lo que a sueldos y contribuciones se refiere(cfr. fs. 110,112 y 152, AA, Cuerpo Ganancias I).*

En resumidas cuentas, en virtud de lo expuesto ***corresponde revocar la resolución apelada*** *en todas sus partes, con costas*".

Exxon Mobil Business Support Center Argentina SRL CNACAF Sala IV del 06.09.2022

Prestamos a los empleados
Art. 76 LIG
Disposición de fondos a favor de terceros

EL TFN RECOVO LA DETERMINACION DE OFICIO

LA CNACAF CONFIRMA LA SENTENCIA DEL TFN Y REVOCA LA DETERMINACION DE OFICIO

"*1º) Que, a fs. 62/65vta.,* ***la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación revocó la resolución*** *21/2018 dictada por el Jefe (Int.) de la Sección Recursos de la División Revisión y Recursos II de la Dirección Regional Palermo de la AFIP- DGI que determinó de oficio el Impuesto a las Ganancias de la actora por el período fiscal 2012, con más intereses resarcitorios, y aplicó una multa con fundamento en el art. 45 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificatorias) equivalente al 70% del gravamen presuntamente omitido.*

Para así resolver, señaló que, a criterio del Fisco Nacional, los empleados en relación de dependencia revestían la condición de "terceros" respecto de la actora (en el caso, su empleadora) y que los préstamos otorgados a favor de dichos dependientes no resultaban "en interés de la empresa", de modo que correspondía la aplicación del art. 73 (HOY ART. 76 LIG) *de la ley del Impuesto a las Ganancias entonces vigente ("LIG"). A su turno, puntualizó que la contribuyente sostenía que los referidos préstamos formaban parte de su política corporativa, constituían "una estrategia de captación y mantenimiento del personal en relación de dependencia" y redundaban "en un beneficio o interés para la propia empresa".*

Precisó que conforme surgía de los antecedentes administrativos de la causa, la actora otorgaba a sus dependientes cuatro tipos de préstamos, a saber:

PRESTAMOS HIPOTECARIOS

- Préstamos Hipotecarios*: en moneda local para la compra de propiedades inmuebles dentro de la República Argentina, a razón del 85% del valor de la propiedad según tasación más gastos, con un tope de hasta 25 sueldos, amortizable en 15 años por medio de 180 cuotas mensuales, iguales o consecutivas o la cantidad de cuotas posibles hasta los 66 años de edad, con una tasa de interés sobre la base del sistema francés del 2% anual. Asimismo, la empresa resguardaba su inversión mediante cinco mecanismos legales: (i) la constitución del derecho real de hipoteca a su favor; (ii) la suscripción de un seguro de vida sobre el saldo del préstamo; (iii) la contratación de un seguro sobre incendio a favor de la actora; (iv) la extensión de uno o más títulos de créditos como garantía colateral en caso de incumplimiento; y (v) la cesación del plan de cuotas en caso de extinción del vínculo laboral por cualquier razón; circunstancia que tornaba obligatoria la devolución íntegra del saldo restante al momento del distracto;*

PRESTAMOS PARA COMPRA DE AUTOS

- Préstamos para la adquisición de automotores*: se otorgaban conforme al valor del automóvil a adquirir, más gastos, renovable previa cancelación del préstamo anterior de igual tipo y adición del saldo deudor, amortizable en 5 años en 60 cuotas mensuales, iguales y consecutivas o la cantidad de cuotas posibles hasta los 66 años de edad, sin tasa de interés. Los resguardos de la actora eran el seguro de vida sobre el saldo, la extensión de un pagaré con garantía colateral en caso de incumplimiento, y la obligatoriedad de integrar el saldo restante al momento de extinción del vínculo laboral;*

PRESTAMOS POR ASISTENCIA FINANCIERA

- Préstamos por asistencia financiera*: constituían adelantos dinerarios ante el acaecimiento de situaciones económicas impredecibles relativas a causas justificadas, tales como enfermedades serias del empleado o de algún miembro de su grupo familiar. Se otorgaba el importe máximo de dos veces el salario mensual del empleado en cuestión, amortizable en hasta 24 cuotas mensuales desde el momento de su otorgamiento y sin devengamiento de intereses; y*

ADELANTOS FINANCIEROS A IMPATRIADOS

- ***Adelantos financieros a "impatriados"****: consistían en adelantos en efectivo del gasto a incurrir en concepto de depósito y primer mes de alquiler para la vivienda a habitar en el país, debiendo ser devuelto una vez finalizada su asignación temporal a la República Argentina.*

Remarcó que el art. 73 (HOY ART. 76 LIG) *de la LIG fue incorporado por la ley 23.260 a fin de evitar maniobras elusivas tendientes a trasladar artificialmente ganancias gravadas bajo figuras exentas o no alcanzadas por el gravamen. En esa misma línea, advirtió que una forma de evitar la gravabilidad de los intereses de las colocaciones financieras era el retiro por parte de los accionistas de fondos a principio de mes, su colocación a plazo fijo a título personal y la restitución a la sociedad antes de que finalizara el mes. De este modo, no se generaba ajuste dinámico en cabeza de la empresa y los intereses resultaban exentos por corresponder a personas físicas. En el escenario descripto, puso de resalto que "esa, y*

no otra, era la finalidad de la herramienta incorporada a la ley del tributo, supuesto bastante alejado del otorgamiento de préstamos al personal en relación de dependencia que aquí nos convoca".

Indicó que la aplicación del art. 73 de la LIG exige la concurrencia de tres requisitos: (i) la disposición de fondos a favor de un tercero; (ii) que dicha disposición sea efectuada por un sujeto comprendido en el art. 49, inciso a, de la LIG; y (iii) que la operación no sea realizada en interés de la empresa. Citó jurisprudencia que consideró aplicable.

Manifestó que en el supuesto de autos se encontraban controvertidos los recaudos (i) y (iii), es decir, el carácter de terceros de los empleados en relación de dependencia de la actora y si "los préstamos efectuados fueron o no realizados en interés de la empresa otorgante".

Sostuvo que aun cuando los empleados en relación de dependencia fueran, en principio, terceros respecto de la actora, mal podía considerarse que los préstamos cuestionados por el Fisco Nacional no hayan sido "en el interés de la empresa otorgante ni que no constituyan una consecuencia de operaciones propias del giro de la empresa". En ese sentido, destacó que los empréstitos analizados no comportaron una liberalidad a favor de los empleados sino que establecían consecuencias claras ante el incumplimiento de las cláusulas pactadas.

Puso de relieve que las condiciones más favorables de los mutuos en cuestión respecto de los existentes en plaza respondían al especial vínculo empleador-empleado en el que se desenvolvían y contenían los resguardos pertinentes en caso de incumplimiento. Además, puntualizó que la concesión de este tipo de préstamos presentaba un innegable valor agregado para la empresa recurrente en lo que refiere al mantenimiento y conservación del personal y a la mayor competitividad a los efectos de su incorporación.

En función a los estados contables acompañados, subrayó que el saldo de los préstamos otorgados no resultaba relevante "en comparación con el costo de prestación de servicios incurrido por la recurrente, en lo que a sueldos y contribuciones se refiere".

2º) Que, disconforme con la decisión, la parte demandada interpuso y fundó su recurso de apelación a fs. 66 y 72/77vta., respectivamente, que no fue replicado por su contraria.

Alega que los empleados califican como "terceros" en los términos del art. 73 de la LIG y refiere a lo dispuesto en el art. 22 de la Ley de Contrato de Trabajo y en los arts. 16 y 183 de la Ley de Concursos y Quiebras. En esa misma línea, los denomina "clientes internos".

Alude a la doctrina jurisprudencial de la Corte Suprema de Justicia de la Nación in re ***"Fiat Concord S.A."*** *y* ***"BJ Services S.R.L."****, que identificó al "interés de la empresa" con las tasas equivalentes o sustancialmente similares a aquellas vigentes en el mercado. Al respecto, pone de resalto que los mutuos pactados entre la actora y sus empleados fueron sin intereses y por debajo de la tasa fijada por el art. 73 de la LIG y el art. 103 de su decreto reglamentario; circunstancia que -a su criterio- hace nacer la obligación de tributar el Impuesto a las Ganancias en concepto de intereses presuntos por disposición de fondos o bienes a favor de terceros.*

Arguye que los préstamos otorgados al personal no constituyen "operaciones propias del giro de la empresa" puesto que no encuadran en el principal objeto social ni en la actividad declarada por la actora, esto es, "servicios de contabilidad y teneduría de libros, auditoría y asesoría fiscal".

Asevera que la contribuyente no demostró que los préstamos en cuestión conlleven a fidelizar empleados y tampoco aportó los estudios que confirmen dicho extremo.

Manifiesta que, según surge de los estados contables cerrados al 31/12/12, obrantes a fs. 139/140 de los antecedentes administrativos, la actora debió tomar préstamos del mercado financiero para hacer frente a los mutuos otorgados a sus empleados. Asimismo, hace especial referencia al monto de intereses netos que Exxonmobil Business Support Center Argentina SRL registró como pérdida ($4.099.276) según el flujo de efectivo analizado. Ello así, afirma que "la recurrente debió recurrir a préstamos para financiar una supuesta actividad de fidelización de empleados, cuyos gastos e intereses devengados los ha computado como pérdida, dejando de obtener réditos sujetos al gravamen".

3º) Que, la presunción prevista en el artículo 73 de la LIG establece que "toda disposición de fondos o bienes efectuados a favor de terceros por parte de los sujetos comprendidos en el artículo 49 inciso a), y que no responda a operaciones realizadas en interés de la empresa, hará presumir, sin admitir prueba en contrario, una ganancia gravada equivalente a un interés con capitalización anual no menor al fijado por el Banco de la Nación Argentina para descuentos comerciales o una actualización igual a la variación del índice de precios al por mayor, nivel general, con más el interés del 8% (ocho por ciento) anual, el importe que resulte mayor. [...]". El artículo 103 de la reglamentación de la LIG define qué debe entenderse por disposición de fondos o bienes a favor de terceros. Al respecto, dispone que tal situación se configura "cuando aquéllos [fondos o bienes] sean entregados en calidad de préstamo, sin que ello constituya una consecuencia de operaciones propias del giro de la empresa o deban considerarse generadoras de beneficios gravados [...]".

De las normas transcriptas se advierte que, para aplicar la presunción contenida en el artículo 73 de la LIG (es decir, una ganancia gravada equivalente a un interés con capitalización anual no menor al fijado por el Banco de la Nación Argentina), deben cumplirse tres requisitos: a) que se trate de una disposición de fondos a favor de terceros; b) que sea realizada por alguno de los sujetos descriptos en el artículo 49 inciso a; y c) que no responda a operaciones realizadas en interés de la empresa (Sala V, in re "Akapol S.A. c DGI", del 9/03/05). Cumplidos tales recaudos, esa presunción debe aplicarse sin admitir prueba en contrario (esta Sala, in re "Lemiro Pablo Pietroboni S.A. c/DGI", sent. del 5/07/07), según lo establece el propio texto de la norma, lo cual conduce a adoptar, inexorablemente, determinaciones con base presunta (esta Sala, in re "Cía de Transporte de Energía Eléctrica EN Alta Tensión Transener S.A. contra Dirección General Impositiva s/ recurso de organismo externo", sent. Del 3/06/14; Sala III, in re "Eurocine S.A. c/ DGI", sent. del 13/05/08).

4º) Que, en lo que aquí importa, la controversia se centra en determinar si la disposición de fondos efectuada a favor de los empleados de la actora resulta subsumible en el art. 73 de la LIG. A tal fin, se deberá establecer: (i) si los prestatarios califican como "terceros"; y (ii) si las operaciones fueron realizadas en "interés de la empresa".

LOS EMPLEADOS EN RELACION DE DEPENDENCIA SON TERCEROS

En punto a la primera cuestión planteada, debe señalarse que el Tribunal Fiscal de la Nación, en la decisión aquí apelada, afirmó que los empleados en relación de dependencia son, en principio, "terceros" en un sentido jurídico- formal estricto.

Al respecto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en Fallos: 335:131 sostuvo que la sujeción económica por revestir una de las partes del contrato de mutuo una condición dominante respecto de otra dependiente "no impide considerar que dicha disposición se haya efectuado a favor de terceros, en los términos del art. 73 que se examina, puesto que se trata de distintos sujetos de derecho que son considerados individualmente como sujetos pasivos de la obligación tributaria". En efecto, como lo precisó el más Alto Tribunal, la "...relación de subordinación no suprime la personalidad jurídica de la sociedad dependiente [respecto de la sociedad dominante] pero tampoco anula su capacidad jurídica tributaria" (Fallos: 286:97).

Lo expuesto es suficiente para considerar que los empleados en relación de dependencia que revistieron la calidad de prestatarios en el sub examine, califican como "terceros" en los términos dispuestos por el art. 73 de la LIG, tal como lo consignó el a quo.

Sin perjuicio de ello, la aplicación del instituto legal utilizado por la demandada requiere que los préstamos efectuados no constituyan operaciones realizadas en interés de la empresa (prestadora de los fondos).

Con relación a esta cuestión, la Corte Suprema en el precedente ya citado (Fallos: 335:131) añadió que cuando el art. 73 de la LIG alude a las operaciones realizadas en "interés de la empresa" se refiere al interés del sujeto al que se encuentra dirigida la norma, esto es, la sociedad de capital que efectúa la disposición de fondos o bienes.

En ese sentido, esta Sala ha señalado que: "…la aplicación de las normas del artículo 73 de la ley de impuesto a las ganancias debe ser ponderada en función de las circunstancias de hecho de cada caso en particular y considerarse el provecho del sujeto contribuyente que dispuso los fondos" ("Supercanal Internacional SA (TF 20439-I) c/ DGI", del 23/02/10). Puntualmente, este Tribunal tiene dicho que el análisis requerido para la normativa aplicable a fin de determinar si una erogación responde o no a "operaciones realizadas en interés de la empresa" comporta una cuestión de hecho y prueba que debe dilucidarse según las constancias aportadas a la causa y las pruebas producidas (conf. "Petroquímica Río Tercero S.A." (TF 24.663-I) contra D.G.I.", sent. Del 17/10/13).

En el sub examine se advierte que el detalle de los préstamos otorgados y la descripción de las condiciones de cada uno de ellos reseñada por el a quo (conf. fs. 207/234, 377/379vta. y 381/462 de la actuación nro. 10903-1060-2015 y considerando 1º supra), no han sido objeto de cuestionamiento alguno por parte de la demandada (conf. fs. 40 y memorial de agravios agregado a fs. 72/77vta.). En lo que aquí interesa, el Fisco sostuvo que los préstamos otorgados al personal no constituían "operaciones propias del giro de la empresa" puesto que no encuadraban en el principal objeto social ni en la actividad declarada por la actora, esto es, "servicios de contabilidad y teneduría de libros, auditoría y asesoría fiscal". En esa línea, precisó que la contribuyente no había demostrado que los mutuos aquí involucrados conllevaran a fidelizar empleados.

A su turno, la actora explicó que "los préstamos que la compañía efectúa a su personal son una herramienta para consolidar el vínculo entre la compañía y sus empleados, es decir, que se realizan en interés de la compañía. En ese sentido la compañía ha desarrollado una política de fidelización de su personal, dentro de la cual se encuadra la del otorgamiento de los créditos objeto del reclamo, que tienen por finalidad mantener alta la moral de los empleados que trabajan en la compañía y propender a su permanencia dentro de la organización. Además de ello, teniendo en cuenta que los créditos se encuentran orientados al personal jerárquico de alto y medio rango, la oferta de los mismos fomenta la competitividad del personal, constituyendo un estímulo a la producción". Asimismo, puso de resalto que en el caso no se cumplía con el requisito que exige la "inexistencia de contraprestación alguna por parte de quien recibe los fondos o bienes" puesto que "el préstamo se otorga a condición que el trabajador continúe laborando para la empresa hasta el íntegro pago del crédito. En efecto, en caso de extinción del vínculo laboral en el ínterin, el dependiente deberá devolver el saldo del empréstito hasta su definitiva cancelación" (conf. fs. 10 de la actuación nro. 10910-615-2017 y fs. 157/157vta. de la actuación nro. 10903-1060-2015).

Además, consignó que "el mayor beneficiario de los préstamos otorgados es ExxonMobil Business Support Center Argentina SRL, quien con su estrategia orientada a la satisfacción y fidelidad de sus dependientes consigue los mejores rendimientos individuales y grupales de sus recursos humanos" (conf. fs. 467 de la actuación nro. 10903-1060-2015).

LOS PRESTAMOS A LOS EMPLEADOS SON EN INTERES DE LA EMPRESA

En este contexto y teniendo en cuenta que la finalidad del art. 73 de la LIG fue combatir ciertas prácticas destinadas a evitar el pago del tributo por parte de los accionistas de sociedades cerradas con utilidades retenidas (conf. Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados, 27º reunión – continuación de la 14º sesión ordinaria, septiembre 4 de 1985, p. 4177), cabe inferir que ***el otorgamiento de préstamos por parte de una empresa para afianzar y mejorar las relaciones con el personal en relación de dependencia no constituye una accionar ajeno a su "interés"*** *en los términos y con el alcance dispuesto en el precepto legal aquí involucrado. Ello así, en el caso,* ***existe un provecho por parte de la actora distinto a la remuneración del capital facilitado en préstamo o dispuesto pero que aun así la beneficia*** *(conf. en el mismo sentido, Sala V in re "Antolín Fernández SA c/ DGI", sent. del 30/12/10).*

En este punto, es dable señalar que la falta de prueba fehaciente relativa a la eficacia del sistema de empréstitos instaurado por la actora como beneficio a sus trabajadores no puede conducir a deslegitimar el "interés de la empresa" presente en la disposición de aquéllos fondos. Dicho de otro modo, la pretensión de la demandada relativa a la "prueba

directa e inequívoca" de la fidelización obtenida o bien la exigencia de los "estudios que se han realizado al respecto" (fs. 76vta.), equivaldría a admitir la sustitución de las motivaciones de las decisiones empresariales por el criterio administrativo de conveniencia y oportunidad, todo lo cual resulta improcedente; máxime cuando el fundamento brindado por la actora para justificar su "interés" en el plan de préstamos cuestionado luce a priori razonable dada la preponderancia de los empleados (recursos humanos) en el desarrollo de las principales actividades que llevaba adelante (esto es, prestación de servicios comerciales y profesionales; de consultoría comercial, de gerenciamiento, de producción y de comercialización; prestación de servicios de consultoría y asesoramiento empresario; prestación de servicios de reclutamiento, entrenamiento, administración y gestión de personal, administración de beneficios, pago de haberes, sistemas de recursos humanos, etc.) y fueron reconocidas por el propio Fisco (conf. estatuto social incorporado a fs. 170/205vta. de la actuación nro. 10903-1060-2015, fs. 17/18 y fs. 76).

CSJN PAN AMERICAN ENERGY LLC SUCURSAL ARGENTINA

PLAN DE PENSION PARA INCREMENTAR LA JUBILACION FUTURA DE LOS EMPLEADOS

*Por lo demás, no resulta ocioso recordar que en la causa P.868. XLVIII. **"Pan American Energy LLC Sucursal Argentina** (TF 28823-I) c/DGI", sent. Del 26/08/14, la **Corte Suprema** examinó un **"plan de pensión"** establecido por la allí actora **para incrementar la jubilación futura de los trabajadores** que se desempeñaban inicialmente en su antecesora y que se hallaba sujeto a la condición de que aquéllos permanecieran una cantidad mínima de años en la empresa con la finalidad de interesarlos en el correcto cumplimiento de sus funciones y en la consecuente estabilidad laboral que les permitiría acceder al beneficio previsto. En dicha ocasión, el Alto Tribunal destacó que "al tratarse de un incentivo para el correcto y leal cumplimiento de las tareas por parte de los empleados, procurando asegurar su permanencia en la empresa, **cabe concluir que las erogaciones efectuadas por la actora en tal concepto han tenido por finalidad la obtención de ganancias y la conservación de la fuente productora de renta**, máxime si se tiene en cuenta la innegable importancia de los recursos humanos en toda organización industrial o comercial. En efecto, con tal comprensión, el gasto puede considerarse vinculado al giro del negocio de la sociedad, en la medida en que resulta una herramienta utilizada para lograr una mayor eficiencia en el cumplimiento de su objeto social" (el destacado es propio).*

*Si bien no escapa a este Tribunal que dicho pronunciamiento refiere a la deducibilidad de un gasto y no a la aplicación de intereses presuntos por disposición de fondos, resulta aplicable al caso de autos la valoración del Máximo Tribunal respecto al **"plan de pensión" y su vinculación con el giro del negocio** en tanto instrumento empleado por la empresa como parte de su política de recursos humanos.*

En esta misma línea, es dable mencionar que el artículo 2º, punto X del estatuto social de la actora establece expresamente que "la Sociedad tiene por objeto realizar las siguientes actividades por cuenta propia o de terceros (…) X. Prestar servicios de asistencia financiera y celebrar contratos de cualquier tipo, incluso de garantía, complementarios a los mismos o no, relacionados con esta actividad (…) prestar dinero u otorgar crédito por cualquier otro medio, con o sin garantía. A este efecto podrá aceptar, emitir, transferir, y endosar cheques, letras de cambio, pagarés y/o cualquier otro tipo de instrumentos negociables, públicos y privados" (conf. fs. 170vta./172vta., 185vta. y 190/190vta. de la actuación nro. 10903-1060-2015).

Por último, en nada modifica lo expuesto la mera alusión al financiamiento al que presuntamente habría recurrido la actora con la finalidad de hacer frente a los préstamos otorgados a sus empleados (v. apartado IV.E del memorial de agravios de la demandada), puesto que comporta un argumento tardío que no fue propuesto ante el a quo (conf. art. 277, CPCCN) y, además, resulta insuficiente para desvirtuar el análisis supra efectuado.

*En función a las consideraciones precedentes, SE RESUELVE: **rechazar el recurso de apelación impetrado por el Fisco Nacional y confirmar el pronunciamiento del Tribunal Fiscal** en cuanto fue materia de agravio, sin costas por falta de actividad útil de la contraria*".

COMPAÑÍA DE TRANSPORTE DE ENERGIA ELECTRICA DE ALTA TENSION TRANSENER SA CSJN DEL 10.05.2016

Se trata de préstamos en dólares a una sociedad vinculada, con intereses.

El TFN revoca la determinación de oficio.

La CNACAF confirma la sentencia del TFN.

La CSJN confirma la sentencia de la CNACAF.

La CSJN reitera haciendo referencia al fallo Fiat Concord SA la procedencia del instituto en el caso de empresas vinculadas. (CON LA LEY 27.430 ESTA RESUELTO EL TEMA DE LAS EMPRESAS VINCULADAS)

La tasa de interés por los préstamos en moneda extranjera eran acordes a las tasas de mercado para ese tipo de operaciones. Las operaciones en dólares no deben convertirse a pesos y luego aplicar la tasa de interés del BNA para descuentos comerciales, como pretendía la AFIP.

SENTENCIA DEL TFN

"*2º) Que el mencionado tribunal hizo lugar a tal recurso y, en consecuencia, revocó el acto administrativo (fs. 178/181). Para decidir en el sentido indicado, consideró que no podía sostenerse válidamente que la actora hubiera realizado operaciones ajenas al interés empresario que justifiquen la aplicación de la presunción establecida en el art. 73* (HOY ART. 76 DE LA LIG) *de la ley del impuesto a las ganancias. Al respecto tuvo en cuenta que **del peritaje contable***

***producido en autos surgía que los préstamos otorgados por Trasener S.A. a Transba S.A. habían sido realizados en dólares y que los intereses pactados correspondían a dicha moneda**. Asimismo, señaló -con base en el informe producido por el Banco Central a fs. 121/135- que **las tasas de interés promedio que se aplicaban por préstamos a empresas de primera línea en dólares y por depósitos a plazo fijo** durante los períodos 1998, 1999 y 2000 **no diferían sustancialmente de las que fueron utilizadas por la recurrente** en esos mismos períodos; y agregó que en muchos casos los intereses utilizados por la actora -resultantes de aplicar el promedio de la tasa activa y pasiva cobrada por las entidades financieras a empresas de importancia para tales operaciones en dólares- **resultaban mayores que los intereses pagados por depósitos a plazo fijo en esa moneda**, por lo cual entendió que resultaba más beneficioso al interés de la actora realizar los préstamos a su empresa vinculada que depositar el dinero en un plazo fijo en dólares. Sin perjuicio de ello señaló que los mutuos habían sido registrados y facturados en pesos y que las transacciones respectivas habían sido efectuadas por medio de cuentas bancarias en pesos, pero que de las registraciones contables surgía que la operatoria respondía a sumas pactadas en dólares. En tales condiciones, **concluyó que no resultaba aplicable la presunción establecida en el art. 73 de la ley del tributo porque la actora pactó con Transba el pago de intereses de acuerdo con las tasas vigentes en el mercado para operaciones en dólares** y a la fecha de la operatoria examinada se encontraba vigente la ley de convertibilidad. Para ello sostuvo que "...la cotización de la convertibilidad, de 1 a 1 entre el dólar estadounidense y el peso nacional, no implica la sustitución forzosa entre dichas monedas, si ambas partes contratantes no lo pactan voluntariamente o es el resultado de una decisión judicial..." (fs. 180 vta.).*

SENTENCIA DE LA CAMARA

*3º) Que la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal **confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal** (conf. fs. 236/241). Para decidir del modo indicado sostuvo, en síntesis, que **el organismo recaudador no había logrado desvirtuar la consideración de que los mutuos se habían realizado en interés de la empresa actora por cuanto no existía divergencia entre las tasas de interés efectivamente pactadas y las corrientes en el mercado para este tipo de operaciones**. En tales condiciones concluyó que el negocio descripto había implicado un beneficio para la sociedad que efectuaba esas operaciones y la necesidad de realizar tales préstamos para su giro normal. Por último, señaló que si bien la presunción establecida en el art. 73 de la ley del impuesto es absoluta ella puede ser anulada mediante la acreditación de la inexistencia del hecho que se presume consistente en que los préstamos habían sido realizados en interés de la empresa.*

SENTENCIA DE LA CSJN

(..)

*10) Que por aplicación de tales pautas cabe concluir que el criterio seguido por la cámara, en cuanto juzgó que **los mutuos fueron realizados en interés de la empresa porque no existe divergencia entre las tasas de interés efectivamente pactadas y las corrientes en el mercado para este tipo de operaciones**, y que ello impide la aplicación de la presunción establecida en el art. 73 de la ley del tributo, se ajusta a los fines tenidos en cuenta al instituirse la aludida reforma mediante la ley 24.073. En efecto, al margen de que la referencia al "interés de la empresa" procura preservar la intangibilidad de la base imponible del gravamen, el sentido dado por el a quo a aquella norma es concorde con la necesidad de que el tributo tenga como sustento una manifestación de riqueza o de capacidad contributiva del sujeto obligado (arg. doctrina de Fallos: 312:2467 y 333:2065), evitando la aplicación de presunciones legales en ausencia de los recaudos imprescindibles que lo justifiquen.*

*Desde esta perspectiva, no se advierte que pueda sostenerse válidamente que no han sido realizadas en interés de la empresa -como resulta necesario para la aplicación de la presunción del art. 73 según surge claramente del texto de la misma norma- **operaciones de mutuo por las que aquella obtuvo una tasa de interés igual o superior a la que hubiera obtenido en una entidad bancaria** (confr., en similar sentido, causa "Akapol S.A.", Fallos: 335:519).*

*11) Que, por otra parte, los argumentos del organismo recaudador resultan claramente insuficientes para controvertir las conclusiones del Tribunal Fiscal, confirmadas por la cámara, respecto de la **concordancia entre las tasas de interés pactadas por la empresa actora y las corrientes en el mercado** (confr. sentencia del Tribunal Fiscal de fs. 178/181, cons. V -fs. 180- y considerando VI -fs. 180 vta.- sentencia de cámara de fs. 236/241, considerando XV -fs. 240 y 240 vta.-; memorial de fs. 254/266, en especial fs. 264).*
(..)".

COLIMA SA TFN SALA C DEL 26.11.2004

INMUEBLES ENTREGADOS EN COMODATO POR PARTE DE UNA SA SOBRE LOS CUALES EL COMODATARIO REALIZA MEJORAS

Se trata de inmuebles que la SA entregó en comodato en forma gratuita sin contraprestación alguna, sobre los cuales el comodatario realizó mejoras

En un caso el fisco grava la mejora como renta en cabeza de la SA.

En el otro caso el fisco aplica el art. 76 de la LIG (DISPOSICIÓN DE BIENES A FAVOR DE TERCEROS)

El TFN confirma la determinación de oficio.

"***El doctor Urresti dijo**:*

*I. Que a fs. 31/39 vta. se interpone recurso de apelación contra la resolución dictada por el Jefe de la División Revisión y Recursos Región N° 3- de la AFIP - DGI, mediante la cual se determina de oficio la materia imponible en el **impuesto***

a las ganancias por los períodos fiscales 1992, 1993 y 1994*, en todos los casos con sus intereses resarcitorios y una multa equivalente al 70% del impuesto que se entiende omitido.*
(..)
Sobre la determinación de la renta imponible señala que la misma es incorrecta. Asevera que ***ante dos situaciones jurídicas y económicas idénticas se aplicaron dos criterios distintos*** *sin fundamentos valederos.*

Afirma que mientras ***por el inmueble de la localidad de Morón se siguieron las pautas del art. 73*** (HOY ART. 76 DE LA LIG) ***de la ley del impuesto a las ganancias****, por* ***el de la calle Directorio se apropió el monto total de las mejoras realizadas***.

Cuestiona el argumento del Fisco que señala que el contrato suscripto sobre el inmueble sito en Morón no prevé ningún tipo de contraprestación, atento que de la simple lectura de ambos contratos surge que no se prevé ninguna prestación en ambos porque son comodatos, o sea son gratuitos.

Agrega que el art. 41, inc. g) de la ley del Impuesto a las Ganancias dispone que en los inmuebles cedidos gratuitamente se considerará ganancia gravada el valor locativo presunto. No obstante la prueba ofrecida para la determinación de dicho valor, el mismo está previsto en la cláusula sexta del contrato de comodato en donde se establece una suma mensual como pena en caso de no restituirse el inmueble al vencimiento, siendo de conocimiento que los importes que se fijan como indemnización son el doble del valor locativo.

Señala que si la intención del Fisco es desconocer el contrato de comodato y considerarlo como una locación, debería seguirse el tratamiento que da el citado art. 41 en su inc. c) al valor de las mejoras.

Cita doctrina que sostiene que las mejoras en inmuebles se devengan al entrar el propietario en posesión y uso de ellas. Esto es que mientras las posea y use el inquilino no hay beneficios para el dueño.

Al respecto puntualiza que en la tercera cláusula del contrato el comodatario se obliga a devolver el inmueble en el mismo estado que lo recibió, y que en caso de mejoras -las que no son obligatorias de realizar- quedarán, al concluir el contrato, en beneficio de la propiedad.

Explica que el contrato antes señalado finalizaba el 28/02/93 y que sin solución de continuidad, el 01/03/03 se suscribió un contrato de uso con contraprestación de mejoras, esta vez sí de carácter oneroso por ser obligatorio realizar las mejoras descriptas en la cláusula tercera.

Resume que en la cesión gratuita debe computarse el valor locativo presunto, y en el caso que se desconociera el comodato no ha existido tradición ni posesión de las mejoras por parte del propietario del inmueble y por lo tanto no se han devengado como ganancias gravadas.

Posteriormente realiza un análisis sobre la determinación del Fisco calificándola de despropósito económico, atento a que realizar una mejora de $ 118.411,07 sobre un inmueble valuado en $ 26.100 -valuación fiscal 11.444,85-, por el simple uso es un imposible comercial.

Afirma no contar con los fondos para afrontar el impuesto requerido, resultando confiscatorio por no guardar relación con la capacidad contributiva, ya que las mejoras en cuestión no le producen renta, ni tiene su disponibilidad en los próximos diez años.

Solicita para el caso que se confirme la pretensión fiscal, basándose en lo que dispone el último párrafo del art. 81 de la ley 11.683 (t. o. en 1998), y dado que las mejoras realizadas fueron imputadas en los períodos fiscales 1995 y siguientes, que se rectifiquen los mismos determinando los créditos a favor del contribuyente y se compensen con la nueva determinación que se efectúe.
(..)

II. A fs. 49/54 vta. ***la representación fiscal contesta el recurso****. Manifiesta que las cuestiones del presente se limitan a la legitimidad de la inspección realizada, procedencia del desbloqueo fiscal, y correspondencia del ajuste practicado.*

Sobre la primera de las cuestiones señala que el origen de la inspección cuestionada, es una verificación realizada al ***Sr. Travaglio quien suscribió dos contratos de comodato con la apelante****, y que en las presentaciones de sus declaraciones juradas en el impuesto a las ganancias de los períodos 1992, 1993, 1994 y 1995 dedujo las inversiones realizadas en dicho inmueble.*
(..)
Se aboca a contestar el agravio correspondiente a si procede el ajuste practicado.

Sobre el inmueble sito en la calle Directorio describe que ***en un primer momento se pactó la concesión de uso sin contraprestación alguna -del 01/03/1992 al 28/02/1993****- a pesar de que* ***se previó que en el caso en que el comodatario realizara reformas, mejoras, etc. las mismas correrían por su cuenta, quedando en beneficio de la***

***propiedad al culminar el contrato**. Posteriormente se suscribió uno similar pero con contraprestación de mejoras, donde se obliga a una serie de obras en concepto de mejoras (cláusula tercera).*

*Sostiene que desde el punto de vista tributario **ha quedado acreditado que sobre este inmueble se realizaron mejoras tanto en el año 1992, como por el período del segundo contrato**, correspondiendo la aplicación del art. 49 de la ley del impuesto a las ganancias. En cuanto a la forma de establecer el monto señala que se ha actuado según lo establecido en el art. 83 de la ley del gravamen y el 152 de su decreto reglamentario.*

*En relación al **inmueble sito en la localidad de Morón, afirma que se ha convenido un contrato de 10 años de duración -desde el 5/02/1992- en el cual se convino que las reformas, modificaciones, mejoras y nuevas construcciones estarían a cargo del comodatario y quedarían en beneficio de la propiedad a la expiración del contrato**.*

*Manifiesta que **sobre esta propiedad, en la cual no se han constatado la realización de mejoras la situación descripta como consecuencia del comodato efectuado, debe encuadrarse como "disposición de un bien a favor de tercero", a la cual le es aplicable el art. 73 de la ley** en cuestión.*
(..)
SENTENCIA DEL TFN
(..)

*V. Que la cuestión de fondo de la determinación apelada tiene como basamento **tres contratos firmados entre la recurrente y el Sr. Travaglio**.*

SE ENTREGA DOS INMUEBLES EN COMODATO

Que dos de ellos -ambos de fecha 05/02/1992- son contratos por los cuales se dan en comodato, uno el inmueble sito en la localidad de Morón y el otro por la propiedad de la calle Directorio de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, ambos propiedad de la recurrente.

EL COMODATARIO ESTA AUTORIZADO A REALIZAR MEJORAS

*Que en estos acuerdos **si bien no hay obligación por parte del comodatario de contraprestación alguna, el mismo está autorizado a realizar reformas, mejoras, modificaciones y construcciones por su cuenta exclusiva, y las mismas quedarán en beneficio de la propiedad**. (fs. 17/19 vta.).*

CONCESIÓN DE USO CON CONTRAPRESTACION DE MEJORAS

*Que el restante es una **concesión de uso con contraprestaciones de mejoras por el término de diez años**, que se suscribió por el inmueble de la calle Directorio y como continuidad del anteriormente mencionado, detallándose las contraprestaciones que el concesionario debe realizar en los primeros cinco años del acuerdo. (fs. 21/22 vta.).*

*Que **el Fisco procedió a imputar las mejoras realizadas sobre los inmuebles en cada uno de los períodos** aquí debatidos.*

Que estas mejoras si bien están reconocida en los estados contables de la recurrente (fs. 115/120 de los a.a. - Cuerpo I Impuesto a las Ganancias) nunca fueron declaradas en el impuesto a las ganancias, es más, la apelante según ella misma manifiesta, en el recurso, recién se inscribió en el impuesto a las ganancias en el año 1995.

EN EL CASO DEL INMUEBLE DE LA CALLE DIRECTORIO EL FISCO TOMO LAS MEJORAS COMO GANANCIAS

EN EL CASO DEL INMUEBLE DE LA CALLE MORON EL FISCO APLICO EL ART. 76 DE LA LIG (DISPOSICION DE BIENES A FAVOR DE TERCEROS)

*Que el recurrente cuestiona el criterio utilizado por el Fisco a fin de determinar la ganancia del ejercicio 1992, desde el momento en que **el método usado para la propiedad de la calle Directorio (tomar como ganancia del ejercicio las mejoras realizadas) es contradictorio con el utilizado para el inmueble de la localidad de Morón al que se le aplicó las pautas del art. 73 del impuesto a las ganancias** -disposición de bienes a favor de terceros- estando frente a dos situaciones jurídicas y económicas idénticas.*

LOS EFECTOS ECONOMICOS DE LOS DOS CONTRATOS SON DISTINTOS

*Que **ambos contratos jurídicamente son similares <u>pero no así en el efecto económico que han tenido para la actora</u>**. Si bien en ambos casos no se prevé la obligación de efectuar contraprestaciones, **en el inmueble de la calle Directorio el comodatario, en uso de los derechos que le brindaba el contrato firmado, llevó a cabo mejoras que repercutieron en el valor del inmueble del cual la recurrente es la propietaria, viéndose por ello beneficiada**,*

hechos que no ocurrieron en la restante propiedad. *Es por ello que la circunstancia que el Fisco tratara de manera diferenciada cada uno de los casos está plenamente justificada.*

Que posteriormente la apelante se agravia de que no se le ha aplicado el art. 41, inc. g) de la ley de ganancias, el cual dispone que se considerará ganancia gravada para los inmuebles cedidos gratuitamente el valor locativo presunto; y que el inc. c) del artículo mencionado es el que fija el tratamiento del valor de las mejoras.

Que basándose en doctrina que sostiene que las mejoras en inmuebles se devengan al entrar el propietario en posesión y uso de ellas, esto es que mientras la posea y use el inquilino no hay beneficio para el dueño, sostiene que en ningún momento ha existido posesión de su parte de las mejoras.

Que no obstante que las normas señaladas se refieren a las rentas de la primera categoría y que en su carácter de sociedad anónima al contribuyente le corresponde tributar todas sus rentas obtenidas de acuerdo a la tercera, en el acto apelado se le determina su obligación fiscal en función del mayor valor que se produjo en el inmueble por las mejoras realizadas y no por el valor locativo presunto.

Que asimismo el art. 41, inc c) dispone que constituyen ganancias las mejoras introducidas que constituyan un beneficio para el propietario y en la parte que éste no esté obligado a indemnizar.

Que ***este ha sido el procedimiento que el Fisco llevó a cabo para determinarle las ganancias de cada uno de los períodos****.*

Que ***nada dice la ley del impuesto en cuanto a la posibilidad de que las ganancias obtenidas por las mejoras introducidas a las propiedades puedan o deban devengarse una vez que el propietario se haga de la posesión del inmueble****.*

Que además ***como toda renta de tercera categoría la misma debe imputarse por el sistema de lo percibido -igual criterio se aplica a la primera-, por lo que en el caso la apelante debía reconocer el valor de la mejora en el momento que ésta se había efectuado****.*

Que en cuanto a que si se imputa el monto total de las mejoras como renta de un solo ejercicio, se estaría frente a un despropósito económico y un imposible comercial por el elevado rendimiento que tendría la propiedad, cabe decir que, en el caso aquí debatido, estos análisis quedan en un segundo plano en desmedro de la plena corroboración que ha sido efectuada de los hechos que determinan la cuantía de la obligación fiscal, pues la imputación de la mejora debe realizarse completamente en el ejercicio en que la misma se incorporó al inmueble. (conf. art. 19, inc a) de la ley del impuesto a las ganancias).

Que aun en el caso que se analizara la viabilidad económica y comercial de la operación, la aseveración por parte de la apelante de que la rentabilidad obtenida se debe sólo por el uso del inmueble por un año, no es real; ya que de un análisis conjunto de los tres contratos y de la declaración testimonial del Sr. Traviglio se desprende que el acuerdo entre las partes era la de introducir ciertas mejoras en contrapartida del uso de dos inmuebles, por un lapso de diez años cada uno.
(..)

La doctora Sirito dijo*:*

Que adhiere a las conclusiones del voto precedente.

En virtud de la votación que antecede, se resuelve: 1°) Rechazar las nulidades opuestas por la recurrente, con costas. 2°) ***Confirmar la resolución apelada*** *a fs. 31/39 vta., con costas*".

RONDO DIFUSSION TFN SALA D DEL 24.05.2005

En el caso de préstamos a los accionistas de una sociedad debemos mencionar el fallo **Rondo Difussión del TFN Sala D del 24/5/2005**, citado por Martín Caranta en "Disposición de fondos o bienes a favor de tercero" (primera parte) publicado en Errepar Consultor tributario del 12.04.2023

"*En el caso* ***"Rondo Difussión"****, el TFN confirmó la determinación de intereses presuntos sobre los préstamos que la sociedad había efectuado a sus accionistas. Entendió que, por más que los ingresos obtenidos por tales operaciones resultaran superiores a los derivados de la explotación de la actividad propia de la empresa (confección y venta de prendas de vestir), no se podía sostener que dichas disposiciones de fondos fueran realizadas en interés de la empresa, en la medida que dentro de su objeto social no estaba contemplada actividad financiera o crediticia de ningún tipo*".

DICTAMEN (DI ALIR) 4/2005

En el dictamen DI ALIR 4/2005, el organismo recaudador se expidió respecto de la cesión temporal de uso de un inmueble a través de un contrato de comodato.

En el referido dictamen se llegó a la conclusión que la cesión de uso del inmueble fue realizada en interés de la empresa y por lo tanto no corresponde aplicar el instituto del art. 76 de la ley de impuesto a las ganancias.

"PC" SA, otorgó el beneficio de la cesión gratuita de los módulos del inmueble, solamente a aquellos sujetos que habían firmado previamente un contrato de locación, y pagado el precio estipulado, en el marco de una operatoria conjunta.

"*I. Vienen las presentes actuaciones de la entonces Subdirección General de [...], a los efectos de que este servicio jurídico emita opinión con relación a la consulta formulada por el presidente de la firma del asunto -'PC' SA- en los términos de la resolución general 858, referida a los puntos que se describen seguidamente:*

*a) si por "... la **cesión temporal de uso del inmueble en la forma de un contrato de comodato**, en el cual el comodante es "PC" SA,... corresponde la aplicación de valores locativos presuntos según lo establecido por el artículo 41, inciso g), Ley de Impuesto a las Ganancias, en tanto el comodante es un sujeto que liquida el tributo por las normas de la tercera categoría", o bien;*

b) "... si debe entenderse que en el caso del comodato sobre inmueble existe una disposición de bienes por la cual debe determinarse una ganancia presunta, de conformidad a lo dispuesto por el artículo 73, Ley de Impuesto a las Ganancias" -disposición de fondos o bienes a favor de terceros-.

*II. Según surge de los términos de la consulta formulada -fs. [...]-, la firma del epígrafe **se dedica al alquiler de espacios de su propiedad en los que se comercializan productos frutihortícolas**. Así pues, y a los efectos de construir el inmueble en el que luego daría en locación módulos con la finalidad antedicha, manifiesta que solicitó un crédito hipotecario, cuyo otorgamiento fue condicionado por la institución bancaria -actual Banco XX-, a que el setenta y cinco por ciento (75%) de los espacios disponibles, se encontraran alquilados antes de realizar el desembolso.*

*Pues bien, **a fin de lograr que los locatarios firmaran los contratos de locación respectivos con antelación a la entrega del espacio o módulo, la consultante refiere que asumió, como estrategia comercial de captación masiva de locatarios, el compromiso de dar en comodato el módulo en cuestión a cada locatario**, bajo determinadas condiciones, por un plazo de cinco años contados a partir de la fecha en que venciera el contrato de locación antedicho.*

Así pues, en su presentación, adjunta copia de un modelo de contrato de locación -fs. [...]-, firmado con fecha 14/11/1997, a tenor del cual entrega en locación un módulo integrante del Mercado Único Concentrador Frutihortícola de Mar del Plata, por un plazo de sesenta (60) meses a partir de su entrega efectiva, la cual se estimó para el día 1/12/1997 -cláusula segunda-, y se concretó el día 7/12/1997 -cfr. cláusula adicional obrante a fs. [...]-. Asimismo, se obliga, conforme surge de la cláusula undécima del convenio, a suscribir a favor del locatario, un contrato de comodato por un plazo de cinco (5) años, a partir del vencimiento del primero, en la medida en que se hayan cumplido debidamente las obligaciones pactadas.
(..)
V. Sentado lo expuesto, se procederá al estudio de las cuestiones planteadas en el acápite I, a los fines de definir el tratamiento tributario que corresponde conceder a la operatoria involucrada en las actuaciones.
(..)
Es decir, que el precepto bajo análisis establece el tratamiento que corresponde atribuir en el gravamen, a las operaciones efectuadas por sociedades de capital, que involucren apartamientos de bienes -en lo que aquí interesa- a favor de terceros, infiriendo que dichas entregas generan una ganancia gravada, siempre que las mismas no respondan a operaciones realizadas en interés de la empresa.

En tal sentido, corresponde interpretar que el préstamo del uso de módulos de un inmueble, efectuado por "PC" SA a terceros, en la forma de un contrato de comodato, configura una disposición de un bien en los términos de la norma referida, correspondiendo aplicarle el tratamiento tributario que ésta contempla, en la medida en que la operación reúna los requisitos exigidos a dichos efectos, esto es, que no haya sido realizada en interés de la empresa.

Pues bien, el artículo 103 del decreto reglamentario de la ley del tributo dispone que "A los efectos de la aplicación del artículo 73 de la ley, se entenderá que se configura la disposición de fondos o bienes que dicha norma contempla, cuando aquellos sean entregados en calidad de préstamo, sin que ello constituya una consecuencia de operaciones propias del giro de la empresa o deban considerarse generadoras de beneficios gravados".

*Al respecto, se ha señalado que **todas las operaciones que se relacionen con el giro comercial de la empresa o que importen un beneficio gravado para la sociedad, serán consideradas en interés de ella** -cfr. sentencia de la CNFed. Cont. Adm. - Sala V - 9/3/2005 - "Akapol SA c/Dirección General Impositiva"-, no resultando, por ende, de aplicación en dicho supuesto, el artículo 73, ley del gravamen.*

*Es decir, que **a los efectos de definir si una operación fue realizada en interés de la empresa**, lo cual obstaría a la aplicación del precepto bajo análisis, **corresponderá verificar si la misma se relaciona con su giro comercial, o bien, si importa un beneficio gravado para la sociedad**.*

*Sobre el particular, cabe advertir que si bien el contrato de comodato firmado por "PC" SA no genera, en rigor, beneficios para la firma, por no haberse acordado contraprestación alguna a su favor por el préstamo efectuado, **sí generó beneficios el contrato de locación celebrado previamente**, y con el cual el acuerdo mencionado en primer término posee una relación inescindible que impide su consideración en forma aislada.*

En efecto, tal como fuera señalado en el acápite II, la firma del contrato de comodato, efectuada en cumplimiento de la promesa consignada en la cláusula undécima del contrato de locación, se encontraba supeditada a la firma previa de

este último acuerdo, y al debido cumplimiento de las obligaciones -entre ellas, especialmente, el pago de los alquileres- comprendidas en éste.

Dicho en otras palabras, ***el contrato de comodato integraba una operatoria conjunta llevada a cabo por la firma del asunto, a tenor de la cual accedía a entregar en préstamo gratuito durante cinco años el módulo respectivo, únicamente a aquellos sujetos que hubieran firmado previamente un contrato de locación por cinco años, y pagado puntualmente el precio estipulado*** *en este último -en lo que al caso importa-.*

A tenor de lo expuesto, ***esta Asesoría entiende que el supuesto bajo análisis no involucra, en rigor, una disposición de un bien que no genere beneficios gravados para "PC" SA****, ello toda vez que* ***el beneficio de la cesión gratuita de los módulos del inmueble, fue concedido únicamente a aquellos sujetos que habían firmado previamente un contrato de locación generador de dichos beneficios, y pagado debidamente el precio*** *estipulado en éste, en el marco de una operatoria conjunta.*

Por otra parte, y tal como fuera puesto de realce ut supra, los convenios aludidos fueron celebrados en el marco de una estrategia comercial utilizada por la firma a fin de atraer futuros locatarios, en orden a obtener la financiación bancaria necesaria, para la construcción del inmueble en el que desarrollaría la actividad correspondiente a su giro comercial -locación de espacios para la comercialización de productos frutihortícolas-.

Es decir, que ***los contratos de comodato en cuestión forman parte de una operatoria efectuada por la firma para llevar a cabo las actividades inherentes a su giro comercial -locación de espacios para la comercialización de productos frutihortícolas****-.*

En tal orden de ideas, corresponde interpretar que, de los elementos obrantes en las actuaciones, surge que ***el préstamo de uso del bien efectuado por "PC" SA, en virtud de un contrato de comodato, responde al interés de la empresa****, en los términos de la norma bajo análisis.*

En virtud de lo expuesto, ***este servicio asesor concluye que no se encuentran reunidos los extremos exigidos por los artículos 73, ley del tributo y 103 de su decreto reglamentario****, a los efectos de considerar que el préstamo de uso de los módulos en cuestión genera una ganancia presunta en el marco de las referidas disposiciones.*

Sin perjuicio de las consideraciones vertidas, y toda vez que en las actuaciones se acompañan únicamente copias de uno de los contratos de locación y de comodato que, según manifiesta la empresa, resultan similares a otros firmados en iguales circunstancias, no resulta posible constatar, con los elementos aportados, la existencia de la estrategia comercial de captación masiva de locatarios que la misma refiere.

Por otra parte, esta Asesoría, compartiendo lo manifestado por la Dirección de [...], estima prudente advertir que corresponderá, en definitiva, y de conformidad con lo dispuesto por el artículo 2 de la ley de rito, considerar la situación económica real por sobre las formas o estructuras jurídicas adoptadas por las partes".

LOS ANTICIPOS DE HONORARIOS A DIRECTORES EN LAS SOCIEDADES DE FAMILIA GENERAN INTERESES PRESUNTOS

SERVANDO PEDRIDO SAIC CNACAF SALA III DEL 11.10.2005

SERVANDO PEDRIDO SAIC TFN SALA D DEL 20.12.2000

Tanto el TFN como la CNACAF confirman la determinación de oficio.

Se trata de una sociedad de familia donde los directores son accionistas y parientes entre si.

Se tomaron préstamos bancarios, no se distribuyeron dividendos y se adelantaron fondos a los directores.

Téngase presente que en la época de los fallos los dividendos para los accionistas personas humanas eran no computables como rentas de 2º categoría por aplicación del art. 46 de la LIG vigente en aquel momento. Situación modificada por la ley 27.430 (integración de la renta de los accionistas y socios con las de la sociedad).

Sociedad tributa al 35%. Dividendos y utilidades NO COMPUTABLES. (Antes de la ley 27.430)

Sociedad tributa al 30%. Dividendos y utilidades tributan al 7%. (Luego de la ley 27.430)

Por otra parte, con la ley 27.430, se incorporan en la ley de impuesto a las ganancias, los dividendos y utilidades presuntos, mediante lo legislado en el art. 50 de la LIG, y en el art. 120 del D.R. de la LIG.

SERVANDO PEDRIDO SAIC CNACAF SALA III DEL 11.10.2005

"*I. A fs. 261/268 el* ***Tribunal Fiscal confirmó la resolución de la AFIP*** *en cuanto determinó de oficio la obligación del actor frente al impuesto a las ganancias por el período 1995, con intereses resarcitorios y por mayoría, la multa impuesta en los términos del artículo 46 de la ley 11683, graduada en dos tantos del impuesto omitido; e impuso las costas a la actora.*

SENTENCIA DEL TFN

Para así resolver desestimó en primer término la nulidad del acto determinativo, al considerarlo debidamente fundado. Transcribe luego el precedente de ese Tribunal - ***"Muscariello Hnos. SA" - 22/2/2000****, en el que se sostuvo que el artículo 73 de la ley 23260* (HOY ART. 76 DE LA LIG)*, establece un régimen presuntivo para las sociedades anónimas y en comandita por acciones (artículo 49, inciso a)* (HOY ART. 53 INCISICO A) DE LA LIG)*, según el cual toda disposición de fondos en favor de terceros que no respondan a operaciones realizadas en interés de la sociedad, hace presumir sin admitir prueba en contrario, que genera una utilidad gravada, asimilable a un interés presunto. Conforme al artículo 100 del decreto reglamentario* (HOY ART. 169 DEL D.R. DE LA LIG)*,* ***las sumas utilizadas en concepto de honorarios a directores que no exceden los montos establecidos por la Asamblea para ese ejercicio y se encuentren registrados contablemente, se consideran efectuados en interés de la empresa****.* ***El hecho de que los directores sean únicos accionistas de la sociedad no caracteriza a esas sumas anticipadas como dividendos****, ya que las normas legales y reglamentarias no prevén excepción basada en esa calidad. En el presente caso la inspección calculó intereses sobre el monto de la cuenta de directores, detrayendo la distribución de honorarios dispuesta por la Asamblea que aprobó el ejercicio cerrado el 30/6/1994.*

La Dra. Sirito agregó que al cierre del ejercicio 1995, la recurrente tenía un saldo acumulado en la cuenta de directores de $ 964.677,03, a los que no hizo devengar intereses, en tanto que debió pagarlos por los préstamos solicitados al Banco de Boston y al Banco Roberts; por lo que la sociedad sufrió un perjuicio. Para confirmar la multa consideró que la determinación es sobre base cierta, en la que se aplicó la presunción legal del artículo 73 de la Ley de Impuesto a las Ganancias. En relación a la tasa de interés señaló que no se calculan sobre sumas actualizadas, no siendo aplicables los precedentes citados, y la Corte Suprema no se expidió sobre la inconstitucionalidad de las resoluciones que los fijan por lo que ese Tribunal no puede expedirse (conf. artículo 173, ley 11683).

(..)

TRES REQUISITOS PARA LA PROCEDENCIA DEL ART. 76 DE LA LIG (INTERESES PRESUNTOS DE TERCERA CATEGORIA EN CABEZA DE LA SOCIEDAD). ART. 163 DEL D.R. DE LA LIG

III. La presunción que establece el artículo 73 de la ley 23260 requiere para que resulte aplicable que: a) el sujeto pasivo de la obligación frente al impuesto a las ganancias sea una sociedad anónima; b) ***la disposición de fondos sea a favor de terceros*** *y c) que* ***la operación no redunde en interés de la empresa****. Agregando el artículo 100 del decreto reglamentario, que tal disposición de fondos debe efectuarse en calidad de préstamo.*

RESULTA IRRELEVANTE QUE LOS DIRECTORES Y ACCIONISTAS SEAN PARIENTES ENTRE SI

IV. En el caso, el tipo societario surge del acta de la Asamblea General Ordinaria agregada a fs. 46/47 de las actuaciones administrativas; sin que la circunstancia de tratarse de pocos ***accionistas parientes entre sí****, impida la aplicación de la norma cuestionada, pues tal como lo puntualizó el Tribunal Fiscal, la norma no establece diferencia alguna.*

De la pericia agregada a fs. 203/204, surge que la disposición de fondos, fue efectuada a favor de los directores de la empresa, por un monto igual al de los honorarios ya distribuidos por acta de Directorio 379 y registrados contablemente como anticipos asignados, habiendo devuelto las sumas asignadas por la Asamblea como honorarios a distribuir. Lo que lleva a descartar que se trate de distribución de dividendos.

El recurrente no controvierte el argumento relativo al perjuicio a la empresa que produjo la disposición de fondos sin pagar intereses a la empresa, mientras que tuvo que pagarlos a los Bancos por los préstamos otorgados (conf. consid. II del voto de la Dra. Sirito).

V. ***Lo dicho lleva a confirmar la determinación de impuesto*** *e intereses, al no haber planteado agravios sobre los accesorios.*

VI. En cambio, corresponde modificar la multa impuesta.

Ello así, pues la composición de la sociedad, y que los directores fueran los únicos accionistas, entiendo por tal que no se trata de los terceros a que alude el artículo 73, permite encuadrar la conducta del contribuyente como error excusable; debiendo reencuadrarse la sanción en los términos del artículo 45 de la ley 11683, fijándola en el mínimo que esa norma establece.

Por lo expuesto

SE RESUELVE:

Confirmar en lo principal el fallo apelado*, salvo la multa que se reduce al mínimo legal que fija el artículo 45 de la ley 11683. Costas de ambas instancias por su orden en atención al resultado alcanzado*".

SERVANDO PEDRIDO SAIC TFN SALA D DEL 20.12.2000

"*En la Ciudad de Buenos Aires, a los 28 días del mes de diciembre de 2000, se reúnen los miembros de la Sala D, Dres. Ethel Eleonora Gramajo (vocal titular de la 10a Nominación), María Isabel Sirito (vocal titular de la 11a Nominación) y Sergio Pedro Brodsky (vocal titular de la 12a Nominación), para resolver en la causa caratulada: "Servando Pedrido SAIC s/recurso de apelación -impuesto a las ganancias-", expediente 16100-I, si se ajusta o no a derecho la resolución apelada.*

La Dra. Gramajo dijo:

I - a fojas 9/26 se interpone recurso de apelación contra la resolución de la AFIP-DGI de fecha 30 de abril de 1998 que determina de oficio la obligación impositiva de la recurrente frente al impuesto a las ganancias por el período fiscal 1995 con más intereses resarcitorios y aplica una multa equivalente a dos tantos del impuesto determinado con sustento en el artículo 46 de la ley 11683.

SE TRATA DE UNA SOCIEDAD DE FAMILIA
SE TOMARON CREDITOS EXTERNOS
NO SE DISTRIBUYERON DIVIDENDOS
SE ADELANTO DINERO A LOS DIRECTORES

*Manifiesta la recurrente que es una **sociedad de las denominadas "cerradas" donde el número de accionistas es pequeño y son familiares entre sí**, que en el ejercicio finalizado el 30 de junio de 1995 presentó situaciones de iliquidez, dificultades en los cobros y contracción en las ventas, señalando que las ventas experimentaron una baja del 9,61% con relación al ejercicio anterior. En razón de ello, a efectos de seguir trabajando y evitar el cierre de sus instalaciones, **tomó la decisión de recurrir a fuentes crediticias externas para cuya obtención restringió la distribución de utilidades, adelantando dinero a los directores a cuenta de futuras asignaciones de honorarios**, acumulándose las utilidades no distribuidas en la cuenta "resultados no asignados", la cual en el ejercicio 1995 tuvo un abultado saldo y por su parte, los adelantos a los accionistas se reflejaban en la cuenta "anticipos a directores" perteneciente al rubro "otros créditos", tratando de esa forma de reflejar la realidad de la empresa en el balance.*

AJUSTE DE LA AFIP.
INTERESES PRESUNTOS.
SE TRATA DE DISPOSICIONES DE FONDOS A FAVOR DE TERCEROS QUE NO SON EN INTERES DE LA AMPRESA

*Señala que años más tarde como consecuencia de un acto fiscalizador realizado a la empresa, **la inspección observó la existencia de los "anticipos a directores" y, ante la falta de interés convencionalmente fijado, se consideró a los mismos como disposiciones de fondos a favor de terceros que no responde a operaciones realizadas en interés de la empresa** (cfr. artículo 73 de la ley de impuesto a las ganancias, t.o. por decreto 649/1997), presumiendo así la existencia de una ganancia gravada en cabeza de la sociedad equivalente a la tasa de interés con capitalización anual que imputa el banco nación para descuentos comerciales, aplicada sobre los retiros mensuales que cada uno de los directores efectuó durante los períodos julio de 1994 a junio de 1995.*
(..)
SENTENCIA DEL TFN

IV - Que corresponde decidir en esta instancia si se ajusta o no a derecho la resolución apelada.

*Que se trata en el caso del tratamiento fiscal dispensado por la repartición fiscal en el acto apelado -en el impuesto a las ganancias, período fiscal 1995-, a los montos que arrojaba **la cuenta anticipos a directores -rubro otros créditos, retiros éstos que fueron realizados por los directores- accionistas por montos superiores a los que en concepto de honorarios y dividendos fueran aprobados por asamblea**, lo que unido a la circunstancia de no haberse comprobado la devolución de las citadas sumas a la sociedad antes de la fecha de vencimiento de la declaración jurada correspondiente a aquel período fiscal, lleva a la repartición recaudadora a encuadrar la situación descripta en la disposición de fondos prevista en el artículo 73 de la ley de la materia y el artículo 100 de su decreto reglamentario.*
(..)
VI - Que entrando al fondo de la cuestión debatida en autos corresponde resolver si procede revocar la resolución venida en recurso en función de los agravios expresados por la recurrente, que sostiene que, por tratarse en el caso de una sociedad anónima cerrada, conformada familiarmente, no corresponde la aplicación de la presunción "juris et de jure" contenida en el artículo 73 de la ley de impuesto a las ganancias, respecto de los retiros efectuados por los directores-accionistas de la empresa, en cuanto dispone que éstos devengan intereses presuntos, que no han sido computados por la sociedad para calcular el tributo correspondiente al ejercicio fiscal 1995.

*Que la cuestión sometida a decisión ya ha sido objeto de pronunciamiento por esta Sala al sentenciar, con fecha **22/2/2000, la causa "Muscariello hnos. SA** s/recurso de apelación-impuesto a las ganancias", **en la que la suscripta adhirió al voto del Dr. Brodsky**, en el que se sostuvo:*

TRANSCRIPCION LITERAL DEL FALLO MUSCARIELLO HNOS SA.

"V - Que para resolver el caso corresponde tener presente que el artículo 73 de la ley establece un régimen presuntivo para la disposición de fondos o de bienes efectuada en beneficio de terceros, que sólo alcanza a las sociedades de capital a que se refiere el artículo 49, inciso a) de la misma; vale decir que la presunción se aplica únicamente a las sociedades anónimas y a las en comandita por acciones (en la parte comanditaria), quedando fuera del ámbito de su vigencia las demás sociedades y empresas. La razón de esta preferencia reside en que tales actos se consideran como realizados entre partes jurídicamente independientes.

"Cabe destacar que la señalada es una entre las varias presunciones que aparecen en la ley de impuesto a las ganancias (vgr. artículo 37, 46, 48, 57, etc.) para dar solución a situaciones susceptibles de generar modalidades elusivas ante el silencio normativo en ciertos casos, como la disposición de fondos en los entes sociales, dando lugar a la regulación que introdujo la ley 23260.

"Conforme con lo que dispone el citado artículo 73, toda disposición de fondos o bienes en favor de terceros que no responda a operaciones realizadas en interés de la sociedad, hace presumir sin admitirse prueba en contrario, que ella genera una utilidad gravada por el tributo asimilable a un interés presunto. El alcance de lo que debe entenderse 'en interés de la sociedad' ha sido fijado en el artículo 100 del reglamento de la ley, en el que se dispone que se consideran efectuadas 'en interés de la sociedad' aquellas operaciones que se relacionan con el giro comercial de la misma o que reparten algún beneficio gravado para la sociedad, aclarando que son una consecuencia de las operaciones propias del

giro de las empresas las sumas anticipadas a directores, síndicos y miembros de los consejos de vigilancia en concepto de honorarios, en la medida que no excedan los montos dispuestos por la asamblea correspondiente al ejercicio por el cual se adelantan y siempre que tales anticipos se encuentren individualizados y registrados contablemente.

"De acuerdo con la norma referenciada, los anticipos de honorarios cuyo importe no supere el acordado para todo el ejercicio por la asamblea general respectiva, se los tendrá por efectuados 'en interés de la sociedad' y por lo tanto no alcanzados por la presunción, la que en consecuencia, será aplicable solamente en la hipótesis de existir excedentes que superen los valores acordados y únicamente, con relación a estos últimos. Atento que la ley no contiene precisiones al respecto, no debe confundirse este límite con el tope establecido en el inciso i) de su artículo 87 para la deducción de honorarios, toda vez que ambas situaciones no guardan ninguna correlación entre sí.

"En cuanto al momento a partir del cual corresponde aplicar la presunción, ante la ausencia de normas concretas, resulta razonable fijarlo desde el momento en que los importes superan el monto fijado por la asamblea, dado que es recién entonces cuando se produce la no utilización de los fondos o bienes 'en interés de la sociedad' y por todo el tiempo que ella se mantenga. Existiendo devoluciones, las mismas deberán computarse neteando los saldos.

"Las consideraciones vertidas por la recurrente en cuanto a la conformación familiar de Muscariello Hnos. SA. y al hecho que los directores perceptores de los anticipos, son al mismo tiempo los únicos accionistas de la sociedad, lo que caracterizaría como dividendo a las sumas anticipadas, ceden ante la contundencia de las disposiciones legales y reglamentarias, que no prevén ninguna excepción basada en esa calidad. En el caso de autos, la determinante de la situación fiscal no es otra que el tipo societario elegido y todas las consideraciones sobre equidad, capacidad contributiva y falta de adecuación temporal entre la ley y su reglamentación no tienen cabida.... " (ACA TERMINA LA TRANSCRIPCION DEL FALLO MUSCARIELLO HNOS SA).

CALCULO DE LOS INTERESES PRESUNTOS POR PARTE DE LA AFIP

VII - Que en el presente caso, según surge de las planillas de liquidación corrientes a fojas 42/3 de las actuaciones administrativas que corren por cuerda, la inspección hizo aplicación de la normativa precedentemente reseñada, y procedió a efectuar el cálculo de intereses sobre el monto que arrojaba la cuenta de directores, comenzando por el acumulado correspondiente al mes de julio de 1994, del que procedió a detraer la distribución de honorarios dispuesta por la asamblea que aprobó el ejercicio cerrado el 30/1994 que alcanzó la suma de $ 159.375,90 (ver cuadro de fs. 43 a.a.), procedimiento que resulta beneficioso para la recurrente, puesto que la citada asamblea debió celebrarse dentro de los cuatro meses de cerrado el ejercicio (artículo 234, ley de sociedades), de tal manera que la detracción de aquellos honorarios distribuidos bien pudo hacerla el Fisco Nacional en la fecha en que se haya celebrado la susodicha asamblea, de la que no existe copia en los antecedentes administrativos agregados, pero que presumiblemente haya tenido lugar, como máximo, en el mes de octubre de 1994 atento lo que establece al respecto la normativa comercial.

Por lo precedentemente expuesto, ***corresponde confirmar la resolución venida en recurso en lo referido al cálculo de los intereses presuntos*** *del artículo 73 de la ley de impuesto a las ganancias.*
(..)
Que en función de lo hasta aquí expuesto ***SE RESUELVE:***

Confirmar la resolución apelada *en todas sus partes, con costas.*

<u>La Dra. Sirito dijo:</u>

I - ***Adhiero al voto precedente*** *salvo en cuanto no propicia la imposición de costas en lo que se refiere a la defensa de nulidad articulada por la recurrente.*
(..)
II - En cuanto a la cuestión de fondo, a los fundamentos expresados en el voto -a los que adhiero- cabe agregar que al cierre del ejercicio 1995, concluido el 30/6/1995, la recurrente tenía un crédito acumulado en las cuentas de directores de $ 964.677,03 (fs. 43 de los antecedentes administrativos) a los que no hizo devengar intereses, en tanto que debió pagarlos por los préstamos solicitados en el ejercicio al Banco de Boston, 31/12/1994 por $ 293.766,00 y al Banco Roberts, 20/12/1994 por $ 105.000,00 (ver punto e] a fs. 203 de la pericia contable agregada a fs. 203/4 vta.).

LOS ANTICIPOS DE LOS FONDOS NO SOLAMENTE NO SON EN INTERES DE LA EMPRESA SINO QUE POR EL CONTRARIO LA EMPRESA HA SUFRIDO UN PERJUICIO.

Por lo tanto, ***es correcta la atribución de intereses efectuada por el Fisco a los retiros superiores a las sumas asignadas en concepto de honorarios que luego fueron aprobados por la asamblea societaria****, puesto que no sólo* ***no hay prueba de algún motivo valedero para considerar que el suministro de esos fondos ha sido realizado en interés de la empresa sino que por el contrario, ésta ha sufrido un perjuicio*** *evidente desprendiéndose de liquidez con mucho exceso respecto de su obligación presumible y sin retribución, para luego obtener la que necesitaba y le faltaba, pagando por ello.*

<u>El Dr. Brodsky dijo:</u>

Que comparte el relato y lo expuesto en los considerandos IV a VII y IX del voto de la Dra. Gramajo, en tanto su opinión con respecto a lo decidido en el considerando VIII es diferente.

Ello así por cuanto la conducta de la recurrente en el caso bajo análisis, encuadra en la figura del error excusable a que se refiere el artículo 45 de la ley de procedimiento, toda vez que la vinculación de los accionistas directores con la sociedad que integran -que no ha sido objetada por la representación fiscal- bien pudo hacerlos incurrir en la equivocación de no considerarse "terceros" con relación a la misma.
(..)
Que en virtud de la votación que antecede; ***por mayoría SE RESUELVE:***

Confirmar la resolución apelada *en todas sus partes. Con costas.*
(..)
Ethel E. Gramajo - María I. Sirito - Sergio P. Brodsky".

CORRESPONDE LA APLICACIÓN DE LOS INTERESES PRESUNTOS TIPIFICADOS EN EL ART. 76 DE LA LIG (EX ART. 73) EN EL CASO DE EMPRESAS DE UN MISMO GRUPO ECONOMICO

AKAPOL SA CSJN DEL 03.05.2012

FIAT CONCORD SA CSJN DEL 06.03.2012

Téngase que presente que en la actualidad el decreto reglamentario establece que:

"cualquiera sea la naturaleza y la residencia del prestatario y la relación que pudiera tener con la empresa que gire los fondos"

Situación que no estaba prevista en el decreto reglamentario en el momento de los hechos y del dictado de los fallos.

El art. 100 del D.R. de la LIG (VIGENTE EN EL MOMENTO DEL DICTADO DE LOS DOS FALLOS DE LA CSJN), establecía que:

"*Art. 100 -* *A efectos de la aplicación del artículo 73 de la ley, se entenderá que se configura la disposición de fondos o bienes que dicha norma contempla, cuando aquéllos sean entregados en calidad de préstamo, sin que ello constituya una consecuencia de operaciones propias del giro de la empresa o deban considerarse generadoras de beneficios gravados*".

El actual art. 169 del D.R. de la LIG, establece que:

"*Art. 169* *- A efectos de la aplicación del artículo 76 de la ley, se entenderá que se configura la disposición de fondos o bienes que dicha norma contempla, cuando aquellos sean entregados en calidad de préstamo,* ***cualquiera sea la naturaleza y la residencia del prestatario y la relación que pudiera tener con la empresa que gire los fondos****, y sin que ello constituya una consecuencia de operaciones propias del giro de la empresa o deban considerarse generadoras de ganancias gravadas.*
(..)"

AKAPOL SA CSJN DEL 03.05.2012

El TFN confirmó la determinación de oficio.

La CNACAF revocó la sentencia del TFN

La CSJN confirma la sentencia de la CNACAF

Préstamos otorgados a dos empresas vinculadas. CON INTERESES. A tasas superiores a las de mercado.

La CSJN no se detiene en el análisis de la cuestión referida al tratamiento de las empresas vinculadas con el instituto del actual art. 76 de la LIG. (ya lo había hecho en Fiat Concord SA)

"*1º) Que la cuestión federal planteada por el recurrente -la inteligencia del art. 73 de la Ley del Impuesto a las Ganancias-* (HOY ART. 76 DE LA LEIG) *no guarda relación directa e inmediata con la materia en litigio -como es exigible para la procedencia de la apelación prevista en el art. 14 de la ley 48- toda vez que las conclusiones de la sentencia apelada sobre los extremos fácticos de la causa son suficientes para excluir la aplicación de la referida norma.*

PRESTAMOS CON INTERESES (SUPERIORES A LOS QUE SE HUBIERA OBTENIDO EN UNA ENTIDAD BANCARIA)

2º) Que, en efecto, ***el a quo tuvo por probado que los préstamos otorgados por la actora estaban relacionados con el giro comercial de esa empresa y que le reportaron un beneficio, ya que obtuvo una tasa de interés -9,5 %- igual o superior a la que hubiera obtenido en una entidad bancaria, de manera que fueron realizados en el interés de la sociedad****, en los términos contemplados por el art. 103 del decreto reglamentario de la ley del tributo* (HOY ART. 169 DEL D.R. DE LA LIG).

3º) Que al no resultar revisables tales conclusiones en la instancia del recurso extraordinario -en tanto la valoración de las cuestiones de hecho y prueba es, en principio, privativa de los jueces de la causa máxime cuando, como en el sub examine, no se presenta un supuesto de arbitrariedad- sería inoficioso detenerse a considerar los agravios relativos a la interpretación asignada por el a quo al art. 73 de la ley del impuesto a las ganancias, en el caso de operaciones realizadas entre sociedades vinculadas que conforman un mismo grupo económico, pues aunque se admitieran tales agravios -confr. la sentencia dictada el 6 de marzo de 2012 en los autos F.260.XLIII "Fiat Concord S.A. (TF 16.778-I) c/ DGI"- no se alteraría el resultado de este pleito en razón de los motivos precedentemente reseñados.

Por ello, ***habiendo dictaminado la señora Procuradora Fiscal, se desestima el recurso extraordinario*** *planteado, con costas, así como la queja que corre agregada por cuerda. Declárase perdido el depósito de fs. 127 de la presentación directa y, oportunamente, procédase a su archivo. Notifíquese y devuélvase el expediente principal al tribunal de origen.*

Ricardo Luis Lorenzetti
Enrique S. Petracchi
Juan Carlos Maqueda
E. Raúl Zaffaroni
Carmen M. Argibay".

DICTAMEN DE LA PROCURACION GENERAL DE LA NACION (Laura Monti) de fecha 02.02.2009

EL TFN CONFIRMA LA DETERMINACION DE OFICIO

"*- I -*
A fs. 186/88, la Sala A del ***Tribunal Fiscal de la Nación confirmó la resolución 72/02 de la Jefa (interina) de la División Determinaciones de Oficio*** *de la Subdirección General de Operaciones Impositivas III de la AFIP, en cuanto, tras impugnar las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias de Akapol S.A. por los períodos fiscales 1997 a 2000 -ambos incluidos-, había determinado de oficio la diferencia de impuesto resultante de aplicar el art. 73 de la ley del gravamen sobre una serie de* ***préstamos otorgados por la actora a dos empresas vinculadas*** *con ella, Ardal S.A. y Tridal S.A.*

Para así decidir, estimó que no cabe desconocer la personalidad jurídica diferenciada de las deudoras, aunque la participación de la actora en ellas sea del 75% y del 95% respectivamente.

Agregó que ***los préstamos realizados no pueden considerarse operaciones realizadas en interés de la sociedad, puesto que no corresponden a su giro comercial****. Señaló que, por el contrario, las razones por ella alegadas llevan al convencimiento de que respondieron exclusivamente al interés propio de las receptoras de fondos.*

Por último, ***el hecho de que las transacciones tuvieran pactado un interés superior al de plaza no modifica la conclusión*** *a la que arribó, puesto que el art. 73 de la ley del tributo contiene una presunción sobre la existencia de una ganancia gravada equivalente a la aplicación de un interés legalmente determinado sobre la suma del préstamo, figura legal que no admite prueba en contrario.*

LA CNACAF REVOCA LA SENTENCIA DEL TFN Y POR LO TANTO DEJA SIN EFECTO LA DETERMINACION DE OFICIO

- II -
La Sala V de ***la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal revocó la sentencia*** *anterior, a fs. 228/229 vta.*

PARA LA CAMARA DENTRO DE UN MISMO GRUPO ECONOMICO NO HAY DISPOSICION DE FONDOS A FAVOR DE TERCEROS

Sostuvo que ***la presunción*** *contenida en el art. 73 de la ley del impuesto a las ganancias* ***requiere que se trate de disposición de fondos a terceros, circunstancia que -a su criterio- no se configura en autos, toda vez que las operaciones se han realizado entre empresas muy fuertemente vinculadas, que conforman un mismo grupo económico*** *en el que Akapol S.A. detenta la mayoría accionaria en ambas participadas y controla completamente la toma de decisiones en ellas.*

PARA LA CAMARA SE TRATA DE OPERACIONES EN INTERES DE LA EMPRESA

Añadió que tampoco se reúne la segunda exigencia, consistente en que se trate de operaciones que no sean realizadas en interés de quien las practica, puesto que toda operación que se relacione con el giro comercial de la firma o que implique un beneficio gravado para ella, debe ser considerada como realizada en su provecho. En lo que hace al sub lite, contrariamente a lo sostenido por el tribunal administrativo, estimó que el objeto comercial de Akapol S.A. también comprende las operaciones de carácter financiero como las que originaron la impugnación fiscal.
(..)
- III -
A fs. 235/251 luce el recurso extraordinario interpuesto por la AFIP contra la sentencia del a quo.
(..)
OPINION DE LAURA MONTI

- V -
El primer párrafo del art. 73 de la ley del impuesto a las ganancias (t.o. por decreto 649/97) (HOY ART. 76 DE LA LIG) *establece que toda disposición de fondos o bienes efectuados a favor de terceros por parte de los sujetos comprendidos en su art. 49, inciso a) (HOY ART. 53 INCISO A) DE LA LIG), y que no responda a operaciones realizadas en interés de la empresa, hará presumir, sin admitir prueba en contrario, una ganancia gravada en cabeza del prestatario equivalente a un interés que allí se fija.*

Por su parte, el art. 103 del decreto reglamentario (HOY ART. 169 DEL D.R. DE LA LIG) *de la ley manda, en su primer párrafo, que a los efectos de la aplicación del art. 73 de la ley se entenderá que se configura la disposición de fondos o bienes cuando éstos sean entregados en calidad de préstamo, sin que ello constituya una consecuencia de operaciones propias del giro de la empresa o deban considerarse generadoras de beneficios gravados.*

SE DEBE ANALIZAR EL ORIGEN DE LA NORMA

Considero que resulta imprescindible atender al origen de esta norma, toda vez que, como lo ha dicho el Tribunal en pacífica jurisprudencia, la primera regla de interpretación de las leyes es dar pleno efecto a la intención del legislador

(Fallos: 302:973) y la primera fuente para determinar tal voluntad es la letra de la ley (Fallos: 299:167), cuyas palabras deben ser comprendidas en el sentido más obvio del entendimiento común (Fallos: 306:796), sin que quepa a los jueces sustituir al legislador, sino aplicar la norma tal como éste la concibió (Fallos: 300:700; 321:1614; 324:415, entre otros).

SE RECURRE AL MENSAJE DE ELEVACION DEL PROYECTO DE LEY

Así, por una parte, surge del mensaje de elevación del proyecto de ley n° 662, del 12 de abril de 1985, enviado por el Poder Ejecutivo Nacional al Congreso, que se tuvo en cuenta la situación en que se hallaban las personas físicas accionistas de sociedades anónimas -en especial las cerradas- ante la distribución de beneficios, y la neutralidad fiscal para la decisión de distribuirlos o no. En particular, ***la presunción de que se trata consistió en extender el tratamiento previsto para el reparto de utilidades a las sumas facilitadas por tales entes a sus accionistas, en calidad de préstamo, en los casos en que no se estipulasen intereses o que éstos resultasen inferiores a los legalmente contemplados. Se buscó****, de esta manera,* ***evitar que esas sociedades retuvieran utilidades, sin distribuirlas, para canalizarlas luego hacia los accionistas*** *(en particular si éstos tenían altos niveles de ingresos)* ***por vías que no supusieran para ellos una imposición adicional*** *(Ver Diario de Sesiones de la Honorable Cámara de Diputados de la Nación, 4 de septiembre de 1985, p- 4.177, en el debate de la ley 23.260).*

Esa intención, asimismo, surge del informe presentado por el senador Trilla en las sesiones del 24 y 25 de septiembre de 1985, en el cual expuso, respecto de la norma en cuestión, que ***tiene por finalidad "impedir que las sociedades cerradas puedan facilitar sumas a sus accionistas en calidad de préstamos cuando en realidad se trataría de utilidades gravadas*** *en cabeza de las mismas" (ver Diario de Sesiones del Senado de la Nación, 1985, p. 2.498).*

Con la ayuda de las pautas hermenéuticas indicadas, creo que es innegable que la voluntad del legislador estuvo dirigida a crear una presunción para ser aplicada únicamente sobre un tipo específico de préstamos: aquellos entregados por las sociedades a sus accionistas, con tasas de interés inferiores a las legales, y con la finalidad espuria de canalizar fondos de la primera hacia los segundos sin recurrir a la distribución de utilidades.

- VI -
En lo que respecta al sub lite, estimo que resulta útil poner de relieve algunos extremos fácticos que resultan insoslayables a los efectos de apreciar si la presunción del art. 73 de la ley del impuesto es apta o no para regular la especie.

LOS PRESTAMOS A SUS CONTROLADAS FUERON CON INTERESES A TASAS SUPERIORES A LAS DE MERCADO

De un lado, que el Fisco no ha controvertido que ***los créditos otorgados por la actora a sus controladas lo fueron con una tasa de interés que giró en torno al 9,5% anual****, que era capitalizable mensualmente. Por otro, tampoco controvierte que* ***dicha tasa resultaba superior a la que podía conseguirse en el mercado****.*

POR LO TANTO SE REALIZARON EN INTERES DE LA EMPRESA

Así las cosas, no parece admisible entender que los créditos de que se trata no fueran realizados en "interés de la empresa", tal como lo sostiene la demandada, cuando afirma de manera dogmática que el movimiento de fondos no fue realizado en beneficio de la actora ni con motivo de su giro comercial (ver fs. 200).

Tengo para mí que las operaciones en estudio constituyeron sucesivos mutuos que, como contratos bilaterales que son, han de considerarse en principio -salvo prueba o demostración en contrario, que aquí no hallo- realizado en interés de ambas partes negociantes.

POR TRATARSE DE EMPRESAS CONTROLADAS EL PAGO ESTABA ASEGURADO

Además, como surge de la causa, y para mí cobra especial relieve, Akapol S.A. ***colocó sus excedentes financieros en un negocio que le resultaba doblemente conveniente, puesto que no sólo le era más beneficiosa la tasa de interés que pagaban sus controladas con relación al mercado, sino que también tenía asegurado su pago y la devolución del principal, por razones elementales derivadas del control*** *societario que ejercía.*

Vistas las cosas desde otro ángulo, estimo que la tesitura que esgrime el Fisco en torno al art. 73 de la ley del gravamen conduce inexorablemente a un resultado inadmisible, consistente en que toda operación financiera realizada por un sujeto pasivo del art. 49, inc. a), de la ley del gravamen con cualquiera otra persona con una tasa de interés menor que la que surge de la norma legal resultará no sólo observable, sino que automáticamente quedará abarcada por la presunción -transformada así en ficción legal-, divorciándose completamente del objetivo tenido en miras por el legislador al crearla.

Lo cual, según lo veo, es irrazonable pues equivale a sostener que quien no pacte un interés superior al que resulte del normativamente previsto deberá tributar por la diferencia, más allá de toda consideración tanto de las condiciones del mercado como de la particular situación de los contratantes.

Debe tenerse presente que es criterio interpretativo inveterado de V.E. que "no debe prescindirse de las consecuencias que se derivan de la adopción de cada uno, pues ellas constituyen uno de los índices más seguros para verificar su razonabilidad y su coherencia con el sistema en que está engarzada la norma" (Fallos: 234:482; 302:1284; 311:1952; 319:2594, entre otros).

- VII -
Es mi parecer que lo hasta aquí señalado basta para sellar la suerte adversa de la recurrente y torna insustancial tratar el resto de sus agravios pues no variará el resultado al que se arriba. Por ello, opino que corresponde declarar

formalmente admisible el recurso extraordinario de fs. 235/251, y ***confirmar la sentencia recurrida*** *por los argumentos aquí expresados.*

Buenos Aires, 2 de febrero de 2009.

Laura M. Monti".

FIAT CONCORD SA CSJN DEL 06.03.2012

El TFN revocó la determinación de oficio.

La CNACAF revocó la sentencia del TFN.

La CSJN confirma la sentencia de la CNACAF.

Se trataba de préstamos otorgados a empresas vinculadas SIN INTERESES.

Fiat Concord SA y Fiat Argentina SA efectuaron disposiciones de fondos a favor de empresas del mismo grupo económico SIN INTERESES.

La CSJN luego de repasar el Diario de Sesiones de la Honorable Cámara de Diputados de la Nación al sancionarse primero la Ley 23.260 -abril de 1985- (los dividendos estaban gravados) y luego la Ley 24.073 -marzo de 1992- (los dividendos se desgravaron), concluye que la intención del instituto de disposición de fondos o bienes fue evitar la distribución encubierta de dividendos.

La CSJN entiende en primer lugar que las disposiciones (de fondos o bienes) entre empresas del mismo grupo económico constituyen disposiciones a favor de terceros (Considerando 8º), y en segundo lugar que el interés al que se refiere el legislador no es el interés del grupo económico, sino que el interés de la empresa que dispone de los fondos o bienes (Considerando 9º).

La Procuradora diferencia entre las sumas dispuestas para hacer frente a gastos operativos y gastos por cuenta y orden, considerando que en tal caso no corresponde la presunción. Y si procede la presunción por aquellos montos que superan los gastos operativos. (lo cual no es receptado por la CSJN).

"*1°) Que contra la sentencia de la Sala IV de* ***la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal que, al revocar la dictada por el Tribunal Fiscal de la Nación, confirmó el ajuste practicado por el organismo recaudador*** *a Fiar Concord S.A y a Fiat Argentina S.A en el impuesto a las ganancias —por disposición de fondos a favor de terceros, con sustento en el art. 73 de la ley del gravamen* (HOY ART. 76 DE LA LIG)*, y 100 de su decreto reglamentario* (HOY ART. 169 DEL D.R. DE LA LIG)*— las mencionadas empresas interpusieron recurso extraordinario por hallarse en tela de juicio la interpretación de normas de naturaleza federal, que fue concedido por el a quo en ese aspecto (fs. 632).*

2°) Que para decidir en el sentido indicado, la cámara afirmó que tanto Fiat Concord S.A como Fiat Argentina S.A ***dispusieron de fondos a favor de otras sociedades*** *las que, como tales, tienen personalidad, patrimonio e intereses propios. Puntualizó que* ***no surge de las constancias de autos que la realización de tales operaciones haya implicado un beneficio para quien efectuó los préstamos****. Agregó que las sociedades no demostraron la alegada necesidad de tales préstamos para su giro normal. En tal sentido, señaló que las actoras se limitaron a describir su estructura organizativa sin aportar prueba alguna sobre el provecho que derivaría para ellas de operar en esa forma. En particular, y* ***teniendo en cuenta la calidad de financiera de Fiat Argentina, descartó que la realización de esas operaciones —sin la percepción de un interés equivalente al de mercado— hubiera podido redundar en un beneficio patrimonial****. Del mismo modo, concluyó en que* ***tampoco podía considerarse a los préstamos gratuitos una consecuencia del propio giro de la empresa, máxime en atención a su propio objeto social y a los quebrantos millonarios que sufría al momento de prestar el dinero****.*

Asimismo, ***rechazó los argumentos de las actoras relativos a que el interés de ellas era equiparable al del grupo económico que integraban****. Puso de relieve que* ***frente al impuesto a las ganancias, las empresas vinculadas deben comportarse, en principio, como partes independientes; de manera que la vinculación societaria no acredita, por esa sola circunstancia, que los préstamos de dinero hayan sido efectuados en beneficio de quien los realizó****. Al respecto, con cita del precedente de Fallos: 286:97, señaló que la relación orgánica de subordinación societaria no suprime la personalidad jurídica de la sociedad dependiente ni tampoco anula su capacidad tributaria.*
(..)
SENTENCIA DE LA CSJN
(..)

4°) Que, por el contrario, el remedio federal es inadmisible en cuanto en éste se pretende cuestionar lo decidido por el a quo respecto de que no se aportó prueba alguna en el caso que demostrara el beneficio que tendría para las empresas actoras la operatoria a la que se hizo referencia en la sentencia, ni la necesidad de acudir a aquélla de acuerdo al giro normal de sus actividades, pues tales aspectos remiten al examen de cuestiones fácticas, por principio, ajenas al remedio extraordinario. Máxime, si se tiene en cuenta que en dicho recurso no se desarrolla ninguna argumentación acerca de una incorrecta valoración del material probatorio reunido en la causa, ni aquél ha sido fundado en la doctrina de la arbitrariedad de sentencias.
(..)

INTENCION DE LA PRESUNCION

6°) Que la presunción referida precedentemente fue introducida en el régimen que regula el impuesto a las ganancias por la ley 23.260, ordenamiento que —entre las posibles alternativas de integración del impuesto societario y el personal— optó por establecer que la sociedad revestía la calidad de sujeto pasivo del gravamen por las utilidades obtenidas y, al propio tiempo, que los accionistas tendrían la misma calidad respecto de los dividendos que aquélla les distribuyera. En el contexto de dicha modalidad de imposición, ***el sentido de la presunción fue limitar la práctica habitual de ciertas sociedades "cerradas", cuyos accionistas tenían altos niveles de ingreso, consistente en retener sus utilidades con el objeto de canalizar luego los fondos de la sociedad por vías que no supongan para aquéllos una imposición adicional****.*

Ello fue expresado por el Poder Ejecutivo Nacional en el mensaje de elevación del proyecto de ley —número 662— en los siguientes términos: "A efectos de restringir dicha posibilidad se extiende el tratamiento previsto para la distribución de utilidades a las sumas facilitadas por sociedades a sus accionistas en calidad de préstamo, en los casos en que no se estipule el pago de intereses o éstos resulten inferiores a los contemplados en el texto legal..." (ver, Diario de Sesiones de la Honorable Cámara de Diputados de la Nación, abril 25/26 de 1985, páginas 8250 y 8251).

Tal propósito quedó plasmado en el texto de la ley al establecer que, sin perjuicio de la presunción de ganancia gravada que para la sociedad tendría toda disposición de fondos o bienes a favor de terceros —primer párrafo del art. 73—, esas sumas tendrían para el accionista el mismo tratamiento que los dividendos —segundo párrafo del art. 73, en su texto originario.

No puede soslayarse, sin embargo, el hecho de que a partir de la reforma que introdujo la ley 24.073, el legislador se inclinó por gravar solamente las ganancias en cabeza de las sociedades a una tasa única del 30% y desgravar los dividendos como ganancia personal de los accionistas (ver, Diario de Sesiones de la Honorable Cámara de Diputados de la Nación, marzo 18 y 19 de 1992, pág. 6007), esquema en el que se desvanecería el propósito originario de la presunción de evitar que pueda eludirse el pago del tributo mediante un espurio envío de fondos de la sociedad a los accionistas, sin acudir a la distribución de dividendos. Pese a ello, dicha reforma legislativa se limitó a suprimir el segundo párrafo del art. 73, y mantuvo en los mismos términos, la presunción que resulta de su párrafo primero, para toda disposición de fondos o bienes efectuada en favor de terceros por los sujetos comprendidos en el art. 49, inciso a), de la ley del gravamen.

ANALISIS DE LA CUESTION RELATIVA AL GRUPO ECONOMICO. SE ESTUDIA SI EL INTERES DEL GRUPO ECONOMICO ES EL MISMO INTERES QUE EL DE LA EMPRESA

7°) Que, como ha quedado delimitada la jurisdicción del Tribunal, éste debe ceñirse a decidir: a) ***si puede considerarse que ha mediado una disposición de fondos o bienes efectuada en favor de un "tercero"****, en los términos de la norma que se examina,* ***cuando aquélla se realiza entre sociedades vinculadas que integran un mismo conjunto económico****; b) si —como lo sostiene la apelante—* ***el "interés de la empresa" al que alude la ley, debe ser entendido como el interés de dicho conjunto, y no, el del sujeto que efectúa la disposición*** *de fondos o bienes.*

LA DISPOSICION DE FONDOS EN UN MISMO GRUPO ECONOMICO ES UNA DISPOSICION DE FONDOS A FAVOR DE TERCEROS

8°) Que, contrariamente a lo sostenido por el apelante, ***el hecho de que la disposición de fondos se efectúe*** *— como ha ocurrido en el caso—* ***entre sociedades vinculadas económicamente*** *entre sí, o en relación de sujeción económica por revestir una de ellas una condición dominante respecto de otra dependiente,* ***no impide considerar que dicha disposición se haya efectuado a favor de terceros****, en los términos del art. 73 que se examina, puesto que* ***se trata de distintos sujetos de derecho que son considerados individualmente como sujetos pasivos de la obligación tributaria****.*

En rigor de verdad, ***el ordenamiento argentino no regula los conjuntos económicos como estatutos autónomos****. No lo hace la ley tributaria ni la legislación comercial, puesto que, el principio general, es considerar a las sociedades integrantes de aquéllos como partes independientes en tanto se ajusten a las prácticas normales del mercado, sujetándolas al deber de llevar sus registraciones contables en forma separada (ver art. 5°, ley 11.683; art. 1° de la ley del impuesto a las ganancias y su art. 14, en la redacción dada a partir del dictado de la ley 21.481 —B.O. 5/1/77— y en las sucesivas reformas, al primitivo texto de la ley 20.628 —B.O.31/12/73—; arts. 33, 63 y 64 de la ley de sociedades comerciales), reservándose para casos de excepción la posibilidad de prescindir de la individualidad jurídica de cada sujeto, y de considerar, a los fines fiscales, a todos ellos como una unidad.*

En efecto, como lo precisó este Tribunal, la "...relación de subordinación no suprime la personalidad jurídica de la sociedad dependiente [respecto de la sociedad dominante] ni anula su capacidad jurídica tributaria" (Fallos: 286:97). En el mismo sentido afirmó que ciertas circunstancias particulares "...autorizan el tratamiento excepcional que esta Corte ha dispensado a otros conjuntos económicos, según las argumentaciones expuestas en los ya citados precedentes de Fallos: 286:97 y 287:79, sin que ello importe reconocer a aquella vinculación el estatuto autónomo de un sujeto pasivo de la obligación tributaria para los gravámenes controvertidos en esta causa...", pues "...para la solución del sub lite no se ha desconocido la existencia de dos sociedades de capital perfectamente delimitadas conforme al orden jurídico privado, ni tampoco la personería jurídica de la sociedad local" (Fallos: 307:118).

SE DESTACA QUE EXISTIAN OTROS PRESTAMOS CON INTERESES A EMPRESAS DEL MISMO GRUPO ECONOMICO

Resulta contundente en este sentido, señalar que la propia apelante ha mencionado en defensa de su postura, que en la contabilidad de Fiat Argentina S.A. ***existirían otras cuentas*** *—distintas a las examinadas por el organismo fiscal—* ***en las que se asentaban los "préstamos inter empresarios" por los que sí se cobraban intereses a las empresas del llamado grupo Fiat*** *(fs. 617 vta./618), lo que descarta nítidamente la alegada imposibilidad de que las sociedades*

actoras hayan asumido comportamientos propios de los terceros independientes, y que, por ende, no puedan ser alcanzadas por las previsiones del art. 73 de la ley.

SE CONCLUYE QUE EL INTERES DE LA EMPRESA NO ESTA RELACIONADO CON EL INTERES DEL GRUPO ECONOMICO

*9°) Que, **establecida la individualidad jurídica de cada sujeto, cabe concluir que cuando el art. 73 de la ley alude a las operaciones realizadas en "interés de la empresa"** —recaudo estrechamente ligado al establecido en la reglamentación acerca de que la presunción operará si los fondos entregados en calidad de préstamo no responden a operaciones propias del "giro de la empresa"—, **no se refiere al interés del conjunto económico sino al del sujeto al que se encuentra dirigida la norma, esto es, la sociedad de capital que efectúa la disposición de fondos** o bienes. Sin perjuicio de ello, es pertinente señalar que en el supuesto de las sociedades que integran un conjunto económico, podrían existir modalidades comerciales peculiares, que deberán ser contempladas, en cada caso, mediante una exhaustiva ponderación de la causa que originó la entrega de los fondos o bienes, y de la correlativa contraprestación por parte de quien los receptó, examen que —por las razones señaladas en el considerando 4° de la presente— no corresponde al Tribunal realizar en esta instancia excepcional.*

*Por ello, y habiendo dictaminado la señora Procuradora Fiscal, se declara formalmente admisible el recurso extraordinario con los alcances señalados en la presente, y **se confirma la sentencia apelada**. Las costas se imponen por su orden, atento a lo novedoso de la cuestión planteada y a las dificultades que presenta (art. 68, segunda parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).*
Notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

Ricardo Luis Lorenzetti
Carlos S. Fayt
Enrique Santiago Petracchi
Juan Carlos Maqueda
E. Raúl Zaffaroni
Carmen M. Argibay".

DICTAMEN DE LA PROCURACION GENERAL DE LA NACION (Laura Monti) de fecha 02.02.2009

"*- I -*
*A fs. 596/598, la Sala IV de **la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó el ajuste practicado por el Fisco Nacional** a Fiat Concord S.A. y a Fiat Argentina S.A. en el impuesto a las ganancias, por la existencia de disposiciones de fondos a favor de terceros sin mediar interés en esas empresas, con sustento en el art. 73 de la ley del gravamen y 100 de su decreto reglamentario.*
(..)

OPINION DE LAURA MONTI
(..)

LOS FONDOS FUERON DESTINADOS AL PAGO DE GASTOS OPERATIVOS

*El organismo recaudador reconoce que una **parte de las sumas remitidas por Fiat Concord S.A. a Fiat Argentina S.A. ha sido para hacer frente, por anticipado en algunos casos, a los gastos operativos** de la primera (cfr. antecedentes administrativos; informe de fs. 273 del cuerpo IVA; informe de fs. 386 y resolución determinativa de oficio obrante a fs. 581 del cuerpo ganancias).*

TAMBIEN HABIA GASTOS REALIZADOS POR CUENTA Y ORDEN DE EMPRESAS DEL GRUPO ECONOMICO

***Idéntica situación se verifica respecto de los gastos realizados por Fiat Argentina S.A., por cuenta y orden de las compañías pertenecientes al "Grupo Fiat"** (resolución determinativa de oficio obrante a fs. 302/310 de autos, en especial fs. 302 y 304).*

PARA LAURA MONTI ESAS DISPOSICIONES DE FONDOS ENTONCES NO FUERON EN CALIDAD DE PRESTAMO

*Despejado este aspecto de la controversia, **es claro para mí que las disposiciones de fondos de los dos párrafos anteriores no lo han sido en calidad de préstamo**, como lo exige el art. 100 del decreto 2353/86, **sino en virtud de una modalidad jurídica diversa, más cercana al mandato y a la gestión oficiosa, pero definitivamente alejada del mutuo**.*

Estimo que la diferencia cobra especial importancia a la luz de la inveterada doctrina de V.E. que indica que "es propio de la tarea judicial indagar sobre el espíritu de la leyes más que guiarse por el rigor de las palabras en que ellas están concebidas" (Fallos: 308:1664). Además, sostuvo que debe averiguarse el verdadero sentido y alcance de la ley "mediante un examen atento y profundo de sus términos que consulte la realidad del precepto y la voluntad del legislador, pues sea cual fuere la naturaleza de la norma, no hay método de interpretación mejor que el que tiene primordialmente en cuenta la finalidad de aquélla" (Fallos: 308:1861).
(..)
*Sobre la base de esta afirmaciones, **es innegable, a mi modo de ver, que la voluntad del legislador estuvo dirigida a insertar una presunción encaminada únicamente a un tipo específico de préstamos**: aquellos entregados por las sociedades a sus accionistas, con tasas de interés inferiores a las legales, cuya finalidad espuria era canalizar fondos de la primera hacía los segundos sin recurrir a la distribución de utilidades.*

Es evidente, por las circunstancias reseñadas, que en la especie no se verifica el sustrato fáctico que torna aplicable la figura legal. Por ello, de convalidarse la postura de la demandada, se impondría a la actora una presunción de ganancia

gravada sin que, strictu sensu, el art. 73 de la ley del tributo ni su reglamentación así lo dispongan (arg. Fallos: 312:912, cons. 9º).

Por lo expuesto, considero que ***corresponde revocar la sentencia apelada*** *en cuanto convalida la imposición del art. 73 de la ley del gravamen a las* ***sumas entregadas por Fiat Concord S.A. a Fiat Argentina S.A. para hacer frente a los gastos operativos de la primera, así como también los gastos realizados por Fiat Argentina S.A., por cuenta y orden de las compañías pertenecientes al "Grupo Fiat"****.*

POR LAS SUMAS QUE SUPERAN LOS GASTOS OPERATIVOS SI SE TRATA DE DISPOSICIONES DE FONDOS A FAVOR DE TERCEROS

- V -
Bajo este prisma, ***distinta consideración merecen las sumas que, en exceso a sus gastos operativos****, Fiat Concord S.A. transfirió a Fiat Argentina S.A. (cfr. antecedentes administrativos, resolución determinativa de oficio obrante a fs. 579/585 del cuerpo ganancias, en especial fs. 582).*

En mi parecer, estos montos encuadran sin esfuerzo en los términos del citado art. 73, sin que las defensas opuestas por el contribuyente logren desvirtuar esta conclusión.

En especial, la recurrente no ofreció prueba alguna para acreditar que esas transferencias obedezcan a una causa jurídica diferente de un préstamo ni rebatió la postura fiscal que destaca la carencia de argumentos válidos para explicar el interés de Fiat Concord S.A. en la permanencia de esos saldos en exceso en el patrimonio de su controlante sin requerir su devolución durante los cuatro años bajo inspección (cfr. antecedentes administrativos; informe de fs. 387 y resolución determinativa de oficio obrante a fs. 579/585 del cuerpo ganancias).

Asimismo, el esfuerzo puesto en demostrar que Fiat Argentina S.A. no es un "tercero" en los términos del art. 73 de la ley del impuesto a las ganancias, pues controla a Fiat Concord S.A., no es para mí suficiente a la luz de la doctrina de Fallos: 286:97, recordada por el a quo, donde se estableció que la relación orgánica de subordinación no suprime la personalidad jurídica de la sociedad dependiente ni tampoco anula su capacidad tributaria.

- VI -
En virtud de lo dicho, considero que corresponde admitir formalmente el recurso extraordinario, ***revocar parcialmente la sentencia apelada*** *con el alcance señalado en el punto IV y confirmarla en lo restante.*

Buenos Aires, 2 de febrero de 2009

Laura M. Monti"

BJ SERVICE SRL CSJN DEL 06.03.2012

LAS UTILIDADES DE LA SOCIEDAD LOCAL ERAN UTILIZADAS POR OTRAS EMPRESAS DEL GRUPO

LAS OPERACIONES NO SON EN INTERES DE LA EMPRESA (SE REMITE A FIAT CONCORD SA)

El TFN confirmó la determinación de oficio.

La CNACAF confirmó la sentencia del TFN.

La CSJN confirma la sentencia de la CNACAF. (La CSJN remite de Fiat Concord SA).

La política de la empresa consistía en que las utilidades obtenidas por la empresa local puedan ser utilizadas por otras sociedades del grupo económico.

La CSJN entiende que ello no redunda en interés de la empresa local, sosteniendo que:

"*10) Que, en efecto, la doctrina establecida en el caso antes citado -considerandos 8° y 9° de la sentencia del Tribunal- conduce a desestimar los agravios de la apelante relativos a que la* ***disposición de fondos o bienes entre sociedades que integran un mismo conjunto económico*** *no puede ser considerada como efectuada a favor de "terceros" en los términos del art. 73 de la ley del gravamen, y a que* ***el "interés de la empresa" -al que alude dicho artículo- sea el del conjunto*** *y no el del sujeto al que se encuentra dirigida la norma, esto es, la sociedad de capital que efectúa la disposición de fondos o bienes. Sin perjuicio de que -como fue señalado en aquel fallo con respecto a este último punto- deba ser ponderado, en cada caso, la existencia de modalidades comerciales peculiares que podrían derivarse de esa vinculación económica, mediante un exhaustivo examen de la causa que originó la entrega de los fondos o bienes, y de la correlativa contraprestación por parte de quien los receptó.*

En el caso, puesto que como lo expone la recurrente, ***las remesas de fondos obedecerían a una práctica establecida para todas las empresas del grupo*** *en el "Manual de Políticas/Procedimientos de Contabilidad Internacionales",* ***con la finalidad última de que las utilidades obtenidas por la sociedad local puedan ser utilizadas por otras sociedades integrantes del mismo conjunto económico****, según el criterio de asignación de aquéllas que decida la casa matriz (ver en el Cuerpo Determinación de Oficio N° 2, fs. 306 del Informe Final de Inspección, y fs. 308/308 vta.; 364 vta., y 371 vta. de los autos principales),* ***no puede entenderse que esa operación haya sido realizada en interés de la empresa actora***".

PETROQUIMICA RIO TERCERO SA CSJN DEL 14.07.2015

En el mismo sentido que en Fiat Concord SA, se expidió la CSJN en **Petroquímica Rio Tercero SA** del 14.07.2015.

DRAGADOS Y OBRAS PORTUARIAS SA CSJN DEL 24.04.2012

SE TRATA DE FONDOS ENTREGADO A LA FIRMA SUPERCEMENTO SA (MISMOS ACCIONISTAS)

AMBAS EMPRESAS REALIZABAN NEGOCIOS EN FORMA CONJUNTA (SE HABIAN TOMADO PRESTAMOS EN FORMA CONJUNTA)

LA AFIP NO LOGRO DEMOSTRAR QUE LAS OPERACIONES NO SEAN EN INTERES DE LA EMPRESA

El TFN revocó la determinación de oficio.

La CNACAF confirmó la sentencia del TFN.

La CSJN declara desierto el recurso (Art. 280 CPCCN).

Se trataba de fondos entregados por Dragados y Obras Portuarias SA a la empresa Supercemento S.A. (sociedad integrada por los mismos accionistas).

Destacó la CNACAF que, tal como lo afirmó el TFN, el peritaje contable da cuenta de la existencia de numerosos negocios emprendidos en forma conjunta y mancomunada por Dragados y Obras Portuarias S.A. y su accionista Supercemento S.A., con actividades empresariales distintas y complementarias entre sí; de distintos préstamos bancarios tomados en forma conjunta por ambas, como asimismo que la disposición de fondos responde en su casi totalidad a emprendimientos conjuntos.

La CSJN destaca que la AFIP no ha demostrado que las operaciones no redunden en interés de la empresa:

"*8°) Que, sin embargo, la representación fiscal omitió hacerse cargo debidamente -es decir, mediante una crítica concreta y razonada- del restante argumento tenido en cuenta por el a quo: que la entrega de los fondos había sido realizada en interés de la empresa actora pues se relacionaba con su giro comercial.*

En efecto, sobre este punto -como fue reseñado en el considerando 3°- la cámara ratificó lo aseverado por el Tribunal Fiscal "en el sentido que la pericial contable (fs. 286/293) da cuenta de la existencia de numerosos negocios emprendidos en forma conjunta y mancomunada por Dragados y su accionista Supercemento, con actividades empresariales distintas y complementarias entre sí, tomando distintos préstamos bancarios en forma conjunta, como asimismo de que la disposición de fondos responde en su casi totalidad a emprendimientos conjuntos" (fs. 407). Y a continuación señaló al respecto "que si bien el Fisco se agravia de la valoración efectuada por el tribunal a quo, no especifica cuáles son los supuestos errores en que éste incurrió al analizar dicho informe pericial".

En su memorial ante esta Corte, la representación de la AFIP persiste en la misma deficiencia puntualizada por la cámara, ya que si bien se agravia de la conclusión a la que llegaron sobre ese extremo los tribunales de las anteriores instancias, no refuta las concretas circunstancias que -sobre la base del peritaje contable- fueron tenidas en cuenta en los respectivos pronunciamientos para entender que no podía considerarse que la disposición de fondos no fue realizada en interés de la empresa actora, ni explica en qué habrían consistido los errores atribuidos al examen del peritaje contable realizado por el Tribunal Fiscal, ni de qué modo tales supuestos errores habrían sido puntualizados por su parte en la expresión de agravios ante la alzada".

==========

TRATAMIENTO DE LAS EMPRESAS DE CONSTRUCCION

Art. 77 de la LIG

En el caso de construcciones, reconstrucciones y reparaciones de cualquier naturaleza **para terceros**, en que **las operaciones generadoras del beneficio afecten a más de un período fiscal**, el resultado bruto de las mismas deberá ser declarado de acuerdo con alguno de los siguientes métodos, a opción del contribuyente:

PORCENTAJE DE GANANCIA SOBRE EL IMPORTE COBRADO

Art. 77 inciso a) de la LIG

a) Asignando a cada período fiscal el beneficio bruto que resulte de aplicar, sobre los importes cobrados, el porcentaje de ganancia bruta previsto por el contribuyente para toda la obra.

Dicho coeficiente podrá ser modificado -para la parte correspondiente a ejercicios aún no declarados- en caso de evidente alteración de lo previsto al contratar.

Los porcentajes a que se ha hecho referencia precedentemente se hallan sujetos a la aprobación de la AFIP.

DEDUCIENDO DEL IMPORTE A COBRAR LOS GASTOS Y COSTOS DE LOS TRABAJOS

Art. 77 inciso b) de la LIG

b) Asignando a cada período fiscal el beneficio bruto que resulte de deducir del importe a cobrar por todos los trabajos realizados en el mismo, los gastos y demás elementos determinantes del costo de tales trabajos.

Cuando la determinación del beneficio en la forma indicada no fuera posible o resultare dificultosa, podrá calcularse la utilidad bruta contenida en lo construido siguiendo un procedimiento análogo al indicado en el inciso a).

OBRAS QUE AFECTEN 2 PERIODOS FISCALES PERO QUE NO SUPEREN UN AÑO DE DURACION

Art. 77 segundo párrafo de la LIG

En el caso de obras que afecten a dos (2) períodos fiscales, pero su duración total no exceda de un (1) año, **el resultado podrá declararse en el ejercicio en que se termine la obra**.

Art. 77 tercer párrafo de la LIG

La AFIP, si lo considera justificado, podrá autorizar igual tratamiento para aquellas obras que demoren más de un (1) año, cuando tal demora sea motivada por circunstancias especiales (huelga, falta de material, etcétera).

IMPUTACION DE LA DIFERENCIA AL FINALIZAR LA OBRA

Art. 77 cuarto párrafo de la LIG

En los casos de los incisos a) y b), la diferencia en más o en menos que se obtenga en definitiva, resultante de **comparar la utilidad bruta final de toda la obra con la establecida mediante alguno de los procedimientos indicados en dichos incisos**, **deberá incidir en el año en que la obra se concluya**.

EL METODO ELEGIDO DEBE APLICARSE A TODAS LAS OBRAS

Art. 77 último párrafo de la LIG

Elegido un método, **el mismo deberá ser aplicado a todas las obras**, trabajos, etcétera, que efectúe el contribuyente y **no podrá ser cambiado sin previa autorización expresa de la AFIP**, la que determinará a partir de qué período fiscal podrá cambiarse el método.

==========

TRATAMIENTO DE LAS MINAS CANTERAS Y BOSQUES

Art. 78 de la LIG

DETERMINACION DEL COSTO IMPOSITIVO

Art. 78 primer párrafo de la LIG

El valor impositivo de las minas, canteras, bosques y bienes análogos estará dado por la parte del costo atribuible a los mismos, más, en su caso, los gastos incurridos para obtener la concesión.

DEDUCCION DE LA AMORTIZACION

Art. 78 segundo párrafo de la LIG

Cuando se proceda a la explotación de tales bienes en forma que implique un consumo de la sustancia productora de la renta, se admitirá la deducción proporcionalmente al agotamiento de dicha sustancia, calculada en función de las unidades extraídas. La reglamentación podrá disponer, tomando en consideración las características y naturaleza de las actividades a que se refiere el presente artículo, índices de actualización aplicables a dicha deducción.

CONCEPTOS QUE SE INCLUYEN EN EL COSTO IMPOSITIVO

Art. 78 tercer párrafo de la LIG

Forman parte del valor impositivo de las minas, canteras, bosques y bienes análogos a que se refiere el primer párrafo de este artículo, los costos tendientes a satisfacer los requerimientos técnicos y ambientales a cargo del concesionario y/o permisionario, exigidos por la normativa aplicable dictada por la Autoridad de Aplicación competente. Dichos costos deberán ser incluidos desde el momento en que se originen las referidas obligaciones técnicas y ambientales conforme a la normativa vigente, con independencia del período en que se efectúen las erogaciones.

Art. 78 último párrafo de la LIG

La AFIP podrá autorizar otros sistemas destinados a considerar dicho agotamiento siempre que sean técnicamente justificados.

Art. 148 del D.R. de la LIG.

CALCULO DE LA AMORTIZACION IMPOSITIVA

A los fines establecidos por el artículo 78 de la ley, la amortización impositiva anual para compensar el agotamiento de la sustancia productora de la renta se obtendrá de la siguiente forma:

DETERMINACION DEL VALOR UNITARIO DE AGOTAMIENTO

Art. 148 inciso a) del D.R. de la LIG.

a) **se dividirá** el **costo** atribuible a las minas, canteras, bosques y otros bienes análogos **más**, en su caso, **los gastos incurridos para obtener la concesión**, **por el número de unidades que se calcule extraer** de tales bienes. **El importe obtenido constituirá el valor unitario de agotamiento**;

CALCULO DE LA AMORTIZACION

Art. 148 inciso b) del D.R. de la LIG.

b) **el valor unitario de agotamiento se multiplicará por el número de unidades extraídas** en cada ejercicio fiscal;

ACTUALIZACION

Art. 148 inciso c) del D.R. de la LIG.

c) al valor calculado de acuerdo con lo establecido en el inciso anterior se le aplicará el índice de actualización mencionado en el artículo 93 de la LIG, referido a la fecha de inicio de la extracción, que indique la tabla elaborada por la AFIP, para el mes al que corresponda la fecha de cierre del período fiscal que se liquida. El importe así obtenido será la amortización anual deducible. (RESPECTO DE LA ACTUALIZACION SE DEBE TENER EN CUENTA LO ESTABLECIDO EN EL ART. 93 DE LA LIG).

CONTENIDO PROBABLE DEL BIEN

Art. 148 segundo párrafo del D.R. de la LIG.

A los efectos precedentes, el contribuyente deberá calcular previamente el contenido probable del bien, el que estará sujeto a la aprobación de la AFIF. Cuando posteriormente se compruebe que la estimación es evidentemente errónea, se admitirá el reajuste del valor unitario de agotamiento, el que regirá para lo sucesivo.

EL TOPE SERA EL COSTO REAL

Art. 148 tercer párrafo del D.R. de la LIG.

En ningún caso el total de deducciones, sin actualizar, que prevé este artículo, podrá superar el costo real del bien.

Art. 148 cuarto párrafo del D.R. de la LIG.

Cuando la naturaleza de la explotación lo aconseje, la AFIP podrá autorizar otros sistemas de amortización que sean técnicamente justificados y estén referidos al costo del bien agotable.

NORMAS TECNICAS Y AMBIENTALES

Art. 149 del D.R. de la LIG.

A los efectos del cómputo de los costos originados en el cumplimiento de normas técnicas y ambientales, los concesionarios y/o permisionarios comprendidos en el artículo 78 de la ley, deberán contar con un informe anual en el que conste desde cuándo resultan responsables de la observancia de las obligaciones contempladas en tales disposiciones.

Los valores computables serán los que cubran los costos a que se refiere el párrafo anterior, que surjan, por todo concepto, de los estados contables confeccionados de acuerdo con las normas contables profesionales vigentes, debidamente certificados por contador público independiente con firma autenticada y con los demás requisitos que disponga la AFIP que, asimismo, establecerá las condiciones y detalle que deberá satisfacer la información que emane de la autoridad de aplicación de conformidad con lo previsto en ese párrafo

BOSQUES NATURALES

Art. 79 de la LIG

Cuando con los elementos del contribuyente no fuera factible determinar la ganancia bruta en la explotación de bosques naturales, la AFIP fijará los coeficientes de ganancia bruta aplicables.

==========

DEDUCCIONES DE TERCERA CATEGORIA

Art. 91 de la LIG

De las ganancias de la tercera categoría y con las limitaciones de esta ley también se podrá deducir:

GASTOS INHERENTES AL GIRO DEL NEGOCIO

Art. 91 inciso a) de la LIG

a) Los gastos y demás erogaciones inherentes al giro del negocio.

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

Resolución (SDG TLI) 53.2021 del 21.07.2021

DEUDA ORIGINAL POR DIVIDENDOS DISTRIBUIDOS EN LOS AÑOS 2016 Y 2017

NUEVO ACUERDO PRIVADO CON EL CAMBIO DE DENOMINACION DE PESOS A DOLARES

LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO SON UN CARGO FINANCIERO RELACIONADO CON LA NUEVA OBLIGACION

POR LO TANTO LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO RESULTAN DEDUCIBLES EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS (ART. 23, ART. 83, ART. 91 INCISO A) DE LA LIG)

"*I. Se consulta el tratamiento fiscal en el Impuesto a las Ganancias aplicable a las diferencias de cambio generadas por el acuerdo privado por el cual se pretende novar la deuda mantenida con sus anteriores accionistas la que pasará a quedar denominada en dólares estadounidenses.*

II. ***Se concluyó*** *que:*

a) Las ***diferencias de cambio*** ***originadas por la deuda por dividendos distribuidos en los años 2016 y 2017*** *cuya novación se produce mediante un* ***acuerdo privado con el cambio de denominación de pesos argentinos a dólares*** *estadounidenses,* ***importan un cargo financiero que no se vincula con la fuente de la obligación anterior -distribución de dividendos en pesos- sino que resulta una consecuencia propia de la nueva obligación acordada****, la cual tiene por objeto, en principio, impedir que el socio ejerza la acción de cobro a la cual tiene derecho luego de aprobada la distribución de las utilidades.*

b) ***Dichas diferencias de cambio formarían parte de los desembolsos que la firma necesitaría realizar para financiar su actividad y por lo tanto conformarían un gasto necesario susceptible de deducción para la determinación de la base imponible del Impuesto a las Ganancias*** *de acuerdo a los* ***Artículos 23 y 83, e inciso a) del Artículo 91 de la Ley de Impuesto a las Ganancias*** *(t.o. en 2019 y sus modificaciones) -anteriores Artículos 17 y 80, e inciso a) del Artículo 87 del texto ordenado en 1997 y sus modificaciones-, ello así, sin perjuicio de las limitaciones a la deducción que podrían resultar aplicables de verificarse los supuestos contemplados en el inciso a) del Artículo 85 de la citada Ley -texto ordenado vigente- y demás normas concordantes.*

c) Para que resulte viable la deducción de estas diferencias de cambio negativas de la base imponible del Impuesto a las Ganancias, las mismas deberán adecuarse a la finalidad invocada por esa firma al instrumentar el acuerdo privado de que da cuenta su presentación y de ahí que necesariamente deberá constatarse que tal acuerdo derive de una auténtica ***necesidad de financiamiento que haya llevado a la firma a cambiar financiación propia por ajena -dada por sus propios socios en carácter de terceros- en beneficio de la sociedad***".

Art. 14 inciso b) de la ley 26.940

GASTOS NO DEDUCIBLES. EMPLEADORES INCLUIDOS EN EL REPSAL

En los casos previstos en el artículo anterior (EMPLEADORES INCORPORADOS EN EL REPSAL), si el infractor reincidiera en la misma infracción que produjera su inclusión en el Registro creado por la presente ley, en un lapso de tres (3) años contados desde la primera resolución sancionatoria firme, se procederá a:

b) **Impedir** que aquellos responsables inscriptos en los impuestos comprendidos en el Régimen General, mientras estén incorporados en el Registro Público de Empleadores con Sanciones Laborales (REPSAL) por haber incurrido en reincidencia, **deduzcan en el impuesto a las ganancias los gastos inherentes al personal -empleados, dependientes u obreros-**, de acuerdo con lo previsto por el artículo 87, incisos a) y g) de la ley del referido tributo (HOY ART. 91 INCISO A) E INCIOSO G) DE LA LIG).

Circular 5/2014 (B.O.19.11.2014)

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

NO SON DEDUCIBLES LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO NEGATIVAS POR OPERACIONES DE "DÓLAR BOLSA" O "DÓLAR MEP" CON TITULOS PUBLICOS

"*Que en virtud de las acciones operativas de control y de cruces sistémicos efectuados por esta Administración Federal, se ha detectado que determinados contribuyentes implementan planificaciones fiscales nocivas tendientes a evadir el pago del impuesto a las ganancias.*

Que una de estas planificaciones tiene como objetivo generar pérdidas extraordinarias por diferencias de cambio negativas derivadas de operaciones de "dólar bolsa" o "dólar MEP", con títulos públicos.

Que la maniobra detectada por este Organismo consiste en la compra en pesos de títulos públicos y la posterior conversión de los mismos a moneda extranjera o "dólar billete", con el único propósito de generar una pérdida contable y fiscal para evadir el pago del impuesto a las ganancias.

Que conforme el artículo 80 de la ley del impuesto a las ganancias, son deducibles los gastos efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas.

Que de acuerdo con el inciso c) del artículo 82, las únicas pérdidas extraordinarias deducibles del impuesto a las ganancias son las sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes que producen ganancias, como incendios, tempestades u otros accidentes o siniestros, en cuanto no fuesen cubiertas por seguros o indemnizaciones.

Que el concepto restrictivo para la deducción de pérdidas extraordinarias tiene sustento en distintos pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (vgr. "Astra CAPSA c/DGI", del 2 de marzo de 2011).

Que las pérdidas extraordinarias por diferencias de cambio negativas derivadas de operaciones de "dólar bolsa" o "dólar MEP" con títulos públicos constituyen pérdidas generadas con el único propósito de evitar el pago del impuesto a las ganancias y que no cumplen con los requisitos necesarios para resultar deducibles del impuesto, ya que no obedecen a situaciones de fuerza mayor o caso fortuito.

Que esta Administración Federal ha decidido accionar a los fines de desarticular un "producto para evadir el impuesto a las ganancias", ofrecido por agentes del mercado financiero a los contribuyentes.

Que tal decisión se enmarca dentro de las acciones que las Administraciones Tributarias nucleadas en el Comité de Asuntos Fiscales de la "OCDE" (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico) incluyeron en el "BEPS" (Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios). En particular en el grupo de trabajo 11 "Planificación Fiscal Agresiva" que se encuentra abocado al desarrollo de las acciones destinadas a limitar la erosión de la base imponible del impuesto a las ganancias por medio de deducciones de otros pagos financieros.

Que con ese objetivo cabe precisar la correcta aplicación de la normativa vigente, correspondiendo, en consecuencia, el dictado de la presente.

Por ello:

En ejercicio de las facultades conferidas a esta Administración Federal por el decreto 618 del 10 de julio de 1997, sus modificatorios y sus complementarios, se aclara que ***no resultan deducibles en el impuesto a las ganancias las pérdidas por diferencias de cambio negativas derivadas de operaciones de "dólar bolsa" o "dólar MEP", con títulos públicos****, en razón de que las mismas no se encuentran vinculadas con la obtención, mantenimiento ni conservación de ganancias gravadas por dicho impuesto, ni cumplen con los requisitos legales para ser consideradas pérdidas extraordinarias en tanto no obedecen a situaciones de fuerza mayor o caso fortuito.*

Dichas pérdidas surgen de las diferencias negativas resultantes de comparar el valor de adquisición de títulos públicos en pesos con el valor de liquidación en moneda extranjera por la venta de dichos títulos convertidos en pesos a la fecha de esta última".

Exterran Argentina SRL TFN Sala B del 12.04.2022

El TFN SE EXPIDE EN SENTIDO CONTRARIO A LA CIRCULAR 5/2014

Compra de títulos públicos en pesos
Venta de los mismos títulos públicos en dólares
Deducción de la perdida

LA AFIP RECHAZO LA REPETICION

"*I- Que a fs. 90/105 la actora interpone recurso de apelación contra la resolución N° 058/17 dictada por el Jefe (Int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Palermo de la A.F.I.P-D.G.I de fecha 25-04- 17, por las que se resuelve* ***no hacer lugar a la acción de repetición*** *interpuesta el por la recurrente correspondiente al Impuesto a las Ganancias del año 2015.*
(..)

COMPRA DE TITULOS PUBLICOS EN PESOS $ 165.824.697,24
VENTA DE LOS MISMOS TITULOS PUBLICOS EN DOLARES U$S 13.337.950,62
PERDIDA POR LA VENTA DE LOS TITULOS PUBLICOS $ 44.308.526,66

Señala que durante el año 2015, la recurrente efectúo ***compras de títulos públicos*** *de la deuda soberana de la República Argentina (en adelante, TITULOS), cuyo valor de mercado en moneda local ascendió a* ***$ 165.824.697,24****. Con posterioridad y en un todo de acuerdo con la normativa legal vigente,* ***procedió a venderlos en la suma de USD 13.337.950,62****. Sin embargo en los hechos, la venta de estos títulos públicos, implicó para la recurrente una* ***pérdida contable de $ 44.308.526,66****.*

Con respecto a la Circular 5/2014 señala que si bien la circular no define qué debe entenderse por operaciones de "dólar bolsa" o "dólar mep", lo cierto es que estas consisten en la adquisición en el mercado local de títulos públicos nominados

en moneda extranjera y su posterior venta en el Mercado Electrónico de Pagos contra dólar billete, siempre dentro del ámbito de la Bolsa de Comercio de la Ciudad de Buenos Aires.

PERDIDA POR COMPRAVENTA DE TITULOS PUBLICOS
VS
PERDIDA POR DIFERENCIA DE CAMBIO

*Sostiene que **el resultado obtenido** por la recurrente como consecuencia de sus operaciones, fue el originado en **una transacción de compra venta de títulos públicos y no una pérdida derivada de una diferencia de cambio**. Manifiesta que el resultado (positivo o negativo) se originó por las diferencias de cotización entre diferentes momentos (el de la compra y el de la venta) y mercados (el local y el extranjero), siendo la conversión a pesos un mero proceso de reconocimiento en los registros contables e impositivos, del resultado obtenido por la venta de los títulos en moneda distinta a la argentina.*

*Alega que la recurrente realizó una inversión legitima, autorizada por la normativa legal vigente, **adquirió títulos públicos argentinos nominados en moneda extranjera mediante el pago en pesos argentinos** y, asumiendo un riesgo en la fluctuación de su precio, los liquidó en todo conforme a derecho en el mercado internacional, a fin de resguardar sus activos en un conocido marco de depreciación monetaria y obtener un rendimiento. Con ello la motivación fue de carácter económico y, desde ya trasciende el campo impositivo.*

Afirma que tales operaciones no tienen punto de contacto alguno con las operaciones de compra de venta de títulos públicos realizada por la recurrente, ya que éstas han sido realizadas con terceros independientes ajenos al Grupo Exterran y, por otra parte, el resultado adverso que se generó por dichas transacciones no ha ocasionado un beneficio final ni a sí mismo ni a ninguna otra firma miembro del grupo.
(..)
*Concluye que **habiendo sido la adquisición de los títulos el camino utilizado por la recurrente para preservar su patrimonio** (que al final de cuentas no es ni mas ni menos que la búsqueda de la continuidad misma de la empresa para permitir dotarla de posibilidades concretas de obtener tales ganancias cuando las circunstancias de su negocio lo permitan, más allá de que los resultados en determinados períodos pudieran no ser positivos), la pérdida resulta legalmente deducible, de acuerdo con los artículos 17 y 80 de LIG.*
(..)
CRITERIO DE LA AFIP

*II.- Que a fs. 123/138 **el Fisco Nacional contesta el recurso** y niega todos y cada uno de los hechos alegados por la recurrente.*

*Que en primer lugar, manifiesta que la operación consiste en **comprar en plaza títulos públicos en dólares pagándolos en pesos, luego venderlos y percibir dolares; la cotización de los títulos en pesos refleja un valor del dólar mayor que el oficial, por lo que la diferencia produce un quebranto**.*

Manifiesta que no es procedente la deducción que pretende realizar la recurrente, toda vez que la misma no cumple los requisitos necesarios para ser deducible del impuesto a las ganancias.

*El Fisco Nacional hace referencia a la **circular 5/2014**, señala que en dicha norma se menciona que el Organismo ha detectado planificaciones fiscales nocivas implementadas por algunos contribuyentes, una de las cuales tiene por objeto evadir el pago de impuesto a las ganancias generando pérdidas extraordinarias por diferencias de cambio negativas derivadas de operaciones de "dólar bolsa" o "dolar mep", con títulos públicos.*
(..)
SENTENCIA DEL TFN

III.- A fs. 159 se abre la causa a prueba y se hace lugar a la pericial contable. A fs. 166/176 se produce la prueba pericial contable. A fs. 188 se clausura el período probatorio. A fs. 192 se elevan los autos a la consideración de la Sala B. A fs. 204 pasan para alegar. A fs. 209/211vta obra alegato del Fisco Nacional y a fs. 221/228 el de la parte actora. A fs. 229 pasan a sentencia.

*IV.- Que conforme surge de las actuaciones administrativas que corren por cuerda los presentes actuados tienen su origen en la presentación efectuada por el gerente general y apoderado de la recurrente del asunto con fecha 30/12/2016, ante la agencia N° 11, mediante la cual interpone **acción de repetición**, en los términos del artículo 81 de la ley ritual fiscal, con relación al **Impuesto a las Ganancias**, correspondiente al **período fiscal 2015, por la suma de $ 15.507.984,33**.*

*En el caso de marras la actora esgrime que se vio en la necesidad de tomar medidas económicas acorde con el mandato del buen hombre de negocios, y que ante el contexto económico de alta depreciación monetaria, fuerte devaluación del peso e imposibilidad práctica para las sociedades de adquirir moneda extranjera en el mercado único y libre de cambios **a fin de poder cumplir con sus obligaciones asumidas en moneda extranjera y mitigar a su vez los efectos nocivos de la inflación**. La recurrente **efectuó compras de títulos públicos** de la deuda soberana de la República Argentina **cuyo valor de mercado en moneda local ascendió a $ 165.824.697,24 los que luego fueron vendidos en USD 13.337.950,62 lo que implicó para la contribuyente del asunto una pérdida contable de $ 44.308.526,66** que no fue considerada como ajuste al momento de confeccionar la DDJJ del impuesto y período del asunto y que derivó en el pago en exceso que la actora repite.*

Que habiéndose efectuado dicha reseña cabe señalar que el objeto de la cuestión a decidir consiste, en definitiva, en dilucidar si tal como señala el Fisco la maniobra consiste en generar una pérdida contable y fiscal para evadir el pago del impuesto a las ganancias, o si tal como señala la actora la perdida resulta legalmente deducible.

*Que en primer lugar respecto de la **Circular 5/2014** (B.O. 19/11/14) citada por el Fisco Nacional cabe destacar que las circulares son disposiciones, vinculantes para los órganos de la AFIP, que el administrador federal dicta a los fines de ordenar o instruir a sus subordinados sobre distintos aspectos, pero que no tienen un carácter normativo directo sobre los administrados, no siendo vinculante para la resolución de la presente causa.*

El Fisco Nacional aclara en la circular mencionada que no resultan deducibles en el Impuesto a las Ganancias las pérdidas por diferencias de cambio negativas derivadas de operaciones de dólar Bolsa o dólar MEP, con títulos públicos, en razón de que éstas no se encuentran vinculadas con la obtención, mantenimiento ni conservación de ganancias gravadas por dicho impuesto, ni cumplen con los requisitos legales para ser consideradas pérdidas extraordinarias en tanto no obedecen a situaciones de fuerza mayor o caso fortuito.

Dicho criterio, en el caso concreto, expuesto sin mencionar la causa en que se funda tal aserción y sin haber expresado las razones por las cuales se estima que se está en presencia de una planificación fiscal nociva, deviene en una afirmación dogmática sin fundamento alguno.

GANANCIA CONTABLE $ 348.305.991
GANANCIA IMPOSITIVA $ 616.306.603

*Que según surge del **informe pericial contable** producido en autos, los expertos constataron la registración de las **operaciones de compra y venta de títulos públicos** en el mayor de la cuenta contable de Activo Nº 116230, las que se encuentran respaldadas por las liquidaciones en cuenta corriente de la sociedad efectuadas por los brokers "Carlton Securities" y "SBS AlyC yAN Integral Nº 53 de la Comisión Nacional de Valores", **por el período que va desde el 1/1/2015 al 31/12/2015**, adjuntando los peritos un anexo con la información referida. Aclaran los expertos contables que en la cuenta Resultados Nº 790015 del Balance de Sumas y Saldos del ejercicio 2015, **la sociedad registró el resultado negativo originado por la venta de los títulos públicos**, el que a su vez se encuenta expuesto dentro del rubro "Resultados Financieros" del Estado de Resultados en el Balance de Publicación del ejercicio comercial 2015. Señalan los peritos que según consta en los Estados Contables del ejercicio económico 2015, **el resultado contable arroja una ganancia de $ 348.305.991** (neta del impuesto a las ganancias) y **el resultado impositivo del período, según observan en la declaración jurada (F 713) presentada el 6/5/2016 fue de una ganancia de $ 616.306.603,18**.*

LA DIFERENCIA ENTRE EL VALOR DE MERCADO AL QUE SE ADQUIRIERON LOS TITULOS PUBLICOS Y EL VALOR AL QUE SE VENDIERON EN PESOS AL TIPO DE CAMBIO OFICIAL GENERO UNA PERDIDA

*Cabe señalar que en el caso de marras **la diferencia entre el valor de mercado al que se adquirieron los títulos públicos y el valor al que luego se terminaron vendiendo – medidos en pesos argentinos al tipo de cambio oficial-, generó la pérdida** objeto de estudio. **Dicha pérdida está originada por la diferencia entre los precios de compra y de venta de los títulos** involucrados, por lo tanto su deducibilidad de la base del impuesto debe analizarse en función de si dicho resultado está subsumido o no en el objeto del tributo. En el caso, **tratándose de un sujeto empresa, dicho resultado será computable en función de lo normado por el inciso 2) del artículo 2 de la ley del tributo (teoría del balance)**.*

*Que sentado lo expuesto **cabe señalar que los quebrantos originados por las operaciones de compra y venta de títulos resultan deducibles**. Asimismo, conforme indica la recurrente **la adquisición de los títulos fue la forma de preservar su patrimonio, lo cual no ha sido desvirtuado por el Fisco Nacional acreditando la existencia de una "planificación fiscal nociva"**, como enuncia la Circular en cuestión.*

LA COMPRA DE TITULOS PUBLICOS EN MONEDA EXTRANJERA Y POSTERIOR VENTA DE LOS TITULOS PUBLICOS EN PESOS GENERARIA UNA GANANCIA

*Asimismo corresponde señalar, en el presente caso, que **un criterio contrario implicaría un absurdo trato desigual de las ganancias respecto de las pérdidas**, dado que si el mismo contribuyente realiza la operación inversa, esto es: **compra los títulos con moneda extranjera y los vende en pesos, obtendrá una ganancia gravada**, con lo cual, cuando gana pagaría el impuesto, pero cuando pierde el quebranto no es computable.*

*Atento lo expuesto **corresponde hacer lugar al planteo efectuado por la recurrente**. Con costas al Fisco Nacional.*

*V.- Que, con lo hasta aquí expuesto, **corresponde hacer lugar a la acción de repetición incoada por la actora que hacen a la suma de $ 15.507.984,33**. Ello con más los intereses desde la fecha de interposición del respectivo reclamo administrativo, liquidados a la **tasa pasiva promedio publicada mensualmente por el Banco Central de la República Argentina** de acuerdo con lo dispuesto en la **doctrina plenaria establecida por este Tribunal en la causa "Dálmine Siderca S.A.I.C." del 27/12/93** (Expte.Nº 6.031-I), que resulta de acatamiento obligatorio en virtud de lo establecido por el art. 151 de la ley procedimental. Con costas.*

Por ello, SE RESUELVE:

***Hacer lugar a la acción de repetición incoada por la actora que hacen a la suma de $ 15.507.984,33**. Ello con más los intereses desde la fecha de interposición del respectivo reclamo administrativo, liquidados a la tasa pasiva promedio publicada mensualmente por el Banco Central de la República Argentina de acuerdo con lo dispuesto en la doctrina plenaria establecida por este Tribunal en la causa "Dálmine Siderca S.A.I.C." del 27/12/93 (Expte.Nº 6.031-I), que resulta de acatamiento obligatorio en virtud de lo establecido por el art. 151 de la ley procedimental. Con costas*".

Exterran Argentina SRL TFN Sala A del 20.12.2023
Recurso de repetición.
Compra venta de títulos públicos.

Operaciones de dólar Bolsa o dólar MEP.
Perdidas por diferencias de cambio.
Circular 5/2104.
Meses abril/mayo y agosto/septiembre 2014.
El TFN hace lugar a la repetición.
El TFN admite la deducción.
Observación: Luego de la ley 27.430 son quebrantos específicos.

Guzmán rechaza la repetición.
Porporatto y Magallón hacen lugar a la repetición.

Entre los meses de abril/mayo y agosto/septiembre de 2014 compró títulos públicos, cuyo valor de mercado en moneda local ascendía a $ 200.912.003,20.
Luego, procedió a venderlos en la suma de USD 17.922.015,55; generándose en los hechos una pérdida contable de $ 53.803.578.-
La pérdida no se tomó como deducción en el impuesto a las ganancias.
Se pagó impuesto a las ganancias en exceso por $ 18.831.252
Con el producido de la venta de los títulos públicos U$S 17.922.015
Se otorgó un préstamo en el exterior por U$S 16.500.000
Se cancelaron pasivos comerciales por U$S 1.268.524

Circular 5/2014 (B.O.19.11.2014)

"*CONSIDERANDO:*

Que en virtud de las acciones operativas de control y de cruces sistémicos efectuados por esta Administración Federal, se ha detectado que determinados contribuyentes implementan ***planificaciones fiscales nocivas tendientes a evadir*** *el pago del impuesto a las ganancias.*

Que una de estas planificaciones tiene como objetivo ***generar pérdidas extraordinarias por diferencias de cambio*** *negativas derivadas de* ***operaciones de "dólar bolsa" o "dólar MEP", con títulos públicos****.*

Que la maniobra detectada por este Organismo consiste en la ***compra en pesos de títulos públicos*** *y* ***la posterior conversión de los mismos a moneda extranjera*** *o "dólar billete", con el* ***único propósito de generar una pérdida contable y fiscal para evadir el pago del impuesto a las ganancias****.*

Que conforme el ***artículo 80*** (HOY ART. 83 DE LA LIG) *de la ley del impuesto a las ganancias, son deducibles los gastos efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas.*

Que de acuerdo con ***el inciso c) del artículo 82*** (HOY ART. 86 INCISO C) DE LA LIG), *las únicas* ***pérdidas extraordinarias*** *deducibles del impuesto a las ganancias son las sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes que producen ganancias, como incendios, tempestades u otros accidentes o siniestros, en cuanto no fuesen cubiertas por seguros o indemnizaciones.*

Que el concepto restrictivo para la deducción de pérdidas extraordinarias tiene sustento en distintos pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (vgr. "Astra CAPSA c/DGI", del 2 de marzo de 2011).

Que ***las pérdidas extraordinarias por diferencias de cambio*** *negativas* ***derivadas de operaciones de "dólar bolsa" o "dólar MEP" con títulos públicos*** ***constituyen pérdidas generadas con el único propósito de evitar el pago del impuesto*** *a las ganancias y que no cumplen con los requisitos necesarios para resultar deducibles del impuesto, ya que no obedecen a situaciones de fuerza mayor o caso fortuito.*

Que esta Administración Federal ha decidido accionar a los fines de desarticular un "producto para evadir el impuesto a las ganancias", ofrecido por agentes del mercado financiero a los contribuyentes.

Que tal decisión se enmarca dentro de las acciones que las Administraciones Tributarias nucleadas en el Comité de Asuntos Fiscales de la "OCDE" (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico) incluyeron en el "BEPS" (Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios). En particular en el grupo de trabajo 11 "Planificación Fiscal Agresiva" que se encuentra abocado al desarrollo de las acciones destinadas a limitar la erosión de la base imponible del impuesto a las ganancias por medio de deducciones de otros pagos financieros.

Que con ese objetivo cabe precisar la correcta aplicación de la normativa vigente, correspondiendo, en consecuencia, el dictado de la presente.

Por ello:

En ejercicio de las facultades conferidas a esta Administración Federal por el decreto 618 del 10 de julio de 1997, sus modificatorios y sus complementarios, ***se aclara que no resultan deducibles en el impuesto a las ganancias las pérdidas por diferencias de cambio negativas derivadas de operaciones de "dólar bolsa" o "dólar MEP", con títulos públicos****, en razón de que las mismas* ***no se encuentran vinculadas con la obtención, mantenimiento ni conservación de ganancias gravadas*** *por dicho impuesto,* ***ni cumplen con los requisitos legales para ser consideradas pérdidas extraordinarias*** *en tanto no obedecen a situaciones de fuerza mayor o caso fortuito.*

Dichas pérdidas surgen de las diferencias negativas resultantes de comparar el valor de adquisición de títulos públicos en pesos con el valor de liquidación en moneda extranjera por la venta de dichos títulos convertidos en pesos a la fecha de esta última".

Exterran Argentina SRL TFN Sala A del 20.12.2023

"*En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se reúnen los miembros de la Sala "A", Dres. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación), Pablo A. Porporatto (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación) y Armando Magallón (Vocal Subrogante de la Primera Nominación), a fin de resolver el Expediente N° 46.9534 caratulado:* ***"EXTERRAN ARGENTINA S.R.L. s/ recurso por retardo en repetición"****.*

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que a fs. 108/126 vta. se interpone recurso par retardo en repetición en los términos del artículo 81 y 181 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) a fin de obtener la devolución de la suma de pesos dieciocho millones ochocientos treinta y un mil doscientos cincuenta y dos con treinta centavos (18.831.252,30.-) ingresada -a su criterio, sin causa- en concepto de impuesto a las ganancias por el periodo fiscal 2014.

Manifiesta que promovió el reclamo administrativo de repetición ante el organismo fiscal el día 3 de marzo de 2016, más al no ser notificada de resolución alguna, considera que se encuentra legalmente habilitada para ocurrir a este Tribunal a fin de que resuelva el tema, por lo que presentó el recurso por retardo en repetición en trato.

Explica que, en el marco de su actividad, llevada a cabo en el mercado argentino, al igual que otras tantas compañías, se vio en la necesidad de tomar determinadas medidas económicas con la finalidad de reducir los efectos negativos que el proceso de depreciación monetaria que existía en el periodo en cuestión le producía en su patrimonio.

ENTRE LOS MESES DE ABRIL/MAYO Y AGOSTO/SEPTIEMBRE DE 2014

COMPRO TITULOS PUBLICOS CUYO VALOR DE MERCADO FUE DE $ 200.912.003

VENDIO LOS TITULOS PUBLICOS EN U$S 17.922.015

SE GENERO UNA PERDIDA CONTABLE DE $ 53.803.578 QUE NO SE TOMO COMO DEDUCCION EN LA DDJJ DE IMPUETO A LAS GANANCIAS

SE PAGO IMPUESTO A LAS GANANCIAS EN EXCESO POR $ 18.831.252

En ese sentido dice que ***entre los meses de abril/mayo y agosto/septiembre de 2014 compró títulos públicos*** *de la deuda soberana de la República Argentina,* ***cuyo valor de mercado en moneda local ascendía a $ 200.912.003,20****. Luego,* ***procedió a venderlos en la suma de USD 17.922.015,55****; generándose en los hechos* ***una pérdida contable de $ 53.803.578****.-*

Alega que la operatoria expuesta ***generó un resultado deducible*** *en los términos de la ley del Impuesto a las Ganancias,* ***que no fue computado*** *al momento de presentar y abonarlo, por el periodo 2014, que* ***originó un ingreso en demasía por dicho concepto de $ 18.831.252,30****.-,* ***cuya devolución*** *con más los intereses correspondientes* ***solicitó a la Administración Fiscal en el reclamo administrativo de fecha 3/3/2016****. Frente al silencio del organismo recaudador, vencido el plazo establecido por la ley, se vio en la necesidad de interponer el presente recurso con el objeto de obtener el reintegro de la suma de $ 18.831.252,30.- que fuera ingresada en forma -entiende- indebida al no haberse computado las perdidas emergentes de la operatoria de compra y venta de títulos públicos.*

Explica que, en razón al contexto económico de alta depreciación monetaria, fuerte devaluación de la moneda nacional e imposibilidad práctica para las empresas de adquirir moneda extranjera y ***a fin de poder cumplir con sus obligaciones asumidas en esa divisa, procedió a invertir en títulos públicos****, como una forma de mantener la integridad de su patrimonio.*

CON EL PRODUCIDO DE LA VENTA DE LOS TITULOS PUBLICOS U$S 17.922.015

SE OTORGO UN PRESTAMO EN EL EXTERIOR POR U$S 16.500.000

SE CANCELARON PASIVOS COMERCIALES POR U$S 1.268.524

Afirma que ***el producido de las ventas fue utilizado para el otorgamiento de un préstamo financiero en el exterior por alrededor de U$S 16.500.000****.- a una empresa vinculada y* ***el remanente se afectó a la cancelación de pasivos comerciales por alrededor de U$S 1.268.524****.-*

Alega que ***el resultado negativo generado por la diferencia entre el valor de mercado al que se adquirieron los títulos públicos*** *y* ***el valor al que luego se terminaron vendiendo****, medidos en pesos argentinos al tipo de cambio vigente al momento de la operación,* ***generó una perdida*** *legalmente deducible en virtud de los artículos 17 y 80 de la ley del impuesto* ***(HOY ART. 23 Y 83 DE LA LIG)****.*

Advierte que, si la diferencia entre el valor de mercado de adquisición y el de liquidación de un título público resulta alcanzado por el impuesto a las ganancias cuando es positiva, por la propia filosofía y estructura del gravamen, sería a todas luces forzado entender que, cuando el resultado generado es el opuesto, este no debe ser considerado en la determinación del impuesto.

*Subsidiariamente plantea la improcedencia de la aplicación de la **Circular 5/2014**. Sostiene que aquella circular erróneamente asimila el resultado de las transacciones por compra y venta de títulos a una perdida por diferencia de cambio.*

Dice que los resultados negativos sufridos como consecuencia de las operaciones de compra-venta de títulos públicos se originaron de manera indubitable en una operación que hace al giro propio de la sociedad comercial, en lo relacionado con las actividades financieras necesarias para hacer más eficiente el manejo de su capital de trabajo y en aras de protegerlo y resguardar su valor. En tanto la circular, dice, establece que el origen de las mencionadas perdidas se circunscribe a operaciones cambiarias conocidas como "dólar bolsa" o "dólar MEP", con títulos públicos.

Sostiene que si bien la circular no define que debe entenderse por operaciones "dólar bolsa" o "dólar MEP", estas consisten en la adquisición en pesos en el mercado local de títulos públicos nominados en moneda extranjera y su posterior venta en el Mercado Electrónico de Pagos contra dólar billete, siempre dentro del ámbito de la Bolsa de Comercio de la Ciudad de Buenos Aires y los dólares obtenidos se depositan en una cuenta que el inversor tiene abierta en un banco local.

Asevera que la operación desarrollada por la empresa difiere de las consideradas por la Circular, toda vez que adquirió títulos públicos argentinos nominados en moneda extranjera mediante el pago en pesos argentinos y, asumiendo un riesgo en la fluctuación de su precio, los liquidó conforme a derecho con posterioridad en los Estados Unidos.

Destaca que la propia circular declara originarse en el "Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios" instrumentando por la Organización pan la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), pan contrarrestar esquemas de planificación fiscal agresiva tendientes a erosionar la base imponible.

Las operaciones efectuadas, aclara, se concertaron entre las partes independientes y en condiciones de mercado y no podrían calificarse como una operación cuyo único propósito fuera obtener un beneficio fiscal por la sencilla razón que no puede asumirse que una empresa esté dispuesta a perder una determinada suma de su patrimonio solo para evitar pagar el impuesto a las ganancias que le corresponde.

Puntualiza que tales operaciones no califican en el universo de las operaciones internacionales de planeamiento impositivo agresivo que la OCDE tuvo en miras paliar en el Plan de Acción y a las que pretende hacer referencia la Circular.

Concluye que las operaciones realizadas calificarían, en todo caso, en el marco de su economía de opción, esto es, dentro de la posibilidad brindada al contribuyente de utilizar todos los actos y herramientas que permite el marco legal pan alcanzar sus objetivos y nunca como un método pan evadir el impuesto en cuestión.

Considera que la circular constituye una vulneración flagrante del principio de reserva legal en tanto se refiere a la determinación de la base imponible y los conceptos que se pueden deducir y del principio de razonabilidad tras presumir que las operaciones de compra en pesos de títulos públicos y la posterior conversión de estos a moneda extranjera se realizan con el único propósito de generar una pérdida contable y fiscal pan evadir el pago del impuesto.

Solicita que además del impuesto abonado en exceso se calculen los intereses resarcitorios computados desde la fecha de interposición del reclamo de repetición ante la AFIP, esto es, desde el 3/3/2016 hasta la fecha de su efectivo pago, solicitando que se declare la ilegitimidad de la tasa de interés establecida en las normas vigentes para la restitución de tributos pagados sin causa, por cuanto dicha tasa no guarda una razonable correlación con las variaciones y actualizaciones que se produjeron en la economía de nuestro país, a diferencia de lo que ocurre con las tasas de interés que pretende aplicar el fisco para los casos de mora en el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Finalmente, cita jurisprudencia, ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 143/157 obra la contestación del recurso por el Fisco Nacional que, por las razones de hecho y derecho que expone, solicita se rechace la repetición intentada, con costas. Acompaña como prueba los antecedentes administrativos de la causa y hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 175 se abre la causa a prueba y habiéndose producido la ordenada a fs. 217 se clausura el periodo de instrucción. A fs. 221 se elevan las actuaciones a conocimiento de la Sala A.

A fs. 224 se ponen los autos para alegar, obrando a fs. 247/248 y 249/265 los alegatos de la demandada y recurrente respectivamente.

Finalmente, a fs. 266 pasan a sentencia.

IV.- Que corresponde entonces precisar la cuestión debatida en autos.

De acuerdo con lo que se desprende del relato efectuado y de las actuaciones administrativos acompañadas, la recurrente interpone recurso en los términos de los artículos 81, 181 y concordantes de la Ley de Procedimiento Fiscal para que este Tribunal se aboque al conocimiento de su reclamo de fecha 3/3/2016 y ordene la restitución de la suma de $ 18.831.252,30, con más los intereses, ingresada en concepto de impuesto a las ganancias por el periodo 2014, que entiende fue incausada.
(..)

VI.- Que sentado lo que antecede, debe analizarse la procedencia del recurso impetrado, aclarando que el tema a resolver radica en determinar si la pérdida registrada contablemente por las operaciones de compra venta de títulos públicos resulta deducible en la liquidación del impuesto a las ganancias. El ente fiscal entiende que es una operación bursátil que tiene como objeto girar montos al exterior. De allí que el motivo del disenso radica en definir si la diferencia generada por la venta de los bonos puede ser considerada y computada coma una perdida deducible en el impuesto a las ganancias del periodo 2014 y que no puede vincularse con operaciones destinadas al mantenimiento ni conservación de ganancias gravadas por el impuesto.

Ante todo, cabe destacar que la suscripta no está obligada a seguir a las partes en todas sus argumentaciones, sino tan solo pronunciarse acerca de aquellas que estimen conducentes pan sustentar sus conclusiones (Conf. C.S.J.N., "Sopes, Raúl Eduardo c/ANA", 12/2/87, entre otros).

DESCRIPCION DE LAS OPERACIONES REALIZADAS

COMPRA EN PESOS DE TITULOS PUBLICOS EN DOLARES

VENTA DE LOS TITULOS PUBLICOS EN DOLARES CONTRA DÓLAR BILLETE

APLICACIÓN DE LOS DOLARES BILLETE A UN PRESTAMO Y A LA CANCELACION DE PASIVOS COMERCIALES

*VII.- Que a fin de resolver entonces la cuestión, considera importante **describir las operaciones** que se realizaron, las que consistieron en: 1) **compra en pesos de un título público en dólares**; 2) **venta del título público en dólares contra dólar billete**; 3) **aplicación de los dólares billetes a un préstamo a empresa vinculada y cancelación de pasivos comerciales**. El resultado final de esas operaciones (vinculadas todas ellas), es la utilización de los dólares billetes para realizar dos transacciones en dicha moneda.*

COMPRA DE TITULOS PUBLICOS POR $ 200.912.003

VENTA DE LOS TITULOS PUBLICOS EN EEUU POR U$S 17.922.015

*En primer término cabe señalar que no se encuentra discutida en autos la realización de la operatoria de **compra de títulos públicos en los meses de abril y mayo de 2014 y agosto y septiembre de 2014 por el importe de $ 200.912.003,20**.- y **su posterior venta, en los Estados Unidos por un importe de U$S 17.922.015,55**.-*

*Es decir que la recurrente **dolarizó su cartera**, **haciéndose de esa cantidad de dólares a futuro**. Dicha adquisición de moneda extranjera no se hizo a través del mercado oficial y a ese precio, sino que se utilizó la herramienta que le habilitó la compra indirecta —que no se encuentra cuestionada- **abonando por cada dólar un precio financiero superior al tipo de cambio oficial**. Contablemente, **la operación de compra de títulos públicos debe coincidir con el monto de pesos invertido, operación que por sí sola no genera pérdidas ni ganancias por tratarse de una adquisición**. Es tanto, **si se quisieran vender los bonos a el mismo momento, y en pesos**, obviamente descartando comisiones y otras diferencias que puedan surgir (vg. diferencias entre mejor precio de compra y venta), **se volvería al mismo importe inicial de adquisición de los bonos**. En el caso, a los $ 200.912.003,30.- **Tampoco en este supuesto se generaría ganancia o pérdida económica financiera**.*

POR CADA DÓLAR PAGO $ 11,2103

EL DÓLAR OFICIAL FUE VARIANDO ENTRE $ 7,98; 8,02; 8,13; 8,31 Y 8,30

*Ahora bien, como la decisión de la recurrente fue **vender los títulos para hacerse de los dólares**, se hizo acreedor de USS 17.922.019,55.-, resultando que **por cada dólar abonó $ 11,2103.-, monto superior a la cotización oficial del dólar** en esa oportunidad (en los meses en los que se realizaron las operaciones, el dólar oficial varió de $ 7,98 a $ 8,02 (junio); $ 8,13 a 8,31 (agosto) y $ 8,30 (septiembre) (Fuente ERREPAR). Cabe destacar que **la registración de esos dólares en cartera, debieron estar expuestos a su valor oficial** más la diferencia generada por el mayor valor al haber utilizado una operatoria intermedia (compra venta de títulos públicos). Ese mayor valor o prima con carácter de activo se encuentra asociado directamente con los dólares en cartera y su suma representa el valor del dólar financiero abonado en oportunidad de comprar los títulos públicos en dólares.*

En ese contexto, y siguiendo la línea argumental, sólo podrá a asumirse la existencia de perdidas si la recurrente recibiera, en oportunidad de la venta de sus dólares, el valor del mercado oficial, lo que no ha ocurrido. En efecto, en ese caso, la diferencia entre el valor oficial y el valor financiero del dólar se hubiera transformado en pérdida en pesos.

*En la especie, **los dólares adquiridos a valor financiero tuvieron otro destino**, razón por la cual su salida genera una exposición en el haber por el precio oficial de cambios anulándose el mayor valor abonado en oportunidad de efectuar la compra de dólares vía títulos públicos. De tal forma, a mi criterio, el monto que se intenta repetir —de hacerse lugar- implicaría el reconocimiento de una pérdida ficticia.*

CONCLUSION

*Del análisis económico, financiero y contable realizado, que involucra idéntico tratamiento impositivo, **cabe concluir que ni el ingreso de los dólares por venta de títulos públicos ni su posterior aplicación** —en el caso, de acuerdo con lo alegado por la recurrente- **a la cancelación de pasivos o al otorgamiento de préstamos**, **generan pérdidas en el impuesto a las ganancias**. Ello, sin perjuicio de las diferencias por cotización.*

*En mérito a lo expuesto, voto en el sentido de **rechazar la repetición** intentada. Con costas.*

Los Dres. Porporatto y Magallón dijeron:

I- Que adhieren a los relatos efectuados por la Dra. Guzmán y a los considerando IV y V de su voto.

II- Que en el caso de marras la actora esgrime que ***se vio en la necesidad de tomar medidas económicas acorde con el mandato del buen hombre de negocios****, con la finalidad de reducir los efectos negativos que el proceso de depreciación monetaria existente le produce sobre su patrimonio La recurrente,* ***entre los meses de abril/mayo y agosto/septiembre de 2014, efectuó compras de títulos públicos*** *de la deuda soberana de la República Argentina,* ***cuyo valor de mercado en moneda local ascendió a $ 200.912.003,20****, los que luego* ***fueron vendidos en la suma de U$S 17.922.019,55****, lo que implicó para el contribuyente una* ***pérdida contable de $ 53.803.578****.*

Que aclara que ***el producido de las ventas fue utilizado para el otorgamiento de un préstamo financiero en el exterior por alrededor U$S 16.500.000*** *a una empresa vinculada, que devenga intereses de mercado y* ***el remanente de los fondos los afectó a la cancelación de pasivos comerciales, per alrededor de U$S 1.268.524****.*

Que habiéndose efectuado dicha reseña cabe señalar que el objeto de la cuestión a decidir consiste, en definitiva, en dilucidar si tal como señala el Fisco la maniobra consiste en generar una perdida contable y fiscal para evadir el pago del impuesto a las ganancias, o si tal como señala la actora la perdida resulta legalmente deducible.

Que en primer lugar respecto de la ***circular 5/2014 (B.O. 19/11/14)*** *citada por el Fisco Nacional cabe destacar que las circulares son disposiciones, vinculantes para los órganos de la AFIP, que el administrador federal dicta a los fines de ordenar o instruir a sus subordinados sobre distintos aspectos, pero no tienen un carácter normativo directo sobre los administrados, no siendo vinculante pan la resolución de la presente causa.*

El Fisco Nacional aclara en la circular mencionada que no resultan deducibles en el Impuesto a las ganancias las perdidas por diferencias de cambio negativas derivadas de operaciones de dólar Bolsa o dólar MEP, con títulos públicos, en razón de que esto no se encuentra vinculado con la obtención, mantenimiento ni conservación de ganancias gravadas per dicho impuesto, ni cumplen con los requisitos legales para ser consideradas pérdidas extraordinarias en tanto no obedecen a situaciones de fuerza mayor o caso fortuito.

Dicho criterio, en el caso concreto, expuesto sin mencionar la causa en que se funda tal aserción y sin haber expresado las razones por las cuales se estima que se está en presencia de una planificación fiscal nociva, deviene una afirmación dogmática sin fundamento alguno.

INFORME PERICIAL CONTABLE

Que según surge del ***informe pericial*** *producido en autos (fs. 181/190), los expertos constataron la* ***registración de las operaciones de compra y venta de títulos públicos*** *en el mayor de la cuenta contable del Activo N° 116230 y 116250, las que se encuentran respaldadas por las liquidaciones en cuenta corriente de la sociedad efectuada por los brokers "SBS AL y AN integral 53 de la Comisión Nacional de Valores" e "INTL CIBSA S.A." por el* ***periodo que va desde el 01/01/2014 al 30/09/2014*** *adjuntando los peritos un anexo con la información referida.*

LA SOCIEDAD REGISTRO UN RESULTADO NEGATIVO POR LA VENTA DE LOS TITULOS PUBLICOS

GANANCIA CONTABLE SEGÚN BALANCE $ 345.640.388

GANANCIA IMPOSITIVA SEGÚN F. 713 $ 585.916.477

Aclaran los expertos contables que en la cuenta Resultados N° 790015 del Balance de Sumas y Saldos del ejercicio 2014, ***la sociedad registró el resultado negativo originado por la venta de los títulos públicos****, el que a su vez se encuentra expuesto dentro del rubro "Resultados Financieros" del Estado de Resultados en el Balance de Publicación del ejercicio comercial 2015. Señalan los peritos que según consta en los Estados Contables del ejercicio económico 2014,* ***el resultado contable arroja una ganancia de $ 345.640.388*** *(neta del impuesto a las ganancias) y* ***el resultado impositivo del periodo, según observan en la declaración jurada (F713) presentada el 05/05/2015 fue de una ganancia de $ 585.016.477,05****.*

LA DIFERENCIA

ENTRE EL VALOR DE MERCADO AL QUE SE COMPRARON LOS TITULOS PUBLICOS

EL VALOR AL QUE SE VENDIERON LOS TITULOS PUBLICOS MEDIDOS EN PESOS AL TIPO DE CAMBIO OFICIAL

GENERO UNA PERDIDA

Cabe señalar que en el caso de marras ***la diferencia entre el valor de mercado al que se adquirieron los títulos publicas*** *y* ***el valor al que luego se terminaron vendiendo -medidos en pesos argentinos al tipo de cambio oficial-*** *,* ***generó una perdida*** *objeto de estudio.* ***Dicha perdida esta originada por la diferencia entre los precios de compra y de venta de los títulos*** *involucrados, por lo tanto su deducibilidad de la base del impuesto debe analizarse en función de si dicho resultado está subsumido o no en el objeto del tributo. En el caso,* ***tratándose de un sujeto empresa, dicho resultado será computable*** *en función de lo normado por el inciso 2) del artículo 2 de la ley del tributo* ***(teoría del balance)****.*

Que sentado lo expuesto ***cabe señalar que los quebrantos originados per las operaciones de compra y venta de los títulos resultan deducibles****. Asimismo, conforme indica la recurrente la adquisición de los títulos fue la forma*

de preservar su patrimonio, lo cual no ha sido desvirtuado per el Fisco Nacional acreditando la existencia de una "planificación fiscal nociva", como enuncia la Circular en cuestión.

OPERACION INVERSA. TRATAMIENTO DE LAS GANANCIAS

Asimismo corresponde señalar que, en el presente caso, ***un criterio contrario implicaría un absurdo trato desigual de las ganancias respecto de las pérdidas****, dado que si el mismo contribuyente* ***realiza la operación inversa****, esto es,* ***compra de títulos en moneda extranjera y los vende en pesos****,* ***obtendrá una ganancia gravada****, con lo cual,* ***cuando gana pagaría el impuesto, pero cuando pierde el quebranto no sería computable****.*

Asimismo, cabe mencionar que los suscriptos han emitido respecto de la actora, la ***sentencia de fecha 12/07/2022*** *(Expte, N° 47987-I) de la Sala 13 de este Tribunal resolviendo en el mismo sentido.*

Atento lo expuesto ***corresponde hacer lugar el planteo efectuado por la recurrente****. Con costas al Fisco Nacional.*

III- Que, con lo hasta aquí resuelto, corresponde hacer lugar a la acción de repetición incoada por la actora que hacen a la suma de $ 18.831.252,30. Ello con más los intereses desde la fecha de interposición del respectivo reclamo administrativo, liquidados a la tasa pasiva promedio publicada mensualmente por el Banco Central de la República Argentina de acuerdo con lo dispuesto en la doctrina plenaria establecida per este Tribunal en la causa "Dálmine Siderca S.A.I.C." del 27/12/93 (Expte. N° 6.031-1), que resulta de acatamiento obligatorio en virtud de la establecido por el art. 151 de la ley procedimental. Con costas.

Por ello, ***por mayoría, SE RESUELVE****:*

1°) ***Hacer lugar a la acción de repetición*** *incoada por la actora que hacen a la suma de $ 18.831.252,30. Ello con más los intereses desde la fecha de interposición del respectivo reclamo administrativo, liquidados a la tasa pasiva promedio publicada mensualmente per el Banco Central de la República Argentina de acuerdo con to dispuesto en la doctrina plenaria establecida por este Tribunal en la causa "Damine Siderca S.A.I.C." del 27/12/93 (Expte. N° 6.031-1), que resulta de acatamiento obligatorio en virtud de la establecido por el art. 151 de la ley procedimental. Con costas.*

2°) Ordenar a la AFIP pan que en el término de 30 días practique la reliquidación de acuerdo a las pautas establecidas en la presente, poniéndose a su disposición los antecedentes administrativos por igual plazo".

Exterran Argentina SRL CNACAF Sala V del 29.08.2025
Perdida por una operación de contado con liquidación
Se revoca la sentencia del TFN
La Cámara rechaza la repetición
Impuesto a las ganancias período fiscal 2014 $ 18.831.252
Compra de título públicos en dólares. Valor de mercado $ 200.912.003
Liquidados en EEUU por 17.922.915 dólares
Se generó una pérdida contable de $ 53.803.578
Esa perdida no se computó en la DDJJ
Se rectificó la DDJJ y se interpuso el recurso de repetición
Circular 5/2014
La diferencia entre el valor de mercado al que se adquirieron los títulos públicos y el valor al que luego se terminaron vendiendo -medidos en pesos argentinos al tipo de cambio oficial-, generó la pérdida
La pérdida se originó por la diferencia entre los precios de compra y de venta de los títulos públicos

SENTENCIA DE LA CAMARA
Con el propósito de adquirir dólares recurrió a la operación denominada “contado con liquidación”, consistente en la negociación de instrumentos en el mercado de capitales.
Demostró haber operado a este fin bonos soberanos de la República Argentina, pero no alega haberse desprendido posteriormente de los dólares obtenidos por la enajenación de los títulos.
Esas divisas no salieron de su patrimonio y las empleó para otorgar un préstamo a una empresa extranjera vinculada.
La pérdida que la actora pretende descontar de la base imponible del impuesto proviene, de la diferencia entre aquel tipo de cambio implícito al que se hizo de aquellos dólares por contado con liquidación, y el valor esas divisas computado al tipo de cambio oficial.
No se ha desprendido de los dólares adquiridos, vendiéndolos al tipo de cambio oficial durante el ejercicio fiscal.
Ha mantenido los dólares en su patrimonio -ya sea en dinero o en la forma del préstamo que dice haber otorgado (lo cual, considerando la fungibilidad del bien del que se trata, es indistinto) y pretende descontar la diferencia resultante de valuar ese activo en moneda extranjera al tipo de cambio oficial (que es más bajo que el implícito de la operatoria con la que efectivamente lo adquirió).
No puede considerarse que se está frente a una pérdida en los términos de la ley, ese resultado negativo no se materializó en realidad y, en consecuencia, escapa al objeto del impuesto.
Aplicando el principio de la realidad económica, no resulta admisible el reconocimiento de una pérdida jamás sufrida.
Para terminar de advertir el carácter ficticio de la pérdida, debe ponerse de resalto que en ningún momento la actora arguyó haber estado imposibilitada de evitar la pérdida realizando en el mismo momento una operación inversa a la llevada a cabo: de haber adquirido nuevamente los bonos en dólares y liquidado los títulos en moneda nacional, hubiera obtenido la misma suma invertida originalmente.
No ha intentado clasificar este resultado como una diferencia de cambio.
El artículo 68 de la LIG (HOY ART. 72 DE LA LIG) determina que hay diferencia de cambio en dos situaciones:
a) por revaluación anual de saldos impagos (o no cobrados).
b) por valuaciones ocurridas entre la última valuación y el pago (o cobro) total o parcial de los saldos.

No puede admitirse que atendiendo a un parámetro meramente formal de registro de los activos en moneda extranjera se permita descontarse una pérdida que jamás sufrió.
Corresponde revocar la sentencia del TFN y rechazar el reclamo de repetición.

"I.- *Que a través de la resolución de fojas 268/72 (de la numeración del expediente en soporte papel) la Sala A del* ***Tribunal Fiscal de la Nación admitió el recurso por retardo en la repetición*** *deducido por la empresa Exterran Argentina SRL, e* ***hizo lugar a la devolución del Impuesto a las Ganancias 2014*** *reclamada por la recurrente.*

La Administración fiscal había omitido pronunciarse respecto de la acción de repetición intentada por la contribuyente, en los términos del artículo 81 de la ley ritual fiscal, con relación al ***Impuesto a las Ganancias****, correspondiente al* ***período fiscal 2014****, por la* ***suma de $18.831.252,30****. La actora adujo que en un contexto económico de alta depreciación monetaria, fuerte devaluación del peso e imposibilidad para las sociedades de acceder al mercado único y libre de cambios* ***había adquirido títulos públicos*** *de la deuda soberana de la República Argentina denominados* ***en dólares cuyo valor de mercado en moneda local ascendió a $200.912.003,20*** *los que luego fueron* ***liquidados en Estados Unidos por U$d17.922.015,15****, resultando así una* ***pérdida contable de $53.803.578****, que no fue considerada como ajuste al momento de confeccionar la DDJJ del impuesto y período del asunto, y que derivó en el pago en exceso cuya repetición intenta. Puso de relieve, además, que la* ***Circular 5/2014*** *impide el cómputo de quebrantos originados en operaciones de "dólar MEP", que supone la liquidación de los títulos en dólares en el mercado local, y no los casos de liquidación y depósito de las divisas en el extranjero ("dólar CCL"), de manera que la operación de marras queda fuera del ámbito de aplicación objetivo de aquella norma.*

Para fundar su decisión anulatoria el a quo, por mayoría, señaló que:

(i) ***La Circular 5/2014*** *citada por el Fisco Nacional es una disposición vinculante para los órganos de la AFIP, que el administrador federal dicta a los fines de ordenar o instruir a sus subordinados sobre distintos aspectos, pero que no tiene el carácter normativo con efecto directo sobre los administrados;*

(ii) El Fisco Nacional aclara en la circular mencionada que no resultan deducibles en el Impuesto a las Ganancias las pérdidas por diferencias de cambio negativas derivadas de operaciones de dólar Bolsa o dólar MEP, con títulos públicos, en razón de que éstas no se encuentran vinculadas con la obtención, mantenimiento ni conservación de ganancias gravadas por dicho impuesto, ni cumplen con los requisitos legales para ser consideradas pérdidas extraordinarias en tanto no obedecen a situaciones de fuerza mayor o caso fortuito. Pero ese criterio, en el caso concreto, expuesto sin mencionar la causa en que se funda y sin haber expresado las razones por las cuales se estima que se está en presencia de una planificación fiscal nociva, constituye una afirmación dogmática y sin fundamento;

(iii) Según surge del ***informe pericial contable*** *producido en autos, los expertos constataron la registración de las operaciones de compra y venta de títulos públicos en cuestión. Según los peritos, en la cuenta Resultados N° 790015 del Balance de Sumas y Saldos del ejercicio 2014, la sociedad registró el resultado negativo originado por la venta de los títulos públicos, el que a su vez se encuentra expuesto dentro del rubro "Resultados Financieros" del Estado de Resultados en el Balance de Publicación del ejercicio comercial 2014. Señalan los expertos que* ***según consta en los Estados Contables del ejercicio económico 2014, la empresa registró contablemente la pérdida, pero no la incluyó en el resultado impositivo*** *del período;*

(iv) En el caso, ***la diferencia entre el valor de mercado al que se adquirieron los títulos públicos*** *y* ***el valor al que luego se terminaron vendiendo -medidos en pesos argentinos al tipo de cambio oficial-, generó la pérdida*** *objeto de estudio.* ***Esa pérdida se originó por la diferencia entre los precios de compra y de venta de los títulos*** *involucrados, y, por lo tanto, su deducibilidad de la base del impuesto debe analizarse en función de si dicho resultado está subsumido o no en el objeto del tributo. En el caso, tratándose de una empresa, el resultado debe considerarse computable en función de lo normado por el inciso 2) del artículo 2 de la ley del tributo (teoría del balance);*

(v) Los quebrantos originados por las operaciones de compra y venta de títulos resultan deducibles; asimismo, conforme indica la recurrente, la adquisición de los títulos fue la forma de preservar su patrimonio, lo cual no ha sido desvirtuado por el Fisco Nacional acreditando la existencia de una "planificación fiscal nociva" que menciona la Circular antes citada;

(vi) Un criterio contrario supondría un trato desigual de las ganancias respecto de las pérdidas, dado que si el mismo contribuyente realiza la operación inversa, esto es, compra los títulos con moneda extranjera y los vende en pesos, obtendrá una ganancia gravada, de manera que pagaría el impuesto en caso de ganar, pero cuando pierde no se permitiría la deducción del quebranto.
(..)
III.- *Que la cuestión a decidir en autos se circunscribe a la determinación de si las pérdidas que la accionante alega haber sufrido como consecuencia de la adquisición de dólares a través de la operación de bonos soberanos ("contado con liquidación") efectivamente se materializaron y, en ese caso, si estas pueden ser consideradas como pérdidas (y, eventualmente, quebrantos) a los efectos del impuesto a las ganancias.*

IV.- *Que a la luz de lo aclarado en el considerando que antecede, no parece relevante la discusión mantenida hasta esta instancia acerca de la legitimidad de la Circular nº 5/2014.*

En efecto, resulta incontrovertible la facultad del titular del organismo recaudador federal de fijar la interpretación de las normas que rigen la percepción de tributos. Así, según el ***artículo 8 del Decreto nº 618/97*** *"el Administrador Federal tendrá la función de interpretar con carácter general las disposiciones de este decreto y de las normas legales que establecen o rigen la percepción de los gravámenes a cargo de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, cuando así lo estime conveniente […]". Además, se indica en esa misma norma que "[…]las interpretaciones del Administrador Federal se publicarán en el Boletín Oficial y tendrán el carácter de normas generales obligatorias si, al expirar el plazo de QUINCE (15) días hábiles desde la fecha de su publicación, no fueran apeladas ante el MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS".*

*Asimismo, según la **Disposición nº 446/09** -vigente al tiempo de los hechos- las Circulares, como actos externos de carácter no resolutivo "son actos de alcance general emitidos exclusivamente por el Administrador Federal […] por los que se aclaran o precisan aspectos vinculados con la interpretación o aplicación de determinadas normas, tales como leyes, decretos o resoluciones generales, con el sustento legal indicado" (conf. anexo I). La **Disposición nº 199/22**, vigente actualmente, señala en el mismo sentido que las circulares " son los actos administrativos de alcance general emitidos exclusivamente por la máxima autoridad de esta Administración Federal en ejercicio de las funciones conferidas por el artículo 8° del Decreto N° 618/97, sus modificatorios y sus complementarios, en virtud de los cuales se aclaran o precisan aspectos vinculados a la interpretación o aplicación de determinadas leyes, decretos o resoluciones generales" (v. pto. A.5, del Anexo).*

En ese contexto, es indudable que el Administrador Federal contaba con facultades suficientes para dictar una norma interpretativa de la forma en la que la ley del tributo discutido alcanzaba las operaciones objeto de este proceso. Es evidente, por lo demás, que sólo una ley formal del Congreso podría modificar un componente esencial del tributo, como es el hecho imponible (arts. 4, 17, 52, 75, inc. 2, 99, inc. 3, 3º párrafo, CN; (Fallos: 329:1554; 343:86; 346:1015; entre muchos otros).

Precisamente por esa razón –y por los contornos de esta potestad, tal como han sido fijados en las normas atributivas antes transcriptas- es claro que la discusión de autos se limita a la cuestión de saber si en los términos de la propia ley del tributo es admisible el descuento de la pérdida que la actora denuncia ahora.

***V.-** Que no es materia de controversia que **con el propósito de adquirir dólares** la accionante recurrió a la **operación denominada "contado con liquidación"**, consistente en la negociación de instrumentos en el mercado de capitales –cuyo resultado pretende descontar de la base imponible del impuesto-.*

*El llamado **"dólar contado con liquidación"** es el tipo de cambio implícito que **resulta de comprar un valor negociable -bono soberano, acción o CEDEAR- en un mercado bursátil local y utilizando pesos**, con el propósito de **vender posteriormente en dólares un instrumento equivalente con cotización en un mercado diferente** (en el caso, según indica la accionante y no ha sido controvertido por la demandada o los peritos, en algún mercado bursátil de los Estados Unidos). Lo característico de esta operación, es que la venta del instrumento se realiza en un mercado y una moneda diferentes a los utilizados en la primera transacción; y que, como resultado de ello, el operador logra hacerse de divisas que se depositan -tras la liquidación de la venta- en una cuenta del extranjero (conf. en igual sentido, la **sentencia del 21/12/2012 de la Sala B de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico** en la causa nº 24.778 **"BBVA Banco Francés SA** y otros s/infracción Ley nº 24.144", **firme a partir de la decisión de la CSJN del 14/07/2015)**.*

*La accionante **demostró haber operado a este fin bonos soberanos de la República Argentina**, pero **no alega haberse desprendido posteriormente de los dólares obtenidos por la enajenación de los títulos**. De hecho, indica que **esas divisas no salieron de su patrimonio** y -aunque no fue materia ni de debate ni de prueba en la causa- que **las empleó para otorgar un préstamo a una empresa extranjera vinculada**. **La "pérdida"** que la actora pretende descontar de la base imponible del impuesto para el período en cuestión **proviene, en cambio, de la diferencia entre aquel tipo de cambio implícito al que se hizo de aquellos dólares por contado con liquidación, y el valor esas divisas computado al tipo de cambio oficial**.*

***V.1.-** Para determinar la procedencia de esa detracción es preciso indagar en las disposiciones de la ley del impuesto y su reglamentación, así como en la interpretación dada a la estructura y los distintos elementos del tributo, con el objetivo de analizar la deducibilidad de la presunta pérdida de la base del impuesto.*

***V.1.1.-** En palabras de Jarach "el hecho imponible de este impuesto y correlativamente la base imponible, abarca los resultados de los actos, actividades, inversiones, tanto positivos -ganancias-, como negativos -pérdidas o quebrantos- que deberán sumarse o restarse, en su caso, para determinar el conjunto de ganancias imponibles o pérdidas compensables (Jarach, D., "El concepto de ganancias en la ley n° 20.628, "La Información", Buenos Aires, Ed. Cangallo, enero 1974, tomo XIX, p. 709-716).*

*De acuerdo a la Ley Nº 20.628 -en su texto vigente al tiempo de los hechos- "**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" (conf. art. 17, 1er párrafo). Además, se prevé que "**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" y que "en ningún caso serán deducibles los gastos vinculados con ganancias exentas o no comprendidas en este impuesto".* (HOY ART. 23 Y ART. 30 DE LA LIG)

En línea con lo anterior, la ley establece -en cuanto aquí importa- que "los gastos cuya deducción admite esta ley, con las restricciones expresas contenidas en la misma, son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que las origina" (art. 80 del texto entonces vigente). (HOY ART. 83 DE LA LIG)

La ley expone en esas previsiones el esquema de liquidación de la base de imposición o materia imponible. El resultado de este proceso se cristaliza en la liquidación de la materia imponible, magnitud o parámetro que representa la medición del hecho imponible o ganancia gravable, siendo esta la manifestación de capacidad contributiva o índice de riqueza que el legislador persigue alcanzar (Rajmilovich, D. "Manual de Impuesto a las Ganancias", Buenos Aires, La Ley, 2019, 281/3).

*El cálculo de los items de ganancias o ingresos y las pérdidas arrojará la llamada **ganancia bruta**. Explica la doctrina que la noción contable de ese concepto -que no está definido expresamente en la norma en análisis- es el "**resultado que se obtiene al restar del precio de venta el costo directo de los bienes vendidos, sin considerar ningún tipo de gastos**" (Fernández, Luis O. "Impuesto a las ganancias. Teoría, técnica y práctica", Buenos Aires, La Ley, 2023, 5º ed., Tomo I, p. 640).*

*Para la ley, **ganancia bruta** es el precio total de las cosas o de los bienes entregados, o de los servicios prestados, menos cuanto consiste en recuperar el costo incurrido para obtener las cosas, los bienes o los servicios así provistos: v.gr. **en un préstamo**, **es ganancia bruta la diferencia entre lo devuelto por el deudor y el importe prestado**; **en el arrendamiento**, **lo es el total percibido por el alquiler**; **en una venta de cosas** **es ganancia bruta la diferencia entre el precio y el costo de las cosas vendidas** (Raimondi, Carlos A. y Atchabahian, Adolfo, "El Impuesto a las Ganancias", Buenos Aires, La Ley, 2017, 6º ed., Tomo II, p. 1 y sgtes.). Fernández explica que en la última hipótesis mencionada, **el resultado puede ser negativo, cuando el precio sea menor al costo y, por tanto, no exista ganancia bruta** (precisamente **esto último es lo que la actora sostiene que ha ocurrido en el caso, aunque como resultado de la compra y la venta de títulos valores**) (Fernández, Luis O., op. cit, p. 640)*

El artículo 17 (actual 23) transcripto anteriormente aclara que la ganancia neta es el resultado que se obtiene cuando a la ganancia bruta se le detraen los gastos necesarios obtenerla o, en su caso, para mantener y conservar la fuente. Finalmente, la ganancia neta sujeta a impuesto es definida en el segundo párrafo de esa disposición como la que surge de restar del conjunto de las ganancias netas de las cuatro categorías, las deducciones correspondientes (Fernández, op. cit.).

***V.1.2.-** De otro lado, el artículo 68 de la ley (actual 72) establece: "**para contabilizar las operaciones en moneda extranjera** deberá seguirse un sistema uniforme y los tipos de cambio a emplear serán los que fije la reglamentación para cada clase de operaciones".*

En este sentido, el reglamento de ejecución de la ley entonces vigente establecía que "las operaciones en moneda extranjera se convertirán al tipo de cambio comprador o vendedor, según corresponda, conforme la cotización del BANCO DE LA NACION ARGENTINA al cierre del día en que se concrete la operación y de acuerdo con las normas y disposiciones que, en materia de cambios, rijan en esa oportunidad" (v. art. 97, Decreto nº 1344/98; y en igual sentido el art. 160 del Decreto nº 862/19, reglamento vigente actualmente).

***V.2.-** Ahora bien, la actora pretende descontar la supuesta pérdida sufrida como consecuencia de la diferencia entre el precio de compra de los títulos públicos que adquirió en pesos, y el de su venta, en dólares valuados al tipo de cambio oficial, como indican las últimas normas transcriptas.*

***V.2.1.-** Sin embargo, como resulta del relato realizado en el primer apartado de este considerando, **la accionante no se ha desprendido de los dólares adquiridos**, vendiéndolos al tipo de cambio oficial durante el ejercicio fiscal del que se trata. Según su propio relato, **ha mantenido los dólares en su patrimonio** -ya sea en dinero o en la forma del préstamo que dice haber otorgado (lo cual, considerando la fungibilidad del bien del que se trata, es indistinto)- y **pretende descontar la diferencia resultante de valuar ese activo en moneda extranjera al tipo de cambio oficial** (que es más bajo que el implícito de la operatoria con la que efectivamente lo adquirió).*

NO NOS ENCONTRAMOS FRENTE A UNA PERDIDA

*Visto de este modo, **resulta claro que no puede considerarse que se está frente a una pérdida** en los términos de la ley, pues **ese "resultado negativo" evidentemente no se materializó en realidad** y, **en consecuencia, escapa al objeto del impuesto** (arg. Fernández, Luis O., "El Dólar Bolsa y el Impuesto a las Ganancias", Buenos Aires, Doctrina Errepar, 01/01/2015).*

PRINCIPIO DE LA REALIDAD ECONOMICA

***V.2.2.-** Es necesario en este punto recordar que una de las disposiciones medulares de la Ley Nº 11.683 de Procedimiento Fiscal establece 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", y que "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" (art. 2).*

*Este precepto consagra el **denominado principio de realidad económica**. Enseña Villegas -al explicar esta directriz, en un apartado dedicado a la interpretación de la norma tributaria- que "el derecho tributario se interesa por la intención empírica, o sea, aquella encaminada a obtener un determinado resultado económico, y no reconoce eficacia creadora a las formas jurídicas si las partes distorsionan la realidad mediante fórmulas legales inapropiadas, con el objetivo de defraudar al fisco pagando menos tributos de los que hubiera correspondido" (Villegas, Héctor B., "Curso de finanzas derecho financiero y tributario", Buenos Aires, Astrea, 2009, 9na ed., p. 248).*

Con relación al principio, la Corte federal ha dicho que "[…] para configurar la cabal intención del contribuyente, se debe atribuir preeminencia a la situación económica real con prescindencia de las estructuras jurídicas utilizadas, que pueden ser inadecuadas o no responder a esa realidad económica (Fallos: 237:246; 249:256; 251:379; 283:258 y 307:118), de modo tal que el propósito de la ley se cumpla, de acuerdo a los principios de una razonable y discreta interpretación (Fallos: 302:661; y concs.)".

*Además, ha explicado el Alto Tribunal que **el principio de realidad económica** **faculta al organismo recaudador a desconocer las formas y estructuras asignadas por los contribuyentes a sus actos o negocios, y le permite recalificarlos** a fin de considerar "la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o que les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos" (artículo 2° cit., in fine). Y si bien ha señalado el carácter excepcional del ejercicio de esta facultad, explicando que debe procurarse dar prioridad a las estructuras jurídicas utilizadas por los particulares, la ostensible discordancia entre la sustancia económica del acto o negocio y la forma o estructura que los*

contribuyentes le han asignado justifica indudablemente su empleo (arg. Fallos: 344:2175; 340:1513; 328:130 y 329:1812).

A la luz de este principio cardinal, ***no resulta admisible el reconocimiento pretendido por la actora de una pérdida jamás sufrida****.*

V.2.3.- *Para terminar de advertir el* ***carácter ficticio de la pérdida*** *denunciada debe ponerse de resalto que en ningún momento la actora arguyó haber estado imposibilitada de evitar la "pérdida" realizando en el mismo momento una operación inversa a la llevada a cabo: de haber adquirido nuevamente los bonos en dólares y liquidado los títulos en moneda nacional, hubiera obtenido la misma suma invertida originalmente.*

Precisamente por esto es que ***la actora no ha intentado clasificar este resultado como una diferencia de cambio****.*

El artículo 68 de la LIG determina que ***hay diferencia de cambio en dos situaciones****: a)* ***por revaluación anual de saldos impagos*** *(o no cobrados), b)* ***por valuaciones ocurridas entre la última valuación y el pago (o cobro) total o parcial de los saldos*** *(Fernández, Luis O., "El Dólar Bolsa y el Impuesto a las Ganancias", Buenos Aires, Doctrina Errepar, 01/01/2015; e "Impuesto a las ganancias. Teoría, técnica y práctica", Buenos Aires, La Ley, 2023, 5º ed., Tomo I, p. 834).* (HOY ART. 72 DE LA LIG)

En suma, se hubiera configurado en caso de haber habido variaciones en el tipo de cambio desde la incorporación de los bienes en el patrimonio del sujeto, que no es lo que arguye la actora.

V.2.4.- *En otro orden de ideas, conviene llamar la atención sobre el hecho de que una solución contraria a la que aquí se adopta importaría la virtual derogación de las normas cambiarias que habían limitado en ese tiempo el acceso al Mercado Único y Libre de Cambios -que no fueron objeto de cuestionamiento en autos-, con el consiguiente menoscabo de las facultades del regulador y la potencial afrenta a la garantía de igualdad, que constituye, además, una de las bases de la tributación (arg. art. 16, CN).*

V.2.5.- *Es preciso destacar que ningún obstáculo existe para que la actora dé cumplimiento al registro de esta porción de su activo con arreglo a la previsión del artículo 97 (actual 161) del decreto reglamentario de la LIG, compensando la diferencia en alguna cuenta regularizadora.* ***Lo que en modo alguno puede admitirse*** ***-como se explicó- es que atendiendo a un parámetro meramente formal de registro de los activos en moneda extranjera se permita a la accionante descontarse una pérdida que jamás sufrió****.*

VI.- *Que, por todo lo anterior,* ***corresponde acoger el recurso deducido, revocar el decisorio apelado y rechazar el reclamo de repetición*** *realizado por la accionante.*
(..)
Por lo expuesto, el Tribunal ***RESUELVE****:* ***1)*** *Hacer lugar al recurso del Fisco Nacional,* ***revocar el decisorio apelado y rechazar el reclamo de repetición*** *realizado por la accionante;* ***2)*** *Imponer las costas de ambas instancias en el orden causado, dada la novedad de la cuestión debatida (arts. 184, Ley nº 11.683 y 68, 2º párrafo, CPCCN)*".

EDI del 04.01.2023 AFIP - ACARA
La AFIP contestó 3 preguntas (Impuesto a las ganancias – IVA - Facturación)
Deducción de diferencias de cambio

"*En virtud a la presentación recibida por la cámara consultante, se realizó un encuentro el día miércoles 04 de enero de 2023. La problemática planteada refería al giro propio del negocio de las concesionarias de automotores y la puntual preocupación de los asociados de ACARA* ***en relación a las restricciones cambiarias y su efecto en*** *la facturación,* ***el impuesto a las ganancias*** *e IVA.*

2. Impacto en el Impuesto a las Ganancias

La entidad manifiesta su preocupación a partir del aumento del costo real de las unidades a partir de la ***diferencia de cambio*** ***entre el dólar facturado por la automotriz*** *y* ***el abonado por las concesionarias cuando sus clientes les abonan en pesos****.*

Respuesta de AFIP

En primer término se aclara que la respuesta será otorgada sobre las cuestiones técnico tributarias vinculadas a la determinación de los impuestos.

Cuando un concesionario, ante las dificultades derivadas del procedimiento que las normas estatuyen y para continuar su actividad normal ***esté obligado a comprar dólares en el MEP con el fin de pagar a la terminal el valor del bien que a su vez vendió a un cliente en pesos****,* ***podrá deducir*** ***todos los costos y gastos necesarios para cancelar dicha operación, incluido el valor de adquisición en dicho mercado de los dólares*** *requeridos.*

Al deber contabilizarse los dólares a su valor oficial, ***la diferencia entre tal cotización y el valor MEP*** *de los dólares necesarios para la compra del bien,* ***correspondería deducirla como gasto****, en razón de que la misma se encuentra vinculada a la obtención, mantenimiento y conservación de la ganancia gravada (cfr. Art. 83 LIG).*

Es decir que, las concesionarias podrían utilizar dicha mecánica a los fines de determinar el impuesto a las ganancias, ***solo respecto de las operaciones donde se adquieran los dólares con el objeto de pagar a las terminales****/importadoras los vehículos en cuestión.*

3. Impuesto al Valor Agregado

En este punto la problemática radica en la diferencia de cotización entre el dólar oficial (facturado por la automotriz – CF de la concesionaria) y "dólar MEP" (valor que factura la concesionaria – DF), situación que genera un gran diferencia entre el DF y el CF producida únicamente por la variación de los tipos de cambios utilizados. En ese entendimiento plantean la posibilidad de usar algún concepto que no sea gravado en el IVA para que no se produjera esta situación.

Respuesta de AFIP

Al ser un gravamen que va por fuera del resultado y ser el consumidor final el sujeto incidido no se visualiza problemática alguna para las concesionarias que obtendrán un DF vinculado a la venta y que paga el consumidor final y un CF vinculado con la compra y liquidado por la terminal.

1. Facturación

Se comenta que las automotrices les facturan en dólares al tipo de cambio oficial y les exigen el pago de las unidades en la misma moneda. Cuando las concesionarias venden los automóviles, hay veces que cobran en pesos, por lo que deben comprar dólares para pagarle a las automotrices, situación que únicamente es posible adquiriendo "Dólar MEP", hecho que genera distorsiones por las diferencias entre los tipos de cambio.

Por lo tanto plantean que el tipo de cambio de la facturación es automático al tipo de cambio oficial.

Respuesta de AFIP

En los sistemas de facturación no existe la limitación planteada. En el caso del servicio "Comprobantes en Línea", el mismo trae precargado por defecto el tipo de cambio oficial. No obstante, el usuario puede modificar el tipo de cambio según sea pactado entre los particulares

MIEMBROS PARTICIPANTES Externos:

• ACARA - Asociacion de Concesionarios de Automotores de la República Argentina.

AFIP: DI ATEC (SDG TLI); DI ALIR (SDG ASJ); DI IIAR (SDG FIS); DI REIN (SDG CTI); DI CRCO (SDG SEC).

Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 04 de enero de 2023".

JURISPRUDENCIA SOBRE GASTOS INHERENTES AL GIRO DEL NEGOCIO

COLEGIO VICTORIA SA TFN SALA B DEL 15.4.2004

PIHUE SA CNACAF SALA DEL 28.11.2019

MOLINOS RIO DE LA PLATA SA TFN SALA B DEL 13.06.2002

MOLINOS RIO DE LA PLATA SA TFN SALA D DEL 20.11.2003

COLEGIO VICTORIA SA TFN SALA B DEL 15.4.2004

TRATAMIENTO DE LAS MEJORAS REALIZADAS EN UN INMUEBLE POR EL INQUILINO

Se trata de un instituto dedicado a la enseñanza privada sin subsidio estatal.

La actividad se desarrolla en un inmueble alquilado.

El Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires le exige la realización de ciertas obras en el edificio del colegio. (Obra contra incendio, previa demolición de un baño).

El contribuyente imputa a gastos el valor de las obras realizadas.

El fisco realiza la determinación de oficio.

El TFN entiende que se trata de mejoras y por lo tanto confirma la determinación de oficio.

"***El Dr. Agustín Torres dijo***:

I. Que a fs. 19/31 la actora interpone recurso de apelación contra la resolución de fecha 12/09/2001 dictada por la jefa (interina) de la División Revisión y Recursos de la Región Palermo de la AFIP-DGI, por la cual se resuelve determinar de oficio la obligación de la contribuyente frente al ***impuesto a las ganancias por el Período 1995*** *intimándole el ingreso de las sumas de $ 45.000, $ 76.635 y $ 31.500 en concepto de impuesto, accesorios y multa respectivamente. Relata que* ***es un instituto dedicado a la enseñanza privada sin subsidio estatal****, que* ***se encuentra sometida al poder de policía que ejerce el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires quien fiscaliza las condiciones edilicias que deben reunir los establecimientos educativos y que el mismo, en ejercicio de ese poder, realizó una serie de estudios con relación al edificio del colegio que culminaron en la necesidad de realizar obras y refacciones que debían llevarse a cabo****, atento la eventualidad de la aplicación de sanciones, incluido el cierre del establecimiento.* ***Para la***

realización de las obras se contrató a la arquitecta Haydée Colombo *quien diseñó los planos respectivos y cotizó la citada obra en $ 150.000 iniciándose las gestiones administrativas el 22/07/1994. Manifiesta que* ***siguiendo los principios de contabilidad generalmente aceptados, específicamente el de prudencia según el cual, las pérdidas se deben contabilizar cuando se conocen y las ganancias cuando se realizan, se castigó el cuadro de resultados****. Así,* ***se provisionó el gasto para la realización de la obra y se lo dedujo durante el Ejercicio 1995 por considerar que se trataba de un gasto necesario para mantener y conservar la ganancia gravada****. Se agravia de la resolución apelada, en cuanto ésta, impugnó la deducción del gasto al negar la existencia de una deuda cierta, definitiva, líquida y exigible en el mencionado año y al invocar que la deducción de una provisión para obra contra incendio, con cargo a una cuenta de resultado negativo, no encuadra dentro de las prescripciones de los artículos 81, 82 y 97 de la LG. Sostiene que la provisión discutida es una cuenta de pasivo, una deuda, por lo que no puede incidir en el gravamen de marras porque éste sólo grava los resultados. Cita jurisprudencia en apoyo de su tesis. Afirma que los requisitos genéricos establecidos en la ley para acceder al cómputo de las erogaciones como gasto surgen de los artículos 80 y 17 y en consecuencia expresa que los gastos para ser deducibles deben ser necesarios; estar destinados a obtener, mantener o conservar la fuente productora y estar documentados. Analiza cada uno de estos requisitos y expresa que en el caso esos requisitos se han cumplido acabadamente ya que los gastos se encuentran debidamente documentados y contabilizados en los balances, se vinculan a ganancias gravadas y su deducción impositiva es permitida por la ley. Con relación a la sanción aplicada equivalente al 70% del impuesto omitido e impuesta con fundamento en el artículo 45 de la ley de rito, con cita en doctrina y jurisprudencia que considera aplicable, sostiene que en autos no se verifican los supuestos que autorizan la aplicación de la sanción establecida en el citado artículo 45. Por último ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se revoque el acto administrativo apelado en todas sus partes, con expresa imposición de costas al Fisco Nacional.*

II. Que a fs. 37/50 el Fisco contesta el traslado del recurso de apelación interpuesto, solicitando se dicte sentencia confirmando la resolución apelada en todas sus partes con costas a la actora. A fs. 59 se abre la causa a prueba, produciéndose la misma a fs. 60/110. A fs. 111 se clausura el período probatorio. A fs. 124 se elevan los autos a la Sala B y se ponen a disposición de las partes para que éstas produzcan sus respectivos alegatos, haciendo uso de tal derecho, la actora a fs. 129/133 y el Fisco Nacional a fs. 135/139. A fs. 140 se ponen los autos a sentencia.

SENTENCIA DEL TFN

LA ACTIVIDAD SE DESARROLLA EN UN INMUEBLE ALQUILADO

PROVISION PARA OBRA CONTRA INCENDIO (CON IMPUTACION A RESULTADOS CONTABLE E IMPOSITIVO)

III. Que del Cpo. 1 de antecedentes administrativos se desprende que: la contribuyente Colegio Victoria SA ***tiene como actividad principal la explotación de establecimientos de enseñanza que desarrolla en un inmueble alquilado a su controlante Orlebo SA*** *(v. fs. 2 y 8); que la fiscalización observó que, en los estados contables de la contribuyente correspondientes al Ejercicio Comercial cerrado el 31/12/1995,* ***se expone en el rubro Cuentas por Pagar una Provisión para Obra contra Incendio*** *por $ 150.000; que la misma fue constituida con fecha 31/12/1995 mediante asiento en el Libro Diario 833 con cargo a la cuenta Conservaciones y Reparaciones y que fue deducida en el Ejercicio Fiscal 1995 (v. fs. 50/51). A criterio de la inspección actuante la provisión no resultaba un cargo deducible en el ejercicio de su constitución sino que debían deducirse los cargos relacionados con la construcción a medida que se hicieran efectivos por no tratarse la citada provisión de una de las reservas expresamente admitidas por la ley.*

IV. Que llegada la causa a instancia de este Tribunal corresponde que el mismo se pronuncie acerca del tratamiento fiscal a otorgar a una ***provisión para obra contra incendio*** *en el impuesto a las ganancias de un sujeto que obtiene rentas de tercera categoría.*

Que en autos ***la provisión para obra contra incendio se constituye con cargo a una cuenta de resultado negativo -Conservaciones y Reparaciones- incidiendo en el resultado contable y a la postre impositivo del Ejercicio 1995****.*

Que la Ley de Impuesto a las Ganancias permite descontar los gastos necesarios para obtener la ganancia o, en su caso, para mantener y conservar la fuente que la produce (artículo 17 (HOY ART. 23 DE LA LIG) de la ley 20628), asumiendo en la tercera categoría el carácter teleológico que se desprende de la inherencia de los gastos con relación al objeto de la actividad empresaria, en el caso, educacional (artículo 87, inciso a] (HOY ART. 91 DE LA LIG) *del mismo cuerpo legal).*

SE TRATA DE UNA MEJORA

Que ello así, la necesariedad de ***la construcción de la obra contra incendio exigida por el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires*** *en función de su poder de policía -****un tanque de hormigón de 5.000 litros con sus bombas, elementos eléctricos, instalaciones y refuerzo de la estructura edilicia*** *que* ***debía construirse en el espacio físico ocupado por un baño previamente demolido- constituye en realidad una mejora*** *cuyo tratamiento impositivo no resulta compatible, en modo alguno, con el que ha dispensado la actora a la obra prevista que es deducida con anterioridad a su realización al constituir la provisión.*

Que el Fisco Nacional estima erróneamente que los gastos presupuestados por los profesionales en la materia debieron cargarse en el resultado del año 1995, sólo en la proporción en que se habían devengado "toda vez que no existía deuda cierta, definitiva, líquida y exigible en el mencionado año o con vencimiento en el siguiente por dicho concepto" (v. fs. 9 de la resolución apelada). Contrariamente a lo sostenido por el Fisco el suscripto entiende que la obra nueva que debía realizar el Colegio Victoria constituye una mejora en sus instalaciones en orden al proyecto educacional que es objeto de su actividad y, consecuentemente, debe tener el tratamiento fiscal que corresponde a las mejoras (artículos 82, inciso f], 83\84 de la ley 20628 y normas correspondientes del decreto reglamentario) que, sin duda alguna, no es el de la provisión constituida ni el de su deducción en el ejercicio del compromiso de la obra sino en el de su activación y amortización.

DEFINICION DE MEJORAS. ART. 230 DEL D.R. DE LA LIG

Que el artículo 147 del decreto reglamentario 1344/1998 establece: "Se reputan mejoras, no resultando en consecuencia deducibles como gasto, aquellas erogaciones que no constituyan reparaciones ordinarias que hagan al mero mantenimiento del bien. ... Las mejoras, cuando corresponda, se amortizarán en el lapso de vida útil que reste al bien respectivo a partir del ejercicio de habilitación de las mismas, inclusive". En consonancia con lo prescripto, ***Reig afirma****, al distinguir las mejoras de las reparaciones ordinarias, que las primeras "modifican las características originales del bien, prolongan su vida útil o cambian su productividad, como consecuencia de alteraciones en la contextura o modificación de partes o aditamento de otras más modernas. En ese caso el bien ha sufrido una transformación que lo lleva más allá de sus condiciones originarias de prestación de servicios. Por lo tanto, esa inversión es un nuevo valor que deberá amortizarse en función del período de vida útil que reste" ("Impuesto a las Ganancias" - Ed. Macchi - Buenos Aires - 1996 - pág. 471).*

ANALISIS DE LA PRUEBA

Que de la prueba rendida en autos, especialmente de la prueba informativa cuya producción obra agregada a fs. 63/74 de autos, ***surge inequívocamente el carácter de mejora que reviste la obra contra incendio*** *registrada, circunstancia que se ve convalidada por los dichos del presidente de Colegio Victoria SA, Sr. Carlos Alberto Boido, cuando expresa a fs. 22/27 del Cpo. I de los antecedentes administrativos que* ***la obra contra incendio consistía en "construir un tanque cisterna en la planta baja del edificio sito en Seguí 3947, lo que implicaba demoler el baño de niñas existente, excavar para construir un tanque de hormigón armado de aproximadamente 5.000 litros, provisión de una bomba y elementos eléctricos que auto dispensara la bomba conectados a sensores de temperatura colocados en lugares estratégicos del colegio, reconstrucción de lo demolido y acceso al tanque, instalación de cañería para bombear el agua a un tanque ubicado en el cuarto piso (de aproximadamente 8.000 litros y 16 toneladas de peso)****. Esto último implicaba* ***el refuerzo de las estructuras de los cuatro pisos"****. Así resulta también de la informativa que luce a fs. 36/70 concerniente a los planos presentados para la autorización de obra nueva, esto es mejora, y de la peritación técnica de fs. 101/2, en especial cuando los expertos informan las características de la obra y aclaran que tales modificaciones eran inevitables pues su incumplimiento implicaría la clausura del edificio con remisión a obra y plano con permiso tramitado por expte. 54.218/94 del 18/08/1994.*

EL TRATARSE DE UNA MEJORA RESULTA IMPROCEDENTE EL CARGO A RESULTADO

Que, en consecuencia, ***resultando improcedente la deducción efectuada por la recurrente de una provisión por obra contra incendio****,* ***voto por confirmar la resolución apelada*** *en cuanto determina impuesto y accesorios.*

TRATAMIENTO DE LAS MEJORAS REALIZADAS EN UN INMUEBLE ALQUILADO (ART. 44 INCISO C) DE LA LIG)

Que a mayor abundamiento, cabe tener presente que cuando, como en el caso bajo examen, se trata de inmuebles en alquiler, la ley establece que las mejoras que no esté obligado a indemnizar el propietario constituyen un aumento del valor locativo (artículo 41, inciso c], ley del gravamen). Consecuentemente, ***si el propietario está obligado a indemnizar, es decir, toma a su cargo las mejoras, el Colegio Victoria verá su gasto reembolsado por lo que no habrá gasto deducible****. Y,* ***en sentido contrario, si el propietario no está obligado a indemnizar, el colegio tendrá a su cargo un pago complementario en especie de su locación, es decir, un mayor gasto, que sólo podrá imputarse al período fiscal de devengamiento por lo que, aun en esta hipótesis y habida cuenta del ejercicio fiscal rectificado, corresponde confirmar el criterio fiscal****.*
(..)
Que por todo lo expuesto, ***voto por confirmar en todas sus partes la resolución apelada****, con costas.*

Los Dres. Porta y Castro dijeron*:*

Que adhieren al voto del vocal preopinante.

A mérito de las votaciones que anteceden, por unanimidad,

RESUELVE:

Confirmar en todas sus partes la resolución apelada*, con costas*".

PIHUE SA CNACAF SALA DEL 28.11.2019

Se trata de un servicio de Hospital de día que se realiza un inmueble alquilado.

Tratamiento de los gastos por reparaciones.

El contribuyente los imputa como gastos, mientras que el fisco entiende que se trata de mejoras.

El TFN revocó la determinación de oficio.

La Cámara confirma la sentencia del TFN, y por lo tanto también revoca la determinación de oficio.

"*I.* *Que con fecha 19/8/05 el Jefe (int) de la División Revisión y Recursos I de la Dirección Regional Palermo de la AFIP-DGI dictó la Resolución Nº 123/05 –DV RR1P– (fs. 19/24), a través de la cual determinó de oficio la materia imponible en el* ***impuesto a las ganancias – IG–, período fiscal 2000****, con más los intereses resarcitorios, sin aplicar ninguna sanción en razón de lo normado en el artículo 20 de la ley 24.769.*

*Apelada la misma por Pihue SA –en adelante Pihue–, **el Tribunal Fiscal de la Nación –TFN–, Sala A resolvió** confirmar la resolución apelada respecto del ajuste sustentado en el cálculo de los intereses presuntos (ley 20.628, t.v., art. 73), y **revocarla en lo relativo al "restante ajuste"** (sic). Las costas las impuso en relación a los respectivos vencimientos (resolutivo 1º, fs. 323/326).*
(..)
*En lo que concierne a la cuestión de fondo, precisó que la firma actora **tiene por actividad principal la prestación de Servicio de Hospital de día**, cerrando sus ejercicios comerciales el 31 de diciembre de cada año, y que el organismo detectó las siguientes irregularidades en la DDJJ-IG-2000: a) improcedente deducción en concepto de honorarios de directores (ley 20.628, art. 87, inc. j); b) detección de diferencia en la cuenta sueldos, al comparar lo asignado en las DDJJ del sistema único de la seguridad social –SUSS– con lo registrado en el Libro Sueldos y Jornales, con lo declarado en el cuadro de gastos; c) no declaración de los intereses presuntos por el excedente en los saldos de las cuentas particulares de los directores de la sociedad –cuenta "Otros Créditos"–, al resultar disposiciones de fondos en favor de terceros que no respondieron a operaciones realizadas en interés de la empresa, y d) **impugnación de gastos contabilizados en la cuenta reparaciones, por considerarse a los mismos como mejoras en los inmuebles, correspondiendo su activación**.*
(..)
DESCRIPCION DE LAS OBRAS REALIZADAS

*Allí se expuso que **los trabajos tuvieron lugar en las clínicas ubicadas en las calles Rivadavia 4240 y Pueyrredón 583, piso 4º de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, coincidentes con trabajos de pintura, electricidad, telefonía, alfombras, aires acondicionados, cañerías de agua en baños, cocinas y desagües, y reparación de cielo rasos**.*

PARA EL FISCO SE TRATA DE MEJORAS

Destacó que el fisco nacional consideró que se trataba de mejoras, en atención a la envergadura de los trabajos realizados y los valores económicos invertidos.

TRATAMIENTO DE LAS MEJORAS PARA EL PROPIETARIO

Indicó que para que la mejora constituya un ingreso del propietario se deben cumplir dos condiciones: que por su monto constituya un aumento significativo en el valor del inmueble, y que el propietario no tenga obligación de indemnizar.

PARA EL PROPIETARIO LA MEJORA ES UNA GANANCIA
PARA EL INQUILINO LA MEJORA ES UN AUMENTO DEL ALQUILER
EN PROPORCION A LOS AÑOS QUE LE RESTAN AL CONTRATO DE ALQUILER

*Aseveró que cuando las mejoras están a cargo del inquilino, es decir que el propietario no debe indemnizarlas, deben declararse como ganancia en el período de tiempo que le resta al contrato en el momento que se habiliten, y deben amortizarse en el resto de la vida útil del bien. De su lado –continuó–, **para el inquilino es un aumento del valor locativo, un pago en especie, que se debe distribuir proporcionalmente de acuerdo con los años que resten para la expiración del contrato**.*

Sostuvo que la cuestión estribaba en saber si las obras revestían el carácter de mejoras, o de gastos deducibles correspondientes a reparaciones de mantenimiento de los inmuebles alquilados.

PARA EL TFN SE TRATA DE GASTOS Y NO DE MEJORAS

***En base al contrato de locación** obrante en las actuaciones administrativas –en adelante "a.a."–, **particularmente su cláusula sexta**, **concluyó que las reparaciones en cuestión no constituían mejoras, pues los trabajos debieron efectuarse para cubrir las necesidades propias de la actividad desarrollada por Pihue –servicio de hospital de día–, resultando ser gastos necesarios para conferir a los inmuebles características funcionales para el desarrollo de sus actividades**.*

*Por estas razones, **revocó el ajuste** en tratamiento.*
(..)
SENTENCIA DE LA CAMARA

SE DEBE DEFINIR SI SE TRATA DE GASTOS (POSTURA DEL CONTRIBUYENTE) O DE MEJORAS (POSTURA DEL FISCO)

***VIII.** Que en lo que concierne a la cuestión de fondo, la misma, **tal como lo señaló el a quo, consiste en reconocer si los gastos en los que incurrió Pihue respondieron a trabajos de mantenimiento y/o reparaciones sobre inmuebles –postura sostenida por aquella–, o bien a mejoras realizadas en los mismos, que consiste en la tesitura de la administración tributaria**.*

*Ello así por cuanto, **los primeros resultan deducibles** de la ganancia bruta obtenida por la empresa, **mientras que los segundos no** (conf. ley 20.628, arts. 17, 41, 80 y 88 inciso f., y decreto 1344/98, art. 147).*

***IX.** Que de la compulsa de las actuaciones administrativas que se tienen a la vista se extrae que **la actora es una sociedad comercial que tiene por actividad principal la "Prestación de servicios de hospital de día"** (a.a., Cpo Ganancias 2, fs. 372); que en virtud de sendos contratos de locación concertados en el año 2000 **arrendó dos inmuebles para el ejercicio de su actividad** (igual a.a., fs. 231/241), y que **en el curso de ese mismo año contrató a la firma Tedim SA para que realizara las obras en cuestión sobre aquellos** (a.a., fs. 336/345).*
(..)

X. *Que, según fuera señalado, el agravio del fisco nacional apunta contra el sustento en que se apoyó el voto de la mayoría del TFN, consistente en las cláusulas de los contratos de locación, como asimismo en las apreciaciones personales de los vocales, con total abstracción de las pruebas reunidas y la realidad de los hechos.*

Al respecto, si bien es acertado que en el Considerando III de dicho voto se hizo mérito a las cláusulas de los contratos de locación para concluir que los trabajos no constituyeron mejoras, no menos cierto es que, del cotejo del resto de los elementos disponibles en la causa, no se arriba a un resultado diferente. Veamos.

Del presupuesto expedido por la empresa constructora Tedim SA se extrae que las obras consistieron en "trabajos de pintura, instalación eléctrica, conexión de teléfonos, alfombrado e instalación de aire acondicionado… Reparación y cambio de cañerías de agua en baños, cocina y desagües… Reparación integral de cielorrasos" *(a.a., Cpo Ganancias 2, fs. 336/345).*

Frente a tal orden de cosas, no reviste suficiencia la argumentación sostenida por la administración tributaria, en cuanto a que, debido a la envergadura de los trabajos realizados, correspondería considerar a los mismos como mejoras en los inmuebles (conf. Resolución Nº 123/05 –DV RR1P–, fs. 21).

Además, en el dictamen pericial contable se da cuenta de que la relación contractual se extendió por 59 meses, de modo que el gasto incurrido en el ejercicio 2000 es el primero que aparece desde el inicio de aquella, precisando que el gasto mensual incurrido por los 56 meses que llevaba de vigencia la misma representaba $ 3.701,83 por mes, cifra por demás razonable, atendiendo al destino dado al edificio (vide dictamen de fs. 109/112, punto de pericia f).

Por otro lado, se detiene la demandada en el quantum de las obras, efectuando comparaciones con el patrimonio neto de la empresa, la facturación y los egresos en concepto de alquileres y expensas del período fiscal, concluyendo que la imputación de las inversiones a gastos operativos habría tenido por objeto ahuecar la base imponible del impuesto.

Ello se vincula con lo sostenido en la Resolución Nº 123/05 (DV RR1P), en cuanto a que a causa de los montos invertidos correspondería considerar a los trabajos como mejoras sobre el inmueble (fs. 21). Normativamente el razonamiento se sustenta en el artículo 147 del decreto 1344/98, que dice: "Se reputan mejoras, no resultando en consecuencia deducibles como gasto, aquellas erogaciones que no constituyan reparaciones ordinarias que hagan al mero mantenimiento del bien. En general se presumirá que revisten el carácter de mejoras cuando su importe, en el ejercicio de la habilitación, supere el veinte por ciento (20%) del valor residual del bien, ajustado de acuerdo con las disposiciones de los artículos 58 ó 59 de la ley, según corresponda...".

Interpretando esta presunción relativa, calificada doctrina de nuestro medio ha ilustrado que se trata de un límite que "… no impide juzgar si se trata de una verdadera reparación o si, en cambio, se está frente a mejoras capitalizables, atendiendo al verdadero carácter de la erogación. Así, aunque el importe fuera del 40 o 50% del valor actual, si por la índole de la inversión no está frente a mejoras o ampliaciones que prolonguen la vida del bien o le agreguen condiciones útiles… corresponderá deducir la totalidad de la partida en el ejercicio fiscal y no afectará ello el valor amortizable del bien" (Reig, Enrique J., "Impuesto a las Ganancias", 10ª edición, Ed. Macchi, Bs. As. 2001, pág. 487/8).

En suma, a tenor de todo lo expuesto en el presente considerando, ***estos juzgadores tienen para sí que los argumentos blandidos por el organismo recaudador no logran conmover la sentencia apelada****, traduciéndose lo allí resuelto en una razonada derivación del derecho vigente, merecedor de confirmación en esta instancia.*

En virtud de todo lo expuesto, ***SE RESUELVE:***

Desestimar el recurso de apelación interpuesto por la demandada y, en consecuencia, ***confirmar la sentencia apelada****, con costas (conf. CPCCN, art. 68 primer párrafo)*".

MOLINOS RIO DE LA PLATA SA TFN SALA B DEL 13.06.2002

INDEMNIZACION POR CLIENTELA

El inciso f) del art. 87 de la LIG (DEROGADO POR LA LEY 25.063 B.O.31.12.1998), establecía que resultaban deducibles en 3º categoría:

"*f) En concepto de* ***reserva para indemnización por despido****, rubro antigüedad, se admitirá, a opción del contribuyente, la aplicación de cualquiera de los sistemas que se mencionan en los dos puntos siguientes. Al fondo así formado se imputarán las indemnizaciones que efectivamente se paguen en los casos de despidos, rubro antigüedad:*

1. El importe resultante de aplicar sobre las remuneraciones abonadas durante el ejercicio al profesional en actividad al cierre del mismo, el porcentaje que representan en los 3 (tres) últimos ejercicios las indemnizaciones reales por el rubro antigüedad pagadas sobre las remuneraciones totales abonadas.

2. Un porcentaje a fijar por el Poder Ejecutivo -no superior a 2% (dos por ciento)-, a aplicar sobre las retribuciones totales abonadas durante el ejercicio al personal en actividad al cierre del mismo".

Para la sala B del TFN la indemnización por clientela resulta deducible por aplicación del art. 91 inciso a) de la LIG, se trata de gastos inherentes al giro del negocio. Se deduce por el principio del devengado. No se puede asimilar a la indemnización por despido. (art. 14 ley 14.546).

"*A fs. 63/77 la actora interpone recurso de apelación contra la resolución N° 156/200 de fecha 15/12/00, de la Jefa (Int.) de la División Determinaciones de Oficio de la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales, mediante la cual se procede a reducir el quebranto declarado, por los* ***períodos 1993/1994 en el Impuesto a las Ganancias****.*
(..)
A fs. 84/88 ***contesta el recurso el Fisco Nacional*** *solicitando el rechazo de la acción con expresa imposición de costas.*

A fs. 90 ***se elevan los autos a Sala donde también pasan a sentencia****.*

PREVISION INDEMNIZACION POR CLIENTELA

I. Que como consecuencia de la inspección se detectó, a través de las registraciones contables exhibidas, que en los ejercicios 1993/1994 ***la empresa imputó contablemente cargos a los resultados*** *de esos períodos* ***en concepto de previsión indemnización por clientela****.*

VIAJANTES DE COMERCIO. INDEMNIZACION POR DESPIDO VS INDEMNIZACION POR CLIENTELA
PARA EL FISCO LA INDEMNIZACION POR CLIENTELA NO ES DEDUCIBLE

Que en materia de indemnización laboral, ***a los viajantes de comercio les corresponde la indemnización por despido y la indemnización por clientela****, considerando el Fisco que la nombrada en segundo término, es independiente de la que corresponde por despido, y que por ello no resulta posible formalizar la reserva contemplada en el* ***inc. f) del art. 87*** (HOY DEROGADO POR LEY 25.063) *de la ley del Impuesto a las Ganancias (t.o. 1986 y sus modificatorias), para esta indemnización.*

PARA EL CONTRIBUYENTE LA INDEMNIZACION POR CLIENTELA ES COMPLEMENTARIA DE LA INDEMNIZACION POR DESPIDO Y POR LO TANTO RESULTA DEDUCIBLE

Que, por su parte, la actora considera la indemnización por clientela como un adicional de la indemnización por antigüedad, cuya provisión admite la ley del gravamen. Encuentra fundamento para esto en el hecho de que el cálculo para determinar la indemnización en análisis deriva inexorablemente de la indemnización por despido (equivale al 25 % de ella).

ART. 91 INCISO A). GASTOS INHERENTES AL GIRO DEL NEGOCIO

II. Que la actora también se agravia respecto de la tesis sustentada por el Fisco cuando éste expresa que la indemnización por clientela podría incluirse en el inc. a) del art. 87 de la ley del gravamen, que implica la deducción de los gastos inherentes al giro del negocio "cuando los mismos sean efectivamente realizados", ya que a su criterio es un gasto que va devengándose todos los años a favor del beneficiario, y por ello lo deduce por el sistema de lo devengado.

El art. 87, inc. a) (HOR ART. 91 DE LA LIG) *establece: "De las ganancias de la tercera categoría y con las limitaciones de esta ley también se podrá deducir: a) los gastos y demás erogaciones inherentes al giro del negocio".*

ANALISIS DEL ART. 91 INCISO A) DE LA LIG Y DEL ART. 87 INCISO F) HOY DEROGADO POR LEY 25.063.

III. Que ***si bien es cierto, que no se pueden deducir utilidades del ejercicio destinadas a reservas cuya deducción no se admite expresamente en la ley****, y por ello no cabría incluir a la indemnización por clientela en el* ***art. 87, inc. f)*** (HOY DEROGADO POR LEY 25.063) *que se refiere a la reserva indemnización por despido, rubro antigüedad, sí lo es, que el citado rubro es un gasto inherente al giro del negocio, y por lo tanto, deducible en virtud de lo establecido en el art. 87, inc. a).*

Resulta aquí aplicable la doctrina establecida por este Tribunal en la causa ***"FÁBRICA ARGENTINA DE ALPARGATAS S.A.I.C. s/ recurso de apelación en el impuesto a los réditos" del 11 de abril de 1966****. Ella establece que en el sistema de la ley 11682, de impuesto a los réditos, luego ley 20628, de impuesto a las ganancias, no tiene carácter de reserva la indemnización por clientela que establece a favor de los viajantes el* ***art. 14 de la ley 14546****.* ***Se trata de un gasto que originará un desembolso monetario futuro, pero no cubre riesgo alguno o pérdidas eventuales, sino que representa una erogación cierta y perfectamente determinable en su monto, que va devengándose todos los años a favor del beneficiario una vez transcurrido el primer año de vigencia del contrato de trabajo. Es una deuda de la empresa que se pagará necesariamente, ya que el vínculo laboral se extinguirá en algún momento, sea por renuncia, por despido, por jubilación o por cualquier otra causa****.* ***Su deducción procede por el sistema de lo devengado****, prescindiendo de la fecha de su incidencia financiera o de la época en que tiene lugar la variación de caja a raíz del correspondiente desembolso monetario.* ***Se va devengando por todo el tiempo en que la empresa obtiene el servicio del viajante, a pesar de venir aplazada la fecha de pago****.*

EL TFN CONCLUYE QUE LA INDEMNIZACION POR CLIENTELA ES DEDUCIBLE POR APLICACIÓN DEL ART. 91 INCISO A) -GASTOS INHERENTES AL GIRO DEL NEGOCIO-

IV. Que ello así, ***la indemnización por clientela es deducible en el balance fiscal de ganancias por configurar un gasto efectuado para obtenerlas o una erogación inherente al giro del negocio (art. 86 y 87, inc. a)*** *t. o. 1986 y sus modif.).*

Por ello,

SE RESUELVE:

Revocar el acto apelado *en todas sus partes con costas*".

MOLINOS RIO DE LA PLATA SA TFN SALA D DEL 20.11.2003

Para la sala D del TFN (EN VOTO DIVIDIDO) la indemnización por clientela resulta NO deducible (por el criterio de lo devengado) por aplicación del art. 91 inciso a) de la LIG, se trata de gastos inherentes al giro del negocio.

Para Sirito y para Gramajo la indemnización por clientela no es deducible hasta el momento en que se produce la ruptura de la relación laboral.

Para Brodsky la indemnización por clientela es deducible por el criterio de lo devengado.

Los 3 vocales coinciden que la indemnización por clientela resulta deducible en los términos del art. 91 inciso a) de la LIG, no corresponde la aplicación del hoy derogado inciso f) del ex art. 87 de la LIG.

Pero difieren en el momento del computo de la deducción, para Sirito y Gramajo la deducción resulta procedente recién en el momento de la ruptura de la relación laboral, mientras que para Brodsky resulta deducible en función del devengamiento

"***La Dra. Sirito dijo***:

I. Que a fs. 70/73 vta. se interpone recurso de apelación contra una resolución de fecha 29 de setiembre de 1998, suscripta por el jefe de División Determinaciones de Oficio de la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales de la AFIP-DGI, mediante la cual se impugna la declaración jurada del impuesto a las ganancias de Molinos Río de la Plata SA correspondiente al ***Período Fiscal cerrado el 30 de junio de 1992*** *y se determina de oficio el resultado neto impositivo (quebranto) en ese tributo, por el mismo período, en la suma de $ 26.662.753,82.*

La recurrente aclara que en las presentes actuaciones ***no existe impuesto en defecto objeto de determinación, sino la reducción del quebranto declarado****, producto de la disparidad de criterio interpretativo existente entre las partes en cuanto a la* ***deducibilidad o no de la previsión para indemnización por clientela en caso de despido****.*

Pone de relieve que conforme surge de la copia de la declaración jurada presentada por el Período Fiscal 1992, determinó un quebranto acumulado de $ 26.706.306 (pesos veintiséis millones setecientos seis mil trescientos seis), mientras que la Dirección General Impositiva determinó el quebranto -deducida la previsión para indemnización por clientela- en $ 26.662.753,82 (pesos veintiséis millones seiscientos sesenta y dos mil setecientos cincuenta y tres con 82/100), por lo que el quebranto objeto de impugnación asciende a $ 43.552,18 (pesos cuarenta y tres mil quinientos cincuenta y dos con 18/100).

DISCREPANCIA DE CRITERIOR ENTRE LA APLICACIÓN DEL ART. 87 INCISO A) (HOY ART. 91 INCISO A) DE LA LIG Y EL ART. 87 INCISO F) DE LA LIG (HOY DEROGADO POR LEY 25.063)

Señala que el principal fundamento legal de la resolución que apela proviene de considerar que la indemnización por clientela tiene autonomía en relación a la indemnización por despido y por tanto -a criterio del organismo fiscal- no puede darse el mismo tratamiento a ambas, por lo que no resulta viable formalizar la reserva o previsión contemplada en el artículo 87, inciso f) de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1986 y sus modif.) para la indemnización por clientela.

Hace notar que el fundamento expresado en la resolución que impugna, en relación a la indemnización por clientela, concluye en que no cabe efectuar la reserva o previsión establecida en el ***artículo 87, inciso f) de la Ley de Impuesto a las Ganancias*** *por cuanto procede darle el tratamiento de gasto inherente al giro del negocio, correspondiendo su inclusión en el* ***artículo 87, inciso a) de la ley del gravamen****, efectuando por lo tanto su deducción cuando el mismo sea efectivamente realizado.*

INDEMNIZACION POR CLIENTELA VS INDEMNIZACION POR ANTIGUEDAD

Alega que si bien la indemnización por clientela es percibida por el viajante cualquiera sea la causa de disolución del contrato laboral, su relación con la "antigüedad" es indudable en cuanto no sólo es ésta la que da derecho al empleado a su percepción (requiere como mínimo de un año de antigüedad) sino que, además, su cálculo deriva inexorablemente del aludido rubro (equivale al 25% de lo que le corresponda en caso de despido intempestivo e injustificado) y, por consiguiente, su deducción es justificada en cuanto constituye -desde el punto de vista de la realidad económica- un "adicional" de la indemnización por antigüedad, cuya previsión admite expresamente la ley del gravamen.

Por lo expuesto, afirma que la resolución recurrida crea un criterio interpretativo "ad hoc" que se pretende aplicar al caso en cuestión, dado que la doctrina y jurisprudencia existentes son totalmente contestes con la posición sustentada por la sociedad recurrente.
(..)
SENTENCIA DEL TFN

III. Que corresponde entonces establecer si la resolución apelada en autos se ajusta a derecho.

EL FISCO IMPUGNA LA PREVISION PARA LA INDEMNIZACION POR CLIENTELA

Que la determinación tributaria contenida en el acto cuya copia obra agregada a fs. 64/69 tiene su origen en la ***impugnación por parte del organismo fiscal de la deducción de la previsión para la indemnización por clientela****, a la que el ente recaudador consideró no deducible por entender que no cabe efectuar la reserva o previsión establecida en el* ***artículo 87, inciso f)*** (HOY DEROGADO POR LEY 25.063) *de la ley del gravamen, por lo que le atribuye el tratamiento de gasto inherente al giro del negocio que la incluiría en su momento en el* ***artículo 87, inciso a)*** (HOY ART. 91 INCISO A) DE LA LIG) *de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1986 y sus modif.), en consecuencia corrige el*

resultado impositivo declarado por la empresa recurrente por el Ejercicio Fiscal cerrado el 30/6/1992, reduciéndose el quebranto computado en su declaración jurada, que ascendía a $ 26.706.306 al importe de $ 26.662.753,82, o sea, se redujo el quebranto en $ 43.552,18.

OPINION DEL CONTRIBUYENTE

Que la apelante sostiene que la indemnización por clientela a que se refiere el artículo 14 de la ley 14546 representa un gasto deducible en el balance fiscal de ganancias y que ***puede previsionarse****.*

OPINION DEL FISCO

Que, por su parte, ***el Fisco Nacional no admite que la indemnización por clientela pueda previsionarse porque la considera como gasto vinculado a la operatoria de acuerdo con lo previsto por el citado artículo 87, inciso a) de la ley del gravamen****,* ***difiriendo su deducción al momento de producirse el hecho generador de la variación patrimonial, o sea, la efectiva disolución del vínculo laboral****.*

Que, en otras palabras, ***considera procedente la deducción pero sólo al momento de producirse el hecho generador de la variación patrimonial, que sería al cese de la relación laboral*** *pues a su criterio no se trata de un derecho latente devengado con independencia del período en que se produce la salida de fondos pertinentes.*

ANALISIS DEL TFN

IV. Que a los fines del impuesto, las ganancias son aquellas que el legislador considera como tales, las que pueden diferir de las ganancias contables y aun de las ganancias en sentido económico en tanto al hacerlo no se incurra en una lesión de la propiedad que esté viciada de inconstitucionalidad.

Que ***al admitir deducciones especiales de la tercera categoría el artículo 87 de la ley citada (t.o. en 1986 y modif.) sólo habla de reserva para indemnización por despido, Rubro Antigüedad****, y eso tiene un sentido propio y específico en términos del régimen jurídico vigente, de modo que* ***no puede extenderse a otros conceptos distintos*** *y aunque no sería irrazonable que la ley contemplara la deducción de la indemnización por clientela de los viajantes, no lo hizo a pesar de haberse podido.*

PARA EL TFN LA INDEMNIZACION POR CLIENTELA Y LA INDEMNIZACION POR ANTIGÜEDAD SON CONCEPTOS DISTINTOS

V. Que ***la denominación y la forma de calcular la indemnización por clientela tomando como base para determinarla la indemnización por antigüedad, no puede confundirla ni identificarla con esta última sino al contrario, pues hace inequívoco que se trata de conceptos distintos****.*
(..)
CONCLUSION DEL TFN

VII. Que, por otra parte, la Ley de Impuesto a las Ganancias vigente en el período en cuestión (t.o. en 1986 - BO - 1/9/1986) es posterior a la ley 14546 (BO - 27/10/1958) y también a la ley 20744 (BO - 27/9/1974), de modo que al establecer la deducción como se hace no hubo error ni desconocimiento.

Que, en consecuencia, ***la previsión para hacer frente a la indemnización por clientela cuyo monto está indeterminado configura una reserva cuya deducibilidad la ley del gravamen no contempla hasta tanto no se produzca la disolución del vínculo laboral*** *y, por lo tanto, no puede ser aceptada.*

Que de acuerdo con lo expuesto, ***el ajuste practicado por el organismo recaudador resulta procedente, por lo que voto por confirmar la resolución*** *apelada en autos.*
(..)
El Dr. Brodsky dijo: (VOTO EN DISIDENCIA)

I. Que comparto el relato expuesto en el voto que antecede, así como con lo que en el mismo se expresa en su considerando IV, pero ***discrepo con la solución a la que finalmente se arriba****, por las razones que paso a exponer.*

II. La indemnización por clientela es un atributo remunerativo concedido a los viajantes de comercio por el ***artículo 14 de la ley 14546 (conocida como Estatuto del Viajante de Comercio)****, cuya percepción por parte de los beneficiarios se encuentra condicionada al cese de su actividad con el principal y el derecho al cobro no depende de la causal que interrumpa la relación laboral, sino simplemente, del hecho que ésta se produzca.*

EL FISCO ADMITE LA DEDUCCION PERO RECIEN AL FINALIZAR LA RELACION LABORAL Y NO EN FUNCION DE SU DEVENGAMIENTO

Este aspecto no es el que se discute en estos autos, porque ***el Fisco Nacional admite que el gasto que deben soportar las empresas en ocasión de hacerse efectivo el pago de la indemnización por clientela, constituye un gasto inherente al giro del negocio y como tal deducible****, en virtud de lo dispuesto en el artículo 87, inciso a) de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. 1986 y modif.).* ***Lo que el Fisco no admite es que las sumas que correspondan pagar se vayan devengando en forma de reserva, conforme con el tiempo que transcurre a partir de cumplido el primer año de prestación del servicio, en adelante y hasta el fin de la relación laboral****.*

NO SE PUEDE ASIMILAR LA INDEMNIZACION POR CLIENTELA A LA INDEMNIZACION POR DESPIDO

He manifestado al inicio que comparto lo dicho en el considerando IV del voto antecedente, porque ***es erróneo pretender que la indemnización por clientela pueda ser asimilada a la de despido en función de la antigüedad****, prevista en*

el artículo 87, inciso f) de la ley 20628 (t.o. 1986). Efectivamente, la del Rubro Antigüedad cubre un riesgo eventual condicionado a que se verifique el despido y no resulta obligatorio su pago si el cese de la relación no es causada por despido y para la ley tributaria es una "previsión".

III. En efecto, no obstante que la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. 1986 y modif.) en su artículo 87, inciso f), prevé la deducción: "En concepto de 'reserva' para indemnización por despido, Rubro Antigüedad, se admitirá, a opción del contribuyente, la aplicación de cualquiera de los sistemas que se mencionan en los dos puntos siguientes. Al fondo así formado se imputarán las indemnizaciones que efectivamente se paguen en los casos de despidos, Rubro Antigüedad...", asignándole el tratamiento de "reserva", lo cierto es que desde el punto de vista contable, se trata de una "previsión", es decir, de aquellas partidas que "se constituyen para hacer frente a contingencias que si bien tienen cierto grado de incertidumbre, es razonablemente probable que se verifiquen respecto de la empresa y la probabilidad de que ello tenga lugar es de algún modo cuantificable. La imprecisión del cargo está vinculada tanto a su magnitud como a la existencia del riesgo de incurrir en el gasto. Por tales motivos, técnicamente no deben tomarse de las utilidades en ocasión de su distribución, sino que su constitución debe efectuarse con afectación a los resultados del ejercicio. De tal modo, se diferencian de los compromisos que constituyen un pasivo de la empresa" (Reig, Enrique J.: "Impuesto a las Ganancias" - Ed. Macchi - Bs. As. - 1996 - Pág. 553).

*Por ello, **no tiene semejanza con la de clientela**. **Tratándose de la indemnización por clientela, se adeudará por el solo hecho de existir la relación laboral y desde el mismo momento que no hay ninguna incertidumbre sobre su cuantía ni sobre su fatalidad, toda vez que lo único impreciso es la oportunidad en que deberá pagarse**, no puede tenérsela como contingente ni clasificarla como "previsión", ya que se trata de uno de los compromisos que constituyen un pasivo de la empresa. Es esa también la razón por la que **su deducción es procedente; se trata de un gasto más de la actividad a que se refiere el artículo 87, inciso a) y no el inciso f)**, como señalé antes.*

*IV. La jurisprudencia de este Tribunal es pacífica y ha reconocido -siguiendo pronunciamientos de la Alzada- que "La indemnización por clientela que establece a favor de los viajantes el artículo 14 de la ley 14456, configura una obligación de plazo suspensivo incierto, porque su exigibilidad viene fijada por la ley con relación a un hecho futuro que ocurrirá necesariamente. **Su pago viene diferido a la fecha en que tal hecho ocurra, pero la indemnización se gana con el transcurso del tiempo, por lo que en virtud del principio de lo devengado, representa un gasto efectuado para obtener el rédito a medida que la empresa utiliza los servicios del viajante, cuya deducción no puede negarse**" (cfr. Fallo: 1978 - **"Fábrica Argentina de Alpargatas SAIC" - 11/4/1966; causa 19294 - "Molinos Río de la Plata SA" - 13/6/2002)**.*

*Por los fundamentos que anteceden y teniendo en cuenta que la indemnización bajo análisis es una de las erogaciones especiales de la tercera categoría, la que por ley está obligada a imputar sus operaciones por el método de lo devengado (artículo 18), **no cabe sino concluir que el criterio aplicado en el caso de autos por el Fisco Nacional, no se ajusta a derecho y por lo tanto corresponde que sea revocado**, con costas.*

La Dra. Gramajo dijo:

*Que **adhiere a las conclusiones del voto de la Dra. Sirito.***

Atento al resultado de la votación que antecede, por mayoría,

SE RESUELVE:

*1. **Confirmar la resolución apelada***".

==========

MALOS CREDITOS

Art. 91 inciso b) de la LIG

b) Los castigos y previsiones **contra los malos créditos** en **cantidades justificables de acuerdo con los usos y costumbres del ramo**. La AFIP podrá establecer normas respecto de la forma de efectuar esos castigos.

DEFINICION DE MALOS CREDITOS (CREDITOS DUDOSOS Y CREDITOS INCOBRABLES)

Art. 214 del D.R. de la LIG.

A los fines dispuestos en el inciso b) del artículo 91 de la ley, es procedente la deducción por castigos sobre **créditos dudosos e incobrables** que tengan su **origen en operaciones comerciales**, pudiendo el contribuyente optar entre su afectación a la cuenta de ganancias y pérdidas o a un fondo de previsión constituido para hacer frente a contingencias de esta naturaleza.

Una vez que el contribuyente hubiese optado por el sistema de previsión, su variación solo será posible previa autorización de la AFIP.

INDICES DE INCOBRABILIDAD. CREDITOS DE ESCASA SIGNIFICACION. CREDITOS CON GARANTIA

Art. 217 del D.R. de la LIG.

INDICES DE INCOBRABILIDAD

Cualquiera sea el método que se adopte para el castigo de los malos créditos, las deducciones de esta naturaleza deberán justificarse y corresponder al ejercicio en que se produzcan, pudiendo deducirse los quebrantos por incobrabilidades **cuando se verifique alguno de los siguientes índices de incobrabilidad**:

a) Verificación del crédito en el concurso preventivo.

b) Declaración de la quiebra del deudor.

c) Desaparición fehaciente del deudor.

d) Iniciación de acciones judiciales tendientes al cobro.

e) Paralización manifiesta de las operaciones del deudor.

f) Prescripción.

CREDITOS DE ESCASA SIGNIFICACION

Art. 217 segundo párrafo del D.R. de la LIG.

En los casos en que, por la **escasa significación de los saldos a cobrar**, no resulte económicamente conveniente realizar gestiones judiciales de cobranza, y en tanto no califiquen en alguno de los restantes índices arriba mencionados, igualmente los malos créditos se computarán **siempre que se cumplan concurrentemente los siguientes requisitos**:

I. **El monto de cada crédito no deberá superar el importe que fije la AFIP** teniendo en cuenta la actividad involucrada.

Desde el 01.07.2022 $ 140.000 p/R.G. 5.220 (B.O.30.06.2022)

Desde el 13.12.2018 $ 45.000 p/R.G. 4.358 (B.O.12.12.2018)

Desde el 9.3.2010 hasta el 12.12.2018 $ 10.000 p/R.G. 2.791 (B.O.8.3.2010)

Desde el 26.4.2004 hasta el 8.3.2010 $ 5.000 p/R.G. 1.693 (B.O.23.6.2004)

Desde el 6.3.2003 hasta el 26.3.2004 $ 1.500 p/R.G. 1.457 (B.O.7.3.2003)

II. **El crédito** en cuestión **deberá tener una morosidad mayor a ciento ochenta (180) días** de producido su vencimiento. En los casos en que no se haya fijado el período de vencimiento o este no surja de manera expresa de la documentación respaldatoria, se considerará que se trata de operaciones al contado.

III. **Debe haberse notificado fehacientemente al deudor sobre su condición de moroso** y reclamado el pago del crédito vencido.

IV. **Deben haberse cortado los servicios o dejado de operar con el deudor moroso**, entendiendo que en el caso de la prestación del servicio de agua potable y cloacas, la condición referida al corte de los servicios igualmente se cumple cuando por aplicación de las normas a que deben ajustarse los prestadores, estén obligados a proveer al deudor moroso una prestación mínima.

CREDITOS CON GARANTIA

Art. 217 último párrafo del D.R. de la LIG.

En el caso de **créditos que cuenten con garantías**, estos serán deducibles en la parte atribuible al monto garantizado **solo si a su respecto se hubiese iniciado el correspondiente juicio de ejecución**.

CALCULO DE LA PREVISION POR MALOS CREDITOS

Art. 215 del D.R. de la LIG.

Se considerarán previsiones normales las que se constituyan sobre la base del porcentaje promedio de quebrantos producidos en los tres (3) últimos ejercicios -incluido el de la constitución del fondo-, con relación al saldo de créditos existentes al inicio de cada uno de los ejercicios mencionados.

Los contribuyentes deberán imputar los malos créditos del ejercicio a esta previsión, sin perjuicio de su derecho de cargar los resultados del ejercicio con los quebrantos no cubiertos con la previsión realizada.

Si la previsión arrojase un excedente sobre los quebrantos del ejercicio, el saldo no utilizado deberá incluirse entre los beneficios impositivos.

CREDITOS QUE SE IMPUTARON A RESULTADOS COMO MALOS CREDITOS Y POSTERIORMENTE QUE SE COBREN

Igual inclusión deberá hacerse con relación a las sumas recuperadas sobre créditos ya castigados.

Liquidada la previsión normal del ejercicio en la forma indicada, se admitirá como deducción en el balance anual la previsión correspondiente al nuevo ejercicio.

Cuando por cualquier razón no exista un período anterior a tres (3) años, la previsión podrá constituirse considerando un período menor.

IMPLEMENTACION DE LA PREVISION POR MALOS CREDITOS

Art. 216 del D.R. de la LIG.

La previsión para malos créditos podrá implantarse, previa comunicación a la AFIP, mediante la aplicación del porcentaje a que se refiere el artículo anterior sobre el saldo de créditos al final del ejercicio.

El importe correspondiente no se afectará al balance impositivo del ejercicio de implantación, pero será deducible, en el supuesto de desistirse del sistema, en el año en que ello ocurra.

INFORMACION A LA AFIP

Art. 218 del D.R. de la LIG.

Los contribuyentes deberán informar a la AFIP, en el tiempo y forma en que la AFIP disponga, el método utilizado para el castigo de los créditos que resulten dudosos o incobrables y el coeficiente aplicado cuando se trate de previsiones.

JURISPRUDENCIA Y DICTAMENES SOBRE MALOS CREDITOS

DEFINICION DE MALOS CREDITOS

SULLAIR ARGENTINA S.A. C.S.J.N. DEL 21.02.2013

MULTICANAL S.A. C.S.J.N. DEL 18.12.2012

TELEFONICA DE ARGENTINA S.A. C.S.J.N. DEL 14.02.2012

BANCO FRANCES S.A. C.S.J.N. DEL 09.11.2010

AGUAS ARGENTINAS S.A. C.S.J.N. DEL 11.10.2016

El art. 91 inciso b) de la ley de impuesto a las ganancias, en el caso de las rentas de tercera categoría, permite la deducción de los “malos créditos”. Sin definir la ley que se entiende por malos créditos.

El art. 214 del decreto reglamentario define a los “malos créditos” como “créditos dudosos” y como “créditos incobrables”. Sin definir el decreto reglamentario que debe entenderse por créditos dudosos.

Los créditos incobrables se encuentran taxativamente definidos en el art. 217 del decreto reglamentario.

La CSJN se ocupa de definir el concepto de “créditos dudosos”, diferenciándolos claramente de los créditos incobrables, destacando que un crédito será dudoso antes de haberse convertido en incobrable.

Para la CSJN, “*los “créditos dudosos”’ toman esa denominación porque la frustración de la expectativa de cobro no deriva de aquellos hechos que la hacen manifiesta sino del vencimiento de la obligación impaga que origina* ***una presunción de insolvencia confirmable por vías alternativas*** *tales como las reseñadas en el segundo considerando de esta sentencia*”, es decir en función de los usos y costumbres de la actividad en cuestión.

Por lo tanto, los créditos impagos a su vencimiento (CREDITOS DUDOSOS) gozan de una presunción de insolvencia, que debe confirmarse a través de los usos y costumbres de la actividad.

Las acciones de cobro que deben realizarse, para poder imputarse como MALOS CREDITOS son las razonablemente establecidas en función de los usos y costumbres del ramo. Las liberalidades no resultan deducibles.

SULLAIR ARGENTINA S.A. C.S.J.N. DEL 21.02.2013

Para la AFIP no se cumplián las condiciones requeridas por el entonces art. 87 inciso b) de la LIG (HOY ART. 91 INCISO B) DE LA LIG), como tampoco los requisitos establecidos en el entonces art. 136 del decreto reglamentario (HOY ART. 217 DEL D.R. DE LA LIG), porque no se habián agotados todos los medios necesarios para hacer efectivo esos créditos, en especial el reclamo en sede judicial.

Sullair no se había presentado a verificar los créditos en el concurso, ni en la quiebra.

Sullair había realizado gestiones extrajudiciales de cobro, tales como el envió de cartas documento, o notas por parte de sus abogados o telegramas, bajo apercibimiento de iniciar acciones judiciales.

La Sala “C” del TFN confirmó la determinación de oficio.

La Sala “V” de la CNACAF revocó parcialmente la sentencia del TFN. Confirmando la determinación de oficio, pero redujo la multa al mínimo legal.

La CSJN revóca la sentencia de la Cámara y por lo tanto deja sin efecto la determinación de oficio.

La CSJN hace referencia al fallo “BANCO FRANCES” y al fallo “TELEFONICA”.

DICTAMEN DE LA PROCURADORA (LAURA M. MONTI) 04.07.2012

“*la **deducción por malos créditos** está supeditada a que ellos tengan origen en operaciones comerciales propias del giro del contribuyente, a que se verifique alguno de los parámetros de incobrabilidad indicados en la legislación, y a que esa incobrabilidad se corresponda con el ejercicio en que ella se produzca.*

*Con respecto a los clientes **Francisco González Coca y Cofarguil S.A**., cuyas respectivas deudas ascendían a $7035,71 y $2907,50, indicó que el texto del art. 136 del reglamento, vigente durante el periodo 1998 -antes de la modificación introducida por el decreto 2442/02- sólo exigía la cesación de pagos, real o aparente, para la deducción en trato, **mas no la verificación del crédito en el concurso**. Ello es asÍ, puesto que tal situación de suspensión de pagos es meramente un índice de la incobrabilidad de las deudas.*

*Añadió que en autos está acreditado que **Cofarguil S.A**. se había presentado en concurso preventivo el 9/4/98 ante el Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Comercial N° 3, y que su quiebra fue declarada el 27/6/2000, y también que **González Coca** se concursó preventivamente durante 1998, ante el Juzgado de Primera Instancia en lo Civil y Comercial n° 3 de Neuquén, homologándose el acuerdo preventivo el 21/9/99.*

***En tales circunstancias aun cuando no se haya comprobado que la actora hubiera solicitado la verificación de sus créditos en dichos expedientes, la circunstancia de incobrabilidad establecida en la ley del gravamen estaba demostrada, por lo que correspondía considerar incobrables ambas deudas y por consiguiente, revocar la sentencia del Tribunal Fiscal** en este aspecto.*

*En cuanto a la situación relativa a los clientes **Mariano Bordakievich**, **Daniel Britos**, **Rubén Maldonado** y **Frigosur S.A**. (cuyas deudas, respectivamente, eran de $126.000, $21.409,48, $31.364,26 y $9014,16) mantuvo lo resuelto en la instancia anterior, al sostener que **sólo se habla acreditado que se hablan realizado ciertas gestiones extrajudiciales de cobro, tales como el envió de cartas documento o telegramas**, lo cual resultaba insuficiente; como indicio de incobrabilidad.*

*Indicó que las resoluciones generales (AFIP) 1457/03 y 1693/04 establecieron pautas con relación a la "antieconomicidad" para la persecución judicial del cobro de deudas, cifrándola en $1500 y $5000 respectivamente, dando así un parámetro cierto sobre la conveniencia de instar el pago por dicha vía. Por ende, en autos, **era necesario proporcionar elementos de juicio fehacientes para demostrar que, a pesar de sus elevados montos, no resultaba conveniente agotar las vías legales tendientes a recuperar la deuda**, circunstancia que obstaba a la consideración como "malos créditos" en los términos del art. 87, inc. b), de la ley del impuesto*”.

“*El art. 87 de la ley 20.628* (HOY ART. 91 DE LA LIG)*, establece que de las ganancias de la tercera categoría y con las limitaciones legalmente fijadas también se podrán deducir “b) Los castigos y previsiones contra los malos créditos en cantidades justificables de acuerdo con los usos y costumbres del ramo". También delegó en la Dirección General Impositiva la facultad de establecer normas relativas a la manera de efectuar tales castigos, competencia que, como advirtió V.E. en la causa de Fallos: 333:2065, consid. 8°, fue ejercida por el Poder Ejecutivo con el dictado del decreto 2354/66 (y sus modificaciones), en los arts. 133 a 135,*

Con respecto al concepto en sí, el art. 136 del citado decreto (texto anterior al introducido por el decreto 2442/02) (HOY ART. 217 DEL D.R. DE LA LIG) *expresaba que "Cualquiera sea el método que se adopte para el castigo de malos créditos, las deducciones de esta naturaleza deberán justificarse y corresponder al ejercicio en que se produzcan, siendo Índices de ello; la cesación de pagos, real o aparente, la homologación del acuerdo de la junta de acreedores, la declaración de quiebra la desaparición del deudor, la prescripción, la iniciación del cobro compulsivo, la paralización de las operaciones y otros Índices de incobrabilidad".*

DIFERENCIA ENTRE “CREDITOS DUDOSOS” Y ENTRE “CREDITOS INCOBRABLES” (CSJN “BANCO FRANCES SA”)
LOS CREDITOS DUDOSOS GOZAN DE UNA PRESUNCION DE INSOLVENCIA QUE DEBE SER CONFIRMADA A TRAVES DE LOS USOS Y COSTUMBRES DEL RAMO

***El Tribunal fue claro y contundente cuando expresó la diferencia de matiz existente entre "malos créditos" y "créditos incobrables", comprendidos éstos en aquéllos**. En efecto, en el cons. 13 del precedente de Fallos; 333:2065* (BANCO FRANCES SA del 9.11.2020)*, **indicó que el primero "alude tanto a los 'créditos dudosos' como a los incobrables'** cfr. arg. art. 139 del decreto reglamentario (actual art. 133)"* (HOY ART. 214 DEL D.R. DE LA LIG)*, y especificó que **"los 'créditos dudosos" tornan esa denominación porque la frustración de la expectativa de cobro no deriva de aquellos hechos que la hacen manifiesta sino del vencimiento de la obligación impaga que origina una presunción de insolvencia confirmable por vías alternativas** (...)".*

*Estimo que **ese razonamiento es correcto y que resulta plenamente aplicable a la especie con relación a los créditos en disputa, toda vez que se halla fuera de debate tanto que se verificó el incumplimiento de las obligaciones de que se trata a sus respectivos vencimientos -acaecidos todos durante el año 1993-, así como el empleo por parte del contribuyente de ciertas vías para procurar su cobro**.*

REALIZACION DE GESTIONES EXTRA JUDICIALES PARA LOGRAR EL COBRO

En efecto, respecto de ese último extremo, ***no fue puesto en discusión que Sullair Argentina S.A. intentó primeramente el recupero de manos de esos clientes de la maquinaria alquilada, como así también que realiza diversas gestiones comerciales para el cobro, que envió cartas documento o bien notas por parte de sus abogados bajo apercibimiento del inicio de acciones judiciales, come asimismo el rechazo de ciertos valores presentados al cobro*** *(ver fs. 32/67, y prueba pericial contable de fs. 213/216 vta.*

Todos estos hechos son demostrativos de que, al no ser debidamente satisfechos a su vencimiento, ***Sullair Argentina S.A. realizó diversas gestiones para salvaguardar el cobro de sus créditos****.*

LA AFIP NO DEMOSTRO QUE LAS GESTIONES REALIZADAS POR LA EMPRESA SEAN AJENAS A LOS USOS Y COSTUMBRES DEL RAMO

Pese a ello, y ***en lo que estimo que reviste capital importancia para la solución de este entuerto, advierto que la AFIP no controvirtió, como hubiera sido menester, que tales procedimientos comerciales empleados por la actora no se ajustasen a "los usos y costumbres del ramo", tal como se exige en los términos del art. 87 inc. b), de la ley del tributo para justificar la deducción****. Por el contrario,* ***se limitó a concentrar sus embates en argüir, exclusivamente y sin que una norma válida que respalde su posición, que la contribuyente debió agotar todos medios que la ley le acuerda para preservar sus créditos*** *(ver resolución 86/04, fs. 12) y en que, al no haber accedido ella a todas las instancias que le permitieran recuperarlos (ver fs. 13), su deducción no podía considerarse procedente.*

DIFERIR EL COMPUTO DE LA DEDUCCION GENERA UNA CARGA FINANCIERA SIN CAUSA

En tal sentido, basta destacar -en coincidencia con lo expresado por V.E. en Fallos: 333:2065, en conceptos reiterados en la causa T.10, L.XLVI, ***"Telefónica de Argentina SA*** *(TF 22,093-1) c. DGI", del 14 de febrero de este año- que* ***el criterio fiscal de diferir la deducción hasta el momento en que se agoten los medios- que la ley le acuerda al acreedor para recuperar sus acreencias importaría asignarle a los créditos dudosos un tratamiento incompatible con su naturaleza, lo que "colocarla al contribuyente en la situación de soportar una carga financiera sin causa al ingresar un impuesto sobre el monto de una pérdida insusceptible de deducción****" (ver cons. 13, último párrafo, del precedente citado en primer término)*

EL IMPUESTO DEBE RESPETAR EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

Ello es así, puesto que, como también lo puso de relieve V.E. en el tantas veces citado precedente de Fallos 333:2065, ***el propósito de la ley, al remitir a los usos y costumbres del ramo para deducir los castigos y previsiones contra los malos créditos, ha sido el de emplear los mismos criterios objetivos y específicos de la actividad, conforme a los cuales se considera un crédito como dudoso o incobrable y se imputa una pérdida tras haber sido registrado aquél originalmente como un activo, para que el monto imponible calculado resulte un adecuado reflejo de la manifestación de riqueza o capacidad contributiva en que debe sustentarse todo gravamen*** *(arg, doctrina de Fallos: 207:270; 312:2467; 332:936 y 333:993, entre otros).*

Finalmente, y a mayor abundamiento, puesto que si un "mal crédito", oportunamente deducido como tal, no se configurase definitivamente como "incobrable"' por conseguirse su tardía satisfacción, deberá ser revertido en el balance fiscal del contribuyente, y oblado el gravamen correspondiente a la renta obtenida en el ejercicio en que el cobro se verifique (arg. arts. 1°, 2° -inciso 2-, 18 y cc., de la ley del impuesto a las ganancias, y art. 134, tercer párrafo in fine, del decreto reglamentario, en cuanto regula el tratamiento a dispensar a "las sumas recuperadas sobre créditos ya castigados").

Ello deja al descubierto que ***la postura del Fisco, de tolerar la deducción únicamente frente a su definitiva incobrabilidad, priva de todo sentido a estas disposiciones, ya que no cabria pensar que pueda existir recupero alguno de un crédito letalmente castigado****.*

Así las cosas, cabe recordar una vez más la inveterada doctrina del Tribunal que sostiene que las normas han de ser interpretadas considerando armónicamente la totalidad del ordenamiento jurídico y los principios y garantías de raigambre constitucional, para obtener un resultado adecuado, pues la admisión de soluciones es notoriamente disvaliosas no resulta compatible con el fin común tanto de la tarea legislativa como de la judicial (Fallos: 255:360; 258:75; 281:146, entre muchos otros). Ello así porque no debe prescindirse de las consecuencias que naturalmente derivan de un fallo toda vez que constituye uno de los índices más seguros para verificar la razonabilidad de la interpretación y su congruencia con el sistema en que está engarzada la norma (Fallos: 234:432; 302:1234).

Por lo expuesto, opino que ***cabe hacer declarar formalmente admisible el recurso extraordinario y revocar la sentencia apelada***".

SENTENCIA DE LA CORTE

"*Que las cuestiones planteadas han sido correctamente tratadas en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal, cuyos fundamentos son compartidos por el Tribunal y a los que cabe remitir en razón de brevedad.*

Por ello, de conformidad con lo dictaminado por la señora procuradora Fiscal, se declara formalmente procedente el recurso extraordinario y ***se revoca la sentencia apelada*** *en cuanto fue materia de recurso. Con costas. Notifíquese y devuélvase. — Ricardo Luis Lorenzetti. — Carlos S. Fayt. — Juan Carlos Maqueda. — Elena I. Highton de Nolasco. — Enrique S. Petracchi. — Carmen M. Argibay*".

MULTICANAL S.A. C.S.J.N. DEL 18.12.2012

Para la AFIP no se cumplián las condiciones requeridas por el entonces art. 87 inciso b) de la LIG (HOY ART. 91 INCISO B) DE LA LIG), porque no se habían iniciado las acciones judiciales.

Multicanal en primer lugar enviaba una carta denominada "Regularización de deuda", manifestando la existencia de la deuda y solicitando su cancelación "a la brevedad".

Si al mes siguiente del envío de esa primera carta se mantiene la condición de mora del abonado, Multicanal S.A. le envía una segunda carta denominada "Intimación de pago" en la que, aparte de reiterarle la existencia de la deuda, le informa la suspensión del servicio de televisión por cable "y el apercibimiento de iniciar acciones judiciales tendientes al cobro de lo adeudado".

Si con posterioridad a ello no se recibe una "respuesta favorable del abonado", Multicanal S.A. emite la correspondiente orden de desconexión" y "una nota de crédito para dar de baja el crédito por incobrable".

El TFN revocó la determinación de oficio.

La Sala "IV" de la CNACAF confirmó la sentencia del TFN. Revocando la determinación de oficio.

La CSJN confirma la sentencia de la Cámara y por lo tanto deja sin efecto la determinación de oficio.

La CSJN hace referencia al fallo "BANCO FRANCES".

"***la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al confirmar el pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación, revocó íntegramente la resolución de la Administración Federal de Ingresos Públicos*** *por la que se determinó de oficio la obligación tributaria de la actora frente al impuesto a los servicios de radiodifusión correspondiente a los períodos fiscales diciembre de 1997 a diciembre de 1998, inclusive, se liquidaron intereses resarcitorios, y se aplicó una multa equivalente al 70% del importe del gravamen presuntamente omitido (art. 45 de la ley 11.683, t.o. en 1998 y modificaciones) (fs. 298/303).*

las cuestiones planteadas en los presentes autos resultan sustancialmente análogas a las consideradas y resueltas por el Tribunal en la causa M.528.XLVI "Multicanal SA (TF 26.460-I) c. DGI", sentencia del 31 de julio de 2012, a cuyos fundamentos corresponde remitirse, en lo pertinente, por razones de brevedad.

En efecto, del informe pericial glosado a fs. 125/131 vta. surge que Multicanal siguió, en los años 1998 y 1999, un ***procedimiento para suspender y dar de baja como incobrables a los abonados que hubiesen incurrido en mora en la cancelación de sus facturas****.*

Las características de ese método surgen del examen de un muestreo de 215 casos donde se verifica la uniformidad de las prácticas llevadas a cabo por la empresa, que ***consisten, en primer lugar, en el envío de una carta denominada "Regularización de deuda", a través de la cual se manifiesta la existencia de la deuda y se solicita su cancelación al cliente "a la brevedad". En caso de que al mes siguiente al envío de esa primera carta se mantuviera la condición de mora del abonado, Multicanal S.A. le envía una segunda carta denominada "Intimación de pago" en la que, aparte de reiterarle la existencia de la deuda, le informa la suspensión del servicio de televisión por cable "y el apercibimiento de iniciar acciones judiciales tendiente[s] al cobro de lo adeudado". Si con posterioridad a ello no se recibe una "respuesta favorable del abonado, Multicanal S.A. emite la correspondiente orden de desconexión" y "una nota de crédito para dar de baja el crédito por incobrable"*** *(fs. 129/129 vta.).*

se encuentra acreditado en autos que el reseñado procedimiento responde a los usos y costumbres de la actividad que desarrolla la actora*, y a los que alude la ley del tributo (confr. arg. sentencia del Tribunal Fiscal, en especial cons. VII, —6° párrafo—, fs. 171 vta., compartido por la cámara —confr. cons. XIII, 1° párrafo, fs. 302—) resulta inatendible el planteo que el organismo recaudador realiza ante esta instancia dirigido a desconocer la demostración de ese extremo (conf. fs. 330 vta. y 330 bis), máxime cuando éste fue expresamente reconocido por la apelante en oportunidad de alegar sobre el mérito de la prueba producida —al señalar que "en momento alguno fueron temas controvertidos la forma en que lleva la actora su contabilidad ni cuál es la mecánica por ella adoptada para considerar como incobrables a sus deudores" (confr. alegato de fs. 173/175, especialmente fs. 174 vta., pto. III, 'c')— y al expresar agravios ante la cámara —donde argumentó que el Tribunal Fiscal había hecho "valer en autos los 'usos y costumbres' de la actividad desarrollada por la recurrente...por sobre las claras previsiones contenidas en las leyes y reglamentaciones aplicables" (confr. escrito de expresión de agravios, en especial fs. 190).*

en tales condiciones, ***carece de sustento la posición de la Administración Federal de Ingresos Públicos al supeditar la configuración y deducción de los "malos créditos" al ineludible inicio de la acción judicial de cobro, cuando el contribuyente invocó haber ajustado su conducta a los usos y costumbres del ramo —a los que remite la ley****— y, pretendió invalidar su aptitud probatoria sin siquiera haber controvertido su existencia o haber demostrado que la actora no había cumplido con los pasos allí previstos.*

en tal comprensión, resulta igualmente inatendible el planteo del Fisco Nacional que cuestiona la suficiencia del referido procedimiento sobre la base de señalar que "la actora...luego de realizar gestiones...procedió a la emisión de notas de créditos liberando así a los deudores de su deuda, circunstancia incompatible con la deducción por incobrabilidad" por cuanto "no se trata de un 'mal crédito' ni de un 'crédito dudoso' sino que se trata de una condonación de deuda efectuada por Multicanal S.A. a favor de sus clientes y en tanto condonación, en modo alguno puede aceptarse su deducción" (fs. 330 bis, 3° y 4° párrafos).

En efecto, tal como ha sido sostenido por esta Corte en la causa ***"Banco Francés S.A. (TF 18.280-I) c. DGI" (Fallos: 333:2065)****,* ***la expresión "malos créditos" en el art. 87 de la ley del tributo, "alude tanto a los 'créditos dudosos' como a 'los incobrables'*** *—cfr. arg. art. 139 del decreto reglamentario—* ***mientras que el art. 142 del citado reglamento enumera 'indicios de incobrabilidad' aplicables solo a estos últimos por remitir a supuestos de hecho***

que confieren semiplena certeza acerca de la insolvencia del deudor y la imposibilidad de cumplimiento de sus obligaciones, incluso con antelación al término del plazo estipulado"*; en tanto que* ***"los créditos dudosos toman esa denominación porque la frustración de la expectativa de cobro no deriva de aquellos hechos que la hacen manifiesta sino del vencimiento de la obligación impaga que origina una presunción de insolvencia confirmable por vías alternativas"*** *(cons. 13, párrafo segundo, del citado precedente); y que en el concreto caso de autos se encuentran contempladas en el procedimiento reseñado en el considerando 3° de esta sentencia, y cuya aplicación al caso el organismo recaudador pretende desconocer sin desarrollar razones válidas para ello.*

Por ello, ***se confirma La sentencia apelada****. Con costas. Notifíquese y devuélvase. — Ricardo Luis Lorenzetti. — Elena I. Highton de Nolasco. — Enrique S. Petracchi. — Juan Carlos Maqueda. — Carmen M. Argibay*".

TELEFONICA DE ARGENTINA S.A. C.S.J.N. DEL 14.02.2012

Para la AFIP no se cumplián las condiciones requeridas por el entonces art. 87 inciso b) de la LIG (HOY ART. 91 INCISO B) DE LA LIG), porque no se habían iniciado las acciones judiciales.

Teléfonica en primer lugar realizaba reclamos telefónicos. Y procedía a la suspensión del servicio (llamadas salientes), pudiendo el cliente recibir llamadas y comunicarse con servicos de urgencia.

En segundo lugar enviaba cartas documento. Y luego se daba de baja el servicio.

El TFN confirmó la determinación de oficio.

La Sala "V" de la CNACAF confirmó la sentencia del TFN. Confirmando la determinación de oficio.

La CSJN revoca la sentencia de la Cámara y por lo tanto deja sin efecto la determinación de oficio.

La CSJN hace referencia al fallo "BANCO FRANCES".

"*la AFIP-DGI, mediante resolución de fecha 21 de agosto de 2003, determinó de oficio la obligación tributaria de la actora frente al impuesto a las ganancias por el período fiscal 1998, con los intereses resarcitorios correspondientes, y aplicó una multa equivalente al 70% del importe del gravamen presuntamente omitido (art. 45 de la ley 11.683, t.o. en 1998 y modificaciones) (confr. fs. 8/22). Para ello, el Fisco Nacional impugnó la declaración jurada del contribuyente en cuanto practicó deducciones por "malos créditos", por considerar que su incobrabilidad no se hallaba debidamente acreditada pues —en su concepto—* ***no correspondía tomar como pauta a tal fin el mecanismo autorizado por el Reglamento General de Clientes del Servicio Básico Telefónico a los efectos de cortar el servicio de los clientes morosos e incobrables, consistente en una secuencia de llamadas telefónicas y el envío de cartas documento****, sino que* ***resultaba necesaria la demostración por parte del contribuyente de que a la fecha de cierre del ejercicio había iniciado las acciones judiciales tendientes a lograr el cobro de los créditos*** *que superasen la suma de $ 3.000. En cambio, admitió la deducibilidad de los inferiores a esa suma en razón de su insignificancia económica.*

EL T.F.N. CONFIRMO EL AJUSTE DEL FISCO

el Tribunal Fiscal confirmó la determinación del impuesto*, excepto en lo relativo a los créditos contra clientes que no pudieron ser notificados por haber abandonado el domicilio declarado. Para pronunciarse en favor del criterio sostenido por el organismo recaudador, señaló que si bien el contribuyente es una empresa prestadora de un servicio público cuyo reglamento de servicio instrumenta un proceso de gestión de mora que expresa objetivamente los usos y costumbres del ramo —a los que alude el art. 87, inc. b, de la ley del impuesto a las ganancias (t.o. en 1998)—, a su juicio,* ***las gestiones de cobro por vía telefónica y los reclamos postales resultaban insuficientes para validar las deducciones pretendidas por tratarse de deudas superiores a $ 3.000*** *(fs. 490 vta. —2º párrafo—, fs. 491 —8º y 9º párrafos—, fs. 491 vta.). Fundó la aplicación de ese tope en la nota 995/01 (DV JUGR) de la AFIP, y señaló que la fijación de un importe, por debajo del cual no se exigía el inicio de acciones judiciales, sentaba un criterio de aplicación para el desarrollo de la actividad fiscalizadora (fs. 491 vta., 6º párrafo).*

Por otra parte, revocó la multa impuesta en los términos del art. 45 de la ley 11.683, al tener por acreditada la existencia de un error excusable.

LA CAMARA TAMBIEN CONFIRMO EL AJUSTE DEL FISCO

la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo, rechazó los recursos de apelación y revisión limitada deducidos por las partes y, en consecuencia, confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación *(fs. 634/638 vta.).*

Para así decidir, destacó que no se hallaba en tela de juicio si la empresa prestadora del servicio había observado o no el procedimiento previsto en los artículos 11 y 12 del Reglamento General de Clientes del Servicio Básico Telefónico aprobado por la resolución 25.837/96 de la Secretaría de Comunicaciones —consistente en dos comunicaciones por "telegestión", la intimación por medio fehaciente y la posterior baja del servicio— sino si el cumplimiento de tales requisitos constituía un indicio suficiente para calificar a los créditos como "malos" o "incobrables" y deducirlos para determinar la renta sujeta a impuesto (fs. 637 vta.).

De tal modo recordó que al resolver una causa de características análogas a la presente había considerado que las gestiones judiciales o extrajudiciales debidamente documentadas, llevadas a cabo por una empresa prestataria del servicio público de distribución domiciliaria de gas por redes, tendientes a efectivizar un crédito en los términos del pertinente reglamento administrativo de prestación del servicio, podían constituir causal suficiente para justificar la

deducción de los malos créditos, aunque también debía ser razonablemente apreciado el índice relativo al escaso monto de aquéllos, fundado en el carácter antieconómico de su cobro judicial, para lo cual debían tomarse en cuenta los topes de $ 1.500 y $ 5.000 que a tal efecto había fijado la Administración Federal de Ingresos Públicos en las resoluciones generales 1457/03 y 1693/04 (fs. 637 vta./638 —IV considerando—).

Tras ello precisó que la estimación de la eventual relación negativa entre el costo y el beneficio de iniciar acciones judiciales para el cobro de los créditos se hallaba a cargo de Telefónica de Argentina S.A. y que los informes de los peritos técnico y contable agregados en autos no acreditaban el carácter antieconómico de las gestiones de cobro respecto de los créditos superiores a $ 3.000 a fin de justificar su deducción, y que en conjunto sumaban un total de $ 10.209.145,39 (fs. 638)".

SENTENCIA DE LA CORTE

"***asiste razón a la recurrente en cuanto señala*** *en su memorial de agravios* ***que "ni la ley [del impuesto a las ganancias] ni [su] reglamento exigían que Telefónica, además de acreditar el cumplimiento de 'los usos y costumbres del ramo'*** *(art. 87 inc. b) (en el caso de esta parte el reglamento General de Clientes),* ***tuviese que demostrar que inició el cobro compulsivo de dichos créditos*** *o haber acreditado la 'antieconomicidad' de haber iniciado dicho cobro compulsivo" (fs. 704, 2º párrafo).*

en efecto, el art. 87 de esa ley (t.o. en 1986 según decreto 450/1986 —idem texto ordenado en 1997—) prescribe que "de las ganancias de la tercera categoría y con las limitaciones de esta ley también se podrá[n] deducir ... b) [l]os castigos y previsiones contra los malos créditos en cantidades justificables de acuerdo con los usos y costumbres del ramo", delegando en la Dirección General Impositiva la facultad de "establecer normas respecto de la forma de efectuar esos castigos".

Por su parte, el decreto reglamentario previo la procedencia de "la deducción por castigos sobre créditos dudosos e incobrables que tengan su origen en operaciones comerciales, pudiendo el contribuyente optar entre su afectación a la cuenta de ganancias y pérdidas o a un fondo de previsión constituido para hacer frente a contingencias de esta naturaleza" (art. 139 del decreto 2353/1986 —art. 133 en el texto ordenado en 1998—), especificando que tales deducciones "deberán justificarse y corresponder al ejercicio en que se produzcan, siendo índices de ello: la cesación de pagos, real o aparente, la homologación del acuerdo de la junta de acreedores, la declaración de quiebra, la desaparición del deudor, la prescripción, la iniciación del cobro compulsivo, la paralización de las operaciones y otros índices de incobrabilidad" (art. 136).

el Reglamento General de Clientes del Servicio Básico Telefónico *aprobado por la resolución 25.837/96 de la Secretaría de Comunicaciones —aplicable al caso—* ***regula el procedimiento a seguir en aquellos casos en que se justifique la suspensión y baja del servicio de los clientes que incurran en mora en la cancelación de sus facturas****. Al respecto, su art. 11 establece que "en los casos en que las facturas y recargos que pudieran corresponder no fueren abonadas dentro de los TREINTA (30) días corridos posteriores a su vencimiento, los prestadores podrán proceder a la suspensión del servicio previa telegestión, al menos en DOS (2) oportunidades, con el cliente a efectos de informarle tal situación" aclarando que la citada suspensión se refiere "únicamente a las 'llamadas salientes', debiendo permitirse al cliente recibir llamadas y/o comunicarse con los servicios de urgencia que no generan tasación". A continuación el art. 12 dispone que una vez "suspendido el servicio, y no habiendo sido cancelado el importe total adeudado, los prestadores comunicarán por medio fehaciente al cliente que, una vez transcurridos sesenta días corridos posteriores a la fecha de vencimiento, procederán a dar[lo] de baja en forma definitiva" previa notificación a efectuarse con al menos cinco días hábiles de anticipación a la fecha prevista para ello (confr. fs. 379).*

no se encuentra controvertido en autos que los usos y costumbres —a los que alude la ley del tributo— han tenido una específica recepción objetiva en el ámbito de la actividad que desarrolla la empresa actora con el dictado del reglamento administrativo precedentemente reseñado en sus disposiciones pertinentes (confr. arg. sentencia del Tribunal Fiscal, en especial fs. 490 vta. —2° párrafo—, implícitamente compartido por la cámara a fs. 634/638 vta.; confr. asimismo, las manifestaciones que realiza el organismo recaudador en la resolución determinativa de oficio —en especial fs. 14 ¡n fine y fs. 15, 1º párrafo—, en el escrito de contestación del recurso de apelación —en particular, fs. 65 vta. in fine y fs. 66— y en el escrito de contestación del memorial de agravios presentado ante esta Corte, en especial fs. 716 —4° párrafo— y fs. 718 vta. —2º párrafo).

en tales condiciones, ***carece de sustento el criterio de la Administración Federal de Ingresos Públicos en cuanto, para determinar el tributo, supeditó la configuración y deducción de los "malos créditos" —en el caso superiores a $ 3.000— al ineludible inicio de la acción judicial de cobro*** *cuando el contribuyente invocó haber ajustado su conducta a los usos y costumbres del ramo —a los que remite la ley— y el organismo recaudador invalidó dicho argumento sin siquiera haber controvertido la existencia de aquéllos o demostrado que la recurrente no había cumplido con los pasos allí previstos.*

por otra parte, resulta inatendible la posición del Fisco Nacional en cuanto cuestiona la suficiencia del Reglamento General de Clientes del Servicio Básico Telefónico, sobre la base de considerar que el procedimiento allí fijado si bien "establece las condiciones que deben cumplir las empresas prestadoras del servicio para poder proceder a la suspensión o baja de la prestación ... sólo da prueba de 'morosidad' del deudor en el cumplimiento de su obligación, pero de ninguna manera se puede pretender probar la imposibilidad del cobro de la deuda" (fs. 719 in fine). En efecto, ***tal como ha sido sostenido por esta Corte en la causa "Banco Francés S.A.*** *(TF 18.280-I) c/ DGI", (Fallos: 333:2065) "la expresión 'malos créditos' que trae el art. 87 de la ley del tributo, alude tanto a los 'créditos dudosos' como a 'los incobrables' —cfr. arg. art. 139 del decreto reglamentario— mientras que el art. 142 del citado reglamento enumera 'indicios de incobrabilidad' aplicables sólo a estos últimos por remitir a supuestos de hecho que confieren semiplena certeza acerca de la insolvencia del deudor y la imposibilidad de cumplimiento de sus obligaciones, incluso con antelación al término del plazo estipulado", en tanto que "los 'créditos dudosos' toman esa denominación porque la frustración de la expectativa de cobro no deriva de aquellos hechos que la hacen manifiesta sino del vencimiento de la obligación impaga que origina una presunción de insolvencia confirmable por vías alternativas"* ***(considerando 13)****, y que en el concreto caso de autos*

se encuentran contempladas en el reglamento que regula la prestación del servicio público de telefonía cuya aplicación al caso el organismo recaudador pretende desconocer.

en virtud de la solución a la que se llega y los fundamentos expuestos en los considerandos que anteceden, resulta inoficioso el tratamiento del agravio vinculado con el índice de incobrabilidad basado en la escasa significancia económica de los créditos.

Por ello,

***se revoca la sentencia apelada** en cuanto fue materia de agravios, con costas de todas las instancias a la vencida (arts. 68 y 279 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese y devuélvase.*

Ricardo Luis Lorenzetti, Elena I. Highton de Nolasco, Enrique Santiago Petracchi,
Juan Carlos Maqueda, Carmen M. Argibay".

BANCO FRANCES S.A. C.S.J.N. DEL 09.11.2010

Para la AFIP no se cumplián las condiciones requeridas por el entonces art. 87 inciso b) de la LIG (HOY ART. 91 INCISO B) DE LA LIG), porque no se habían iniciado las acciones judiciales.

Banco Frances enviaba intimaciones documentadas bajo apercibimiento de inicio de acciones judiciales y del cierre de la cuenta bancaria.

Tenía en cuenta los informes de los abogados encargados de la gestión de cobro extra judicial.

Tenía en cuenta los informes producidos por la Organización Veraz SA.

Tuvo en cuenta las pautas de incobrabilidad elaboradas por el BCRA.

Se enviaron intimaciones de pago y/o cartas documento.

El TFN confirmó parcialmente la determinación de oficio.

La Sala "V" de la CNACAF confirmó parcialmente la sentencia del TFN. Confirmando parcialmente la determinación de oficio.

La CSJN revoca la sentencia de la Cámara y por lo tanto deja sin efecto la determinación de oficio.

"*1) Que la AFIP-DGI mediante resolución de fecha 13 de diciembre de 1999 determinó de oficio la obligación tributaria de la actora frente al impuesto a las ganancias correspondiente al período fiscal 1993, con más los intereses resarcitorios correspondientes y una multa equivalente al 70% del importe del gravamen presuntamente omitido con sustento en el art. 45 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y modificaciones - fs. 12/24).*

2) Que el Fisco Nacional impugnó la declaración jurada del contribuyente en cuanto practicó deducciones por 'malos créditos' por considerar que su incobrabilidad no se hallaba debidamente acreditada de conformidad con las disposiciones legales y reglamentarias vigentes.

CREDITOS SIN GARANTIA

*Respecto de los créditos otorgados sin garantías adujo que no podían tomarse como pautas de incobrabilidad las 'acciones de práctica' de la entidad -consistentes en: a) **intimaciones documentadas de pago con apercibimiento de inicio de acciones judiciales y cierre de cuentas bancarias**, b) **informes producidos por los abogados de la entidad encargados de la respectiva gestión de cobro extrajudicial** y c) **informes producidos por la Organización Veraz S.A.**- y que sólo podía considerarse como prueba fehaciente de tal extremo la fecha de inicio de la demanda de cobro judicial dentro del período fiscal en cuestión. En tal sentido interpretó que la normativa aplicable sólo permite "la deducción...una vez agotados los medios legales pertinentes para hacer efectivo el ingreso", de lo contrario, se caería "en una suerte de arbitrariedad en manos de los contribuyentes, a la que puedan recurrir ante el menor signo de riesgo empresario en este sentido, como a un medio idóneo para reducir de esta manera sus obligaciones impositivas, o para transferir a ejercicios futuros por vía del recupero de esos mismos créditos ya computados negativamente en períodos anteriores" (fs. 19/20).*

CREDITOS CON GARANTIA

En cuanto a los créditos respaldados con garantías rechazó su deducción como incobrables en la medida que éstas no resulten ejecutadas, y en su caso, se determine y demuestre que no cubren el monto del crédito respectivo.

3) Que la actora, tras apelar la resolución determinativa de oficio ante el Tribunal Fiscal de la Nación, incluyó parte del impuesto determinado en el régimen de regularización establecido por el decreto 93/2000, desistiendo a su turno de la acción y del derecho en relación al monto regularizado [$ 1.230.963], prosiguiendo la causa por el saldo del impuesto determinado [$ 1.612.190,91], intereses y multa correspondientes (cfr. fs. 2082 vta.).

EL TFN CONFIRMO PARCIALMENTE DEL DETERMINACION DE OFICIO

4) Que en lo relativo al monto por el que continuó la controversia, el Tribunal Fiscal ***confirmó parcialmente la determinación de oficio*** *señalando que* ***los informes de letrados y los emanados de centrales de información -tales como la Organización Veraz S.A.- no tienen cabida en los índices de incobrabilidad*** *contemplados en la norma reglamentaria, ni demuestran la realización de gestiones judiciales o extrajudiciales de cobro.* ***También descartó la aplicación de las pautas de incobrabilidad elaboradas por el Banco Central de la República Argentina*** *-invocadas por la actora como sustento del criterio seguido para efectuar las deducciones- por considerar que tales pautas se determinan sobre la base de estimaciones de carácter general para un conjunto de entidades financieras (tales como clasificaciones de deudores y previsiones mínimas por riesgo de incobrabilidad) que impiden aceptar su aplicación indiscriminada sin contemplar cada caso individual. Por último, desestimó la presunción de insolvencia de los deudores como indicio para determinar la deducción del crédito a falta de una demostración concreta de su incobrabilidad.*

Por el contrario, ***revocó la resolución del organismo recaudador, admitiendo en consecuencia la deducción de los créditos que la actora intimó de pago a los deudores*** *-bajo la modalidad ut supra reseñada- como la de aquellos respecto de los cuales acreditó haber iniciado acciones judiciales de cobro en el curso del período fiscal 1993. Con relación a éstos últimos, el tribunal administrativo restringió el reconocimiento como incobrables a los casos en que los juzgados contestaron los informes y consignaron los montos involucrados, admitiendo su deducción con el alcance en que tales importes resultaron coincidentes o inferiores a los denunciados en autos por la actora, o por la medida de éstos últimos cuando los informes arrojaron un monto superior.*
(..)

LA CNACAF CONFIRMO PARCIALMENTE LA SENTENCIA DEL TFN

5) Que la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al resolver los recursos de apelación y revisión limitada deducidos por la actora y por la demandada, ***confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, excepto en lo relativo al reconocimiento de la deducción de los créditos intimados de pago mediante el envío de cartas documento****, aspecto por el que la revocó.*

En cuanto a la omisión de ese tribunal de pronunciarse respecto de los créditos garantizados con prenda o hipoteca la alzada convalidó el ajuste fiscal que desestimó su deducción por no haberse ejecutado las respectivas garantías (fs. 1900/1912).
(..)
SENTENCIA DE LA CSJN

8) Que el art. 87 de esa ley (t.o. en 1986 según decreto 450/1986 -ídem texto ordenado en 1997-) (HOY ART. 91 DE LA LIG) *prescribe que "de las ganancias de la tercera categoría y con las limitaciones de esta ley también se podrá[n] deducir... b) [l]os castigos y previsiones contra los malos créditos en cantidades justificables de acuerdo con los usos y costumbres del ramo", delegando en la Dirección General Impositiva la facultad de "establecer normas respecto de la forma de efectuar esos castigos".*

Por su parte, el decreto reglamentario previó la procedencia de "la deducción por castigos sobre créditos dudosos e incobrables que tengan su origen en operaciones comerciales, pudiendo el contribuyente optar entre su afectación a la cuenta de ganancias y pérdidas o a un fondo de previsión constituido para hacer frente a contingencias de esta naturaleza" (art. 139 del decreto 2353/1986 -art. 133 en el texto ordenado en 1998-) (HOY ART. 214 DEL D.R. DE LA LIG)*, especificando que tales deducciones "deberán justificarse y corresponder al ejercicio en que se produzcan, siendo índices de ello: la cesación de pagos, real o aparente, la homologación del acuerdo de la junta de acreedores, la declaración de quiebra, la desaparición del deudor, la prescripción, la iniciación del cobro compulsivo, la paralización de las operaciones y otros índices de incobrabilidad" (art. 142).*

ALCANCES DEL ART. 91 INCISO B) DE LIG

9) Que ello expuesto, corresponde establecer los alcances del art. 87 de la ley del gravamen en función de los objetivos perseguidos al instituirse la deducción, pues de conformidad con reiterada doctrina de esta Corte, las normas impositivas deben entenderse en forma tal que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación (Fallos: 270:110; 279:226; 280:18, 172 y 307; 281:350; 296:253; 303:453).

USOS Y COSTUMBRES DEL RAMO. PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

10) Que por aplicación de la citada pauta interpretativa cabe razonablemente inferir que el propósito del legislador, al remitir a los usos y costumbres del ramo para deducir los castigos y previsiones contra los 'malos créditos' ha sido el de emplear los mismos criterios objetivos y específicos de la actividad, conforme a los cuales se entiende un crédito como 'dudoso' o 'incobrable' e imputa como pérdida tras haber sido registrado originalmente como activo, para que el monto imponible calculado resulte un adecuado reflejo de la manifestación de riqueza o capacidad contributiva en que debe sustentarse todo gravamen (arg. doctrina de Fallos: 312:2467).

Tal es el espíritu que emana de la exposición que acompañó al proyecto de decreto dictado el 19 de enero de 1932 -por el que se aprobó el régimen del impuesto de emergencia sobre los réditos, ratificado luego con modificaciones por la ley 11.586, disponiendo el art. 12 que para determinar el beneficio neto imponible correspondiente a la tercera categoría de réditos provenientes del comercio y la industria "se podrá deducir de las entradas brutas:...c) [l]os castigos o amortizaciones efectuados en forma usual en los malos créditos y los bienes del negocio"- en cuya oportunidad se dejó expresamente establecido que en la redacción general de aquella norma se había contemplado "un procedimiento análogo al que se acostumbra en el comercio para determinar las ganancias líquidas de una explotación".

Con posterioridad el texto pasó a la ley 11.682 de impuesto a los réditos bajo el art. 20 que estableció que "... de la renta bruta anual se deducirán...c) [l]os castigos y previsiones asentados en cantidad justificable contra los malos créditos...", para finalmente adoptar una redacción igual a la vigente (a excepción de la inserción de la coma -,- luego de 'justificables') bajo el art. 71 del decreto-ley 14.338 del 20 de mayo de 1946, ratificado por ley 12.922, al señalar que "[d]el rédito de la

tercera categoría y con las limitaciones de esta ley podrán deducirse:...b) [l]os castigos y previsiones contra los malos créditos en cantidades justificables, de acuerdo con los usos y costumbres del ramo".

APLICACIÓN DE LAS NORMAS DICTADAS POR EL BANCO CENTRAL EN MATERIA CONTABLE

11) Que, así las cosas, no puede pasarse por alto que en las normas dictadas por el Banco Central de la República Argentina, a las que las entidades financieras deben ajustar su contabilidad, confeccionar y presentar balances, cuentas de ganancias y pérdidas, demás documentación referente a su estado económico financiero y otras informaciones requeridas por aquél en su condición de autoridad de aplicación de la ley de entidades financieras (ley 21.526, arts. 4º y 36) y de ente de supervisión de la actividad financiera y cambiaria (ley 24.144, art. 43), también se hace referencia a las prácticas usuales que en la actividad bancaria se observan a fin de justificar la calificación de deudores y las previsiones por incobrabilidad de préstamos.

12) Que, en efecto, a la fecha de cierre del balance contable de la entidad bancaria (30 de junio de 1993 -fs. 12-), se encontraban vigentes las 'Normas Contables para las Entidades Financieras' aprobadas por la circular CONAU 1 (comunicación BCRA 'A' 7 del 20/01/81) con las modificaciones introducidas al 'Plan y Manual de Cuentas' por la circular CONAU 1-127 (comunicación BCRA 'A' 2070 del 5/03/93) y las instrucciones para la integración del cuadro 'Estado de Situaciones de Deudores' contenidas en la circular CONAU 1-17 (comunicación BCRA 'A' 103 del 03/03/82).

En función de las normas citadas las entidades financieras debían consignar en el capítulo 'resultados', rubro 'cargo por incobrabilidad', "las pérdidas netas originadas en la imposibilidad real o potencial de recuperar créditos provenientes de la intermediación habitual entre la oferta y la demanda de recursos financieros" imputándose al efecto "los cargos por constitución de las previsiones para cubrir riesgos de incobrabilidad y los castigos directos de créditos no previsionados o previsionados insuficientemente" (circular CONAU 1, cód. 530.000), especificando que para estimar el riesgo de incobrabilidad de sus clientes podían "atenerse a los criterios que juzgasen razonables" y que -sin perjuicio de las pautas mínimas dispuestas al efecto- " a los fines de la constitución adicional o más acelerada de previsiones, se ponderará razonablemente en qué medida las distintas circunstancias que han llevado a calificar [a los deudores] en las categorías 'en gestión judicial' y 'con riesgo de insolvencia' influyen sobre la cobrabilidad de los préstamos" ponderación que debía tener "en cuenta todos los elementos de juicio que resulten ilustrativos a tal objeto, por ejemplo informes de auditores y letrados, vicios de forma en la documentación que pudieran enervar los derechos de crédito de la entidad, etc." (circular citada con las modificaciones introducidas por la CONAU 1 - 127, cód. 131.901 -pto. k-, ídem cód. 132.301, 135.901, 136.301, 141.301 -pto. j-, ídem cód. 142.301, 145.301 y 146.301).

De su lado, merece destacarse que de la clasificación de deudores por niveles según el grado de cumplimiento efectivo o potencial de sus compromisos - 1) en situación normal, 2) con arreglos, 3) con atrasos, 4) con riesgo de insolvencia, 5) en gestión judicial, y 6) en quiebra o liquidación-, el nivel 4 -deudores con riesgo de insolvencia- agrupaba los clientes cuya situación económica-financiera, o bien hechos ajenos a ella, pero vinculados con la evolución actual o futura de sus negocios, permitieran anticipar objetivamente que tendrían dificultades para hacer frente a las obligaciones que emergen de su operatoria con la respectiva entidad, debiendo ponderarse "todos los factores que hagan presumir la existencia de dicho riesgo" entre los que se enuncian, a modo de ejemplo, las "acciones judiciales o extrajudiciales iniciadas por terceros ajenos a la entidad contra dichos clientes, demandando el pago de obligaciones" y las " gestiones extrajudiciales iniciadas por la entidad para el cobro de sus acreencias" (circular CONAU 1-17).

NO ES NECESARIO EL INICIO DE LAS ACCIONES JUDICIALES

*13) Que en tales condiciones, **carece de sustento el criterio de la Administración Federal de Ingresos Públicos** en cuanto en la determinación de oficio supeditó la configuración y deducción de los 'malos créditos', originados en operaciones sin garantías, al **ineludible inicio de la acción judicial de cobro**, cuando **el contribuyente invocó haber ajustado su conducta a los usos y costumbres del ramo** -a los que remite la ley- y el organismo recaudador invalidó su aptitud probatoria sin siquiera haber controvertido su existencia dentro del ramo financiero.*

LOS “CREDITOS DUDOSOS” (CREDITOS IMPAGOS A SU VENCIMIENTO) GOZAN DE UNA PRESUNCION DE INSOLVENCIA QUE DEBE SER CONFIRMADA EN FUNCION DE LOS USOS Y COSTUMBRES DEL RAMO

*Lo apuntado adquiere especial relevancia por cuanto **la expresión 'malos créditos'** que trae el art. 87 de la ley del tributo, **alude tanto a los 'créditos dudosos' como a 'los incobrables'** -cfr. arg. art. 139 del decreto reglamentario- mientras que el art. 142 del citado reglamento enumera 'indicios de incobrabilidad' aplicables sólo a éstos últimos por remitir a supuestos de hecho que confieren semiplena certeza acerca de la insolvencia del deudor y la imposibilidad de cumplimiento de sus obligaciones, incluso con antelación al término del plazo estipulado. En efecto, **los 'créditos dudosos' toman esa denominación porque la frustración de la expectativa de cobro no deriva de aquellos hechos que la hacen manifiesta sino del vencimiento de la obligación impaga que origina una presunción de insolvencia confirmable por vías alternativas** tales como las reseñadas en el segundo considerando de esta sentencia.*

EL DIFERIMIENTO DE LA DEDUCCION GENERA UNA CARGA FINANCIERA SIN CAUSA

*A ello cabe agregar que el criterio fiscal de diferir la deducción hasta el momento de inicio del cobro compulsivo importaría asignarles a los 'créditos dudosos' un tratamiento incompatible con su naturaleza que **colocaría al contribuyente en la situación de soportar una carga financiera sin causa** al ingresar un impuesto sobre el monto de una pérdida insusceptible de deducción.*

RESULTAN DE APLICACION LAS PAUTAS DEL BCRA EN MATERIA DE CLASIFICACION DE DEUDORES. PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

14) Que resulta igualmente desacertada la desestimación de las pautas elaboradas por el Banco Central de la República Argentina en materia de clasificación de deudores y de previsiones por riesgo de incobrabilidad, toda vez que atendiendo al espíritu que informa el art. 87 de la ley de impuesto a las ganancias, ellas contribuyen a reflejar la naturaleza peculiar

de la actividad bancaria que la diferencia de otras de esencia comercial y se caracteriza especialmente por la necesidad de ajustarse a las disposiciones y al control de aquél (doctrina de Fallos: 275:265, considerando 10), en la medida que su observancia no sólo asegura el mantenimiento de un adecuado grado de solvencia y liquidez de los intermediarios financieros (doctrina de Fallos: 310:203; 319:2658), sino que además permite, como en el caso, ***traducir razonablemente su capacidad contributiva****.*

15) Que, por último, en relación a los créditos respaldados con garantías reales, resulta inadmisible el criterio del Fisco Nacional que postula que el inicio de cobro compulsivo no puede considerarse índice de incobrabilidad hasta tanto ellas sean ejecutadas y se determine y demuestre que no cubren el monto del crédito (fs. 20), por cuanto tal como lo sostuvo el Tribunal en la causa "DGI (en autos BBVA TF-19.323-I)" (Fallos: 331:2649), a cuyas demás consideraciones y fundamentos corresponde remitirse brevitatis causae, el citado art. 142 del decreto reglamentario al fijar "la iniciación del cobro compulsivo" como índice de incobrabilidad no efectúa distinciones entre créditos que cuenten con garantía real o que carezcan de ella.

Por ello, en virtud de los fundamentos expuestos en la presente, ***se revoca la sentencia apelada*** *en cuanto fue materia de agravios, con costas de todas las instancias a la vencida (arts. 68 y 279 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese y devuélvase*".

AGUAS ARGENTINAS S.A. C.S.J.N. DEL 11.10.2016

"*Que las cuestiones planteadas han sido correctamente tratadas en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal, cuyos fundamentos son compartidos por el Tribunal y a los que cabe remitir en razón de brevedad.*

Por ello, de conformidad con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se hace lugar a la queja, se declara procedente el recurso extraordinario y, se revoca parcialmente la sentencia en los términos indicados en el referido dictamen".

AGUAS ARGENTINAS S.A. P.G.N. DEL 19.05.2016

"*A fs. 242/245,* ***la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal rechazó la apelación de la actora contra la decisión del Tribunal Fiscal de la Nación*** *obrante a fs. 148/158 vta., manteniéndola en su integridad.*

En lo que interesa en esta instancia, ***dicho tribunal administrativo había confirmado parcialmente la resolución 91/05*** *(DV DOGR) de la AFIP -****mediante la cual se había determinado de oficio las obligaciones correspondientes al impuesto a las ganancias de Aguas Argentinas S.A. de los ejercicios fiscales 1999, 2000 Y 2001-, convalidándola en lo relativo a la improcedencia de las deducciones por malos créditos de los siguientes conceptos: a) los correspondientes a usuarios cuya deuda se hallaba en gestión extrajudicial de cobro encargada a ciertos estudios jurídicos; y b) los de usuarios a quienes no se les había interrumpido el servicio por resultar conceptualmente insusceptibles de corte (escuelas, hospitales, o edificios con conexión común a la red)*** *.*

Indicó el a quo que el criterio de deducción de créditos incobrables basado en los usos y costumbres que rigen la actividad encuentra sustento en el texto del arto 87, inc. b), de la ley de gravamen, como así también en la expresión "otros índices" que establecía el decreto reglamentario en su redacción vigente durante los ejercicios en cuestión. Además, dij o que la expresión "malos créditos" comprende tanto a los incobrables como a los dudosos.

Con relación a los ***créditos por los cuales se iniciaron gestiones extrajudiciales de cobro****, señaló que las pruebas aportadas consistieron en* ***listas de usuarios asignados a estudios jurídicos para perseguir su satisfacción, pero que ellas eran insuficientes como elemento probatorio ya que carecían del respaldo que acreditase que tales tareas se hubieran llevado a cabo y de cuál había sido su resultado****. Del mismo modo, indicó que si bien la actora había aportado prueba en subsidio, en su momento consintió la oposición formulada por la contraria y admitió que la causa tramitase como de puro derecho.*

A similar conclusión arribó acerca de los ***usuarios respecto de los cuales no se pudo hacer efectivo el corte del servicio****, puesto que no se había arrimado prueba alguna sobre el incumplimiento del pago del servicio por parte de ellos.*

Y, finalmente, en lo tocante al agravio referido a que la liquidación aprobada por el Tribunal Fiscal a fs. 203/203 vta. no había excluido a aquellos deudores por montos inferiores a $500 y con mora mayor a tres años incorporados dentro de los rubros del ajuste que a la postre resultaron confirmados, destacó que no correspondía hacer lugar a lo solicitado por la actora, dado que la sentencia no efectuó una distinción en tal sentido, ni ella formuló dicha discriminación en su oportunidad.

- II -
A fs. 250/260 luce el recurso extraordinario interpuesto por Aguas Argentinas S.A.

Expuso que se halla en juego la interpretación de normas de carácter federal, tales como el arto 87, inc. b.), de la ley 20.628 y sus modificaciones, y arts. 136 y cc. de su decreto reglamentario.

En primer lugar, se agravió con relación a la imposibilidad de deducir aquellos créditos de dudosa percepción que fueron derivados a ciertos estudios jurídicos para que iniciaran la gestión extrajudicial de cobro, como así también los de los usuarios a los cuales el servicio no les podía ser cortado debido a exigencias impuestas por el Estado como entidad concedente.

Además, tachó la sentencia de arbitraria, puesto que al estar fuera de discusión la posibilidad de deducir las deudas de escasa significación económica -en particular las de clientes con mora mayor a tres años y con deuda menor a $500-, mantuvo la liquidación realizada por la AFIP y aprobada por el Tribunal Fiscal en la que algunos de los clientes en gestión extrajudicial de cobro también pueden ser englobados en la categoría de "'créditos de escasa significación económica"

Por último, se agravió en cuanto a la forma en que fueron impuestas las costas.

Dado que el a quo concedió la apelación extraordinaria sólo en lo tocante a la interpretación de normas federales, la actora presentó el recurso de hecho del expediente CAF 4446/2014/2/RH1, que corre agregado por cuerda, y que por razones de economía procesal será tratado en el, presente dictamen.

- III -
*Con relación a los agravios vinculados con las **deudas en gestión extrajudicial de cobro** como así también a las relativas a **usuarios insusceptibles de corte del servicio**, considero que el recurso extraordinario deducido es formalmente procedente, pues se ha cuestionado la inteligencia otorgada por el superior tribunal de la causa a normas federales -art. 87, inc. b), de la ley del impuesto a las ganancias, y arts. 136 y cc. de su decreto reglamentario- y la decisión ha sido contraria al derecho que el recurrente fundó en ellas (art. 14, inc. 3°, ley 48) .*

*Sobre el fondo del tema, **estimo que la situación aquí planteada luce análoga a la estudiada y resuelta por V.E. en la causa A.I034, L.XLVII, "Aguas Argentinas S.A. (TF 22.765-I) c/ DGI", sentenciada el 6/3/2014**, a la que corresponde atender.*

*En efecto, en dicho precedente **la Corte afirmó que la cámara -al igual que antes el Tribunal Fiscal-** habían considerado "que resultaba insuficiente la prueba reunida en autos para justificar la deducción de los extrajudicial de cobro (.. .) toda vez que logrado refutar la afirmación relativa a créditos en estado la apelante no ha que las listas de usuarios asignados a estudios jurídicos -obrantes en las actuaciones administrativas- no se encuentran respaldadas por otras pruebas que acrediten que aludidas gestiones de cobro ni se hayan llevado a cabo las el resultado obtenido en consecuencia (...)". A lo cual, a todo evento, agregó que tampoco cabía atender a la queja de la parte con relación al rechazo de las medidas probatorias ofrecidas pero desechadas por el Tribunal Fiscal en su oportunidad y al declarar la causa como de puro derecho, "toda vez que no se ha rebatido ante esta instancia el argumento expuesto en la sentencia apelada, que desestimó idéntico planteo sobre la base de señalar que la mencionada alegación resultaba contradictoria con la conducta de la actora, en cuanto habia consentido la oposición del Fisco Nacional a esa prueba y a la pericial contable (.. .)".*

*A mi modo de ver, **idéntica suerte ha de correr el agravio referido a las deudas de los usuarios a los cuales "no se les había interrumpido el servicio de aguas por resultar conceptualmente insusceptibles de corte**, ya que ratio decidendi de la orfandad probatoria señalada en el párrafo anterior la abarca indefectiblemente, sellando así su suerte adversa.*

- IV -
Acerca del agravio de la actora tendiente a atacar por arbitraria la resolución de la cámara en cuanto confirmó la liquidación aprobada a fs. 203/203 vta., adelanto que, bajo mi punto de vista, le asiste razón a la apelante cuando dice que ese punto de la decisión en crisis resulta cuestionable desde el prisma que brinda la doctrina de V. E. en torno a la arbitrariedad de las sentencias, que tiende a resguardar que las decisiones judiciales sean fundadas y constituyan una derivación razonada del derecho vigente con aplicación a las circunstancias comprobadas de la causa (Fallos: 319:103, 1728 y 2959; 320:2326; 323:212; entre muchos otros).

Debo poner de relieve que, al contestar el traslado de la reliquidación del Fisco Nacional (practicado a fs. 178/183), la empresa advirtió que algunos de los deudores en gestión extrajudicial -aspecto del ajuste confirmado por las instancias de grado- lo eran por una deuda menor de $500 y por una antigüedad superior a los tres años -criterio del ajuste revocado por el Tribunal Fiscal y consentido por la AFIP- (ver presentación de fs. 189/190). En tal sentido, acompañó un detalle de las deudas en tal situación -en soporte magnético- y formuló una propuesta de liquidación en tal sentido.

Por toda respuesta, el ente recaudador se limitó a señalar que el soporte magnético referido no resultaba idóneo, y que su reliquidación se ajustaba estrictamente a los términos de la sentencia de fs. 148/158. Y el Tribunal Fiscal, por su parte, insistió dogmáticamente en que su sentencia era clara, y que la reliquidación del Fisco Nacional incluia únicamente los conceptos confirmados.

Cabe recordar que, al haber desistido el Fisco Nacional de su apelación contra la sentencia del Tribunal Fiscal (ver fs. 175), quedó firme el derecho de la actora a deducir como "malos créditos" aquellas deudas de escasa significación económica que, en el caso, involucraban montos inferiores a $500 y con una mora superior a los tres años, con independencia de que cada uno de ellos estuviese originariamente incluido bajo el rubro de "escasa significación económica" o bien "derivado a gestión extrajudicial".

En tales condiciones, y contrariamente a lo que era menester, ni el Fisco ni las etapas de grado atendieron a la necesidad de dar acabado cumplimiento a la decisión, y considerar en su conjunto a todos los créditos de escasa significación económica, aun cuando algunos de ellos pudieran haber sido encasillados bajo el rubro de deudas en gestión extrajudicial o, al menos, dar razones válidas para no atender a la aportación realizada por la actora en tal sentido.

Por ende, con relación a este aspecto, considero como lo adelanté- que la sentencia recurrida no satisface sino en forma aparente la necesidad de ser. derivación del derecho vigente con adecuada referencia a los hechos de la causa, por lo que corresponde atender los agravios del apelante en cuanto a la arbitrariedad que se le imputa (arg. Fallos: 318:1151).

- V -

Por último, en cuanto a los agravios vinculados' a la imposición de las costas del juicio, entiendo que, por tratarse del análisis de cuestiones de hecho, prueba y derecho procesal, materia que, como regla, es ajena al recurso extraordinario, no corresponde su admisión por esta vía excepcional, máxime cuando los .argumentos de la demandada sólo exhiben una mera discrepancia de criterios con los fundamentos dados por los jueces de la causa y el fallo atacado, más allá de su acierto o error, se sustenta en argumentos suficientes que excluyen cualquier planteo de arbitrariedad (dictamen de este Ministerio Público in re "García, Ernesto e/Servicio Nacional de Sanidad Animal", al cual ***V.E.*** *remite en razón de brevedad, Fallos: 327:3503 y su cita).*

- VI -
Por lo expuesto, opino que ***corresponde confirmar la sentencia apelada****, con la salvedad de lo indicado en el punto IV del presente dictamen, aspecto en el cual debe ser revocada y ordenarse que, por quien corresponda se dicte una nueva que atienda al criterio aquí propuesto.*

Buenos Aires, *de mayo de 2016.*
ES COPIA LAURA ***M.*** *MONTI*"·

A MODO DE RESUMEN

En resumidas cuentas, teniendo en cuenta lo resuelto por la Corte en "Banco Francés", "Telefónica", "Multicanal" y "Sullair", un crédito vencido, se podrá catalogar como dudoso, y por lo tanto imputarse a resultados, cuando se haya generado una presunción de insolvencia, y esa presunción de insolvencia haya sido debidamente acreditada en función de los usos y costumbres del ramo, debiendo demostrar el responsable cuales son las gestiones que ha realizado –las necesarias y habituales para ese tipo de actividad-, para lograr el cobro del crédito.

En función de lo resuelto fundamentalmente por la Corte en "Banco Francés" y en "Telefónica", se puede inferir con meridiana claridad, que los usos y costumbres que permiten acreditar debidamente que un crédito es dudoso (por ahora el crédito es dudoso todavía no es incobrable), son entre otros:

a) En el caso de Entidades Financieras las **pautas en materia de clasificación de deudores elaboradas por el Banco Central de la Republica Argentina** ("Banco Francés S.A.", C.S. 09.11.2010);

b) En el caso de Empresas de Servicios Públicos las **condiciones para proceder a la suspensión o baja de la prestación, establecidas en el Reglamento General de Clientes del Servicio** en cuestión ("Telefónica de Argentina S.A., C.S., 14.02.2012);

c) En el caso de Aseguradoras de Riesgo del Trabajo los requisitos establecidos en la **ley 24.557 y en el decreto reglamentario 334/96 en todo lo relativo a la extinción del contrato de afiliación por falta de pago** (Asociart S.A. A.R.T., C.N.A.C.A.F. sala III, 22.09.2010);.

d) En el caso de Compañías de Seguros las normas dictadas por Superintendencia de Seguros de la Nación;

e) En el caso de la Televisión por Cable el procedimiento establecido para dar de baja a un abonado que ha caído en mora (Multicanal S.A. C.S. 18.12.2012 y Multicanal S.A., C.S., 31.07.2012);

f) En el caso de la Medicina Prepaga la realización de las gestiones habituales compulsivas sobre los deudores morosos, ello acompañado de la cancelación del servicio (Medicus S.A. Asistencia Médica y Científica, T.F.N. sala A, 09.09.2010);

y g) En el caso de Empresas Comerciales, que desarrollen actividades no reguladas -sin dejar de reconocer que este es el caso más complejo de todos-, se deberá acreditar que se realizaron gestiones compulsivas tendientes al cobro del crédito (Sullair Argentina S.A. C.S., 21.02.2013), tales como:

- El envío de telegramas, cartas documentos o cartas con aviso de retorno; intimando el pago, bajo apercibimiento del inicio de acciones judiciales; no es suficiente una carta simple, un llamado telefónico o un mail;

- Informes de abogados, que acrediten los procedimientos realizados, todos ellos bajo apercibimiento del inicio de las acciones judiciales;

- La comunicación a la Organización Veraz S.A., o a las agencias de informes comerciales, o a centrales de información similares, de la condición de moroso del deudor;

- La publicación o registración del deudor en boletines o listados de morosos.

- Haber dejado de operar a crédito con el deudor moroso;

MEDIACION PREJUDICIAL OBLIGATORIA

RESOLUCION (SDG TLI) 58/2019 DE FECHA 07.11.2019.

DEDUCCION DE MALOS CREDITOS. INICIO DE LA MEDIACION PREJUDICIAL OBLIGATORIA

"*SINTESIS PARA SU PUBLICACION*

*I. Se consulta acerca de la procedencia de la **deducción, en el Impuesto a las Ganancias, de los malos créditos al momento del inicio de la mediación prejudicial obligatoria** prevista en la normativa procesal aplicable según la jurisdicción en la que se tramite el reclamo.*

II. Se concluyó que:

*a. **El comienzo de la mediación prejudicial obligatoria no habilita la deducción por malos créditos** prevista en el Artículo 87 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones), ello por cuanto **no se encuentra comprendida entre los índices enumerados en el Artículo 136 del Decreto Reglamentario** que deben verificarse a los fines de habilitar su deducción.*

*b. **El inicio de la mediación prejudicial no resultaría por sí solo suficiente a los fines de acreditar que el contribuyente actuó conforme a los usos y costumbres de una determinada actividad**, ello así en virtud de que se trata de una instancia obligatoria que deberá llevarse a cabo en todo tipo de controversia*".

MALOS CREDITOS MOMENTO DE IMPUTACION

ATHUEL ELECTRONICA SA TFN SALA A DEL 3.10.2010

Las gestiones de los abogados tendientes al cobro los créditos fueron realizadas luego del cierre del ejercicio, por lo tanto la deducción resulta procedente, pero en el ejercicio siguiente. Se debe aplicar la teoría de las correcciones simétricas.

"*I.- Que a fs. 29/43, 195/212 y 437/448 se interponen recursos de apelación contra las resoluciones de fecha 07/12/1999, 07/12/1999 y 13/11/2002, respectivamente, dictadas por la AFIP-DGI, en virtud de la cual se determinó de oficio la obligación tributaria de la actora frente al impuesto al valor agregado por los períodos 05/93, 02/94, 05/95 a 08/95, 09 a 12/96, 02/97, y 04/97 a 06/97, frente al **impuesto a las ganancias** por los períodos 1993 a 1997, y frente al impuesto a las ganancias por los años 1998 y 1999. Ello con más intereses resarcitorios y la aplicación de multa.*
(..)
*En lo relativo a la **impugnación de la deducción por deudores incobrables**, expresa que resulta infundado el cargo formulado por el ente recaudador, mediante el cual sostiene que el contribuyente "no ha realizado todas las acciones posibles para acceder a la cobranza del crédito". Entiende que de las constancias surgidas por intervención de abogados pata tratar de gestionar el cobro de dichos créditos, situación contemplada por los actuantes por parte de la Dirección, denota la existencia de esfuerzos realizados por el contribuyente para perseguir el cobro de sus acreencias y que en modo alguno puede calificarse que las mismas no han sido las posibles.*
(..)
II.- Que a fs. 105/117, 274/298 y 456/467 contesta los traslados la representación fiscal, quien en virtud de las razones de hecho y derecho que expone, solicita se confirmen las resoluciones apeladas, con costas. Por último, ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 472 se abre la causa a prueba. A fs. 629 se clausura el período probatorio. A fs. 632 se ponen los autos para alegar; obrando a fs. 640/643 y fs. 644/657 los alegatos producidos por la representante fiscal y por la actora, respectivamente. A fs. 663 se ponen los autos a sentencia.

SENTENCIA DEL TFN
(..)
*Por otra parte, el ente fiscal procedió a efectuar **ajustes en el impuesto a las ganancias** como consecuencia de que el contribuyente no computó como ganancia gravada los intereses correspondientes a las disposiciones de fondos por los préstamos realizados a otras sociedades, ello conforme las previsiones del art. 73 de la ley del tributo y art. 100 de su D.R. Asimismo **se impugna la deducción por deudores incobrables** en el ejercicio 1996 **por no haberse producido al cierre del ejercicio las acciones pertinentes** por parte de la responsable para cobrar los mismos.*
(..)
*XIII. Que en lo que atañe a la **impugnación de la deducción en concepto de deudores incobrables** en el ejercicio fiscal 1996, cabe observar que **el organismo fiscal interpreta que la contribuyente no ha justificado debidamente su incobrabilidad, toda vez que no se han producido al cierre de ejercicio las acciones pertinentes para proceder a su cobro**.*

*Por su parte la actora, alude a la **intervención de abogados** para tratar de gestionar el cobro de dichos créditos, situación que -según dice- denota la existencia de esfuerzos para perseguir el cobro de las acreencias. Asimismo, hacer notar que **con posterioridad al cierre de ejercicio, se iniciaron acciones ante la justicia** persiguiendo el cobro compulsivo.*

XIV.- Que en ese contexto, corresponde analizar los diversos agravios expuestos por la recurrente, debiéndose para ello, describir la normativa aplicable.

ART. 91 INCISO B) DE LA LIG

El art. 87, inc. b) (HOY ART. 91 INCISO B) DE LA LIG) *de la ley de impuesto a las ganancias dispone que de las ganancias de la tercera categoría y con las limitaciones de dicha ley, se podrán deducir los castigos y previsiones contra los malos créditos en cantidades justificables de acuerdo con los usos y costumbres del ramo. Se agrega que la Dirección General Impositiva podrá establecer normas respecto de la forma de efectuar estos castigos.*

ART. 214 Y 217 DEL D.R. DE LA LIG

Por su parte el art. 139 (texto según Decreto 2353/86 y mod., hoy art. 133) del Decreto reglamentario, disponía que era procedente la deducción por castigos sobre créditos dudosos e incobrables que tuvieran su origen en operaciones comerciales, pudiendo el contribuyente optar entre su afectación a la cuenta de ganancias y pérdidas o a un fondo de previsión constituido para hacer frente a contingencias de esta naturaleza. A su vez, el art. 142 (HOY ART. 217 DEL D.R. DE LA LIG) *(texto vigente a la sazón) del citado reglamento establecía que cualquiera sea el método que se adoptara para el castigo de los malos créditos, las deducciones de esta naturaleza debían justificarse y corresponder al ejercicio en que se produzcan, siendo Índices de ello: la cesación de pagos, real o aparente; la homologación del acuerdo de la junta de acreedores, la declaración de quiebra, la desaparición del deudor, !a prescripción, la iniciación del cobro compulsivo, la paralización de operaciones y otros índices de incobrabilidad.*

REQUISITOS PARA ACREDITAR LA INCOBRABILIDAD

*Sobre el particular, **esta Sala se ha expedido en diversas oportunidades sobre los requisitos para la deducción de los deudores incobrables** (vide "Banco Francés del Río de la Plata S.A.", 1/10/01; "Makro S.R.L.", 11/12/02, entre otros). Dichos **requisitos** son los siguientes:*

a.- Que los créditos tengan origen en operaciones comerciales propias del giro del contribuyente.

b.- Que se verifique alguno de los parámetros de incobrabilidad en la normativa pretranscripta, adviniéndose que la descripción obrante en el art. 142 del decreto reglamentario (texto vigente a la sazón) no es taxativa, sino meramente enunciativa.

c.- Que esté justificada la incobrabilidad.

*d.- **Que la referida incobrabilidad corresponda al ejercicio en que se produzca la misma**.*

*XV.- Que de lo expuesto se advierte que los precitados parámetros deben permitir, razonable y prudentemente, tener por configurada la incobrabilidad, **siendo un elemento decisivo la evaluación del comportamiento concreto del titular del crédito**, en orden a merituar la relevancia de los actos debidamente acreditados desarrollados con relación al mismo, como indicadores fehacientes de la imposibilidad de cobro alegada.*

En orden a lo manifestado, corresponde a este Tribunal expedirse acerca de la procedencia del ajuste practicado por el ente recaudador, siendo en este contexto aplicable la regla "onus probandi incumbit ei qui dicit", cabe señalar que la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos, pues como lo establece el art. 377 del C.P.C.C.N., cada parte deberá probar el presupuesto de hecho de las normas que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción.

En consecuencia, corresponde que la actora, en ejercicio de su derecho de defensa, acredite la verdad de sus dichos, esto es, demuestre que las operaciones impugnadas por el organismo fiscal responden a la real existencia de los deudores incobrables.

PRUEBA PERICIAL CONTABLE

LAS GESTIONES DE LOS ABOGADOS SE REALIZARON LUEGO DEL CIERRE DEL EJERCICIO

*XVI.- Que conforme se desprende de la pericial rendida en autos, surge que **los gastos que realizaron los abogados para la tramitación del cobro de los malos créditos, fueron efectuados -en su totalidad- con posterioridad al cierre de ejercicio** (vide punto 6 de la pericia -fs. 557). Es decir, de acuerdo a la información brindada por los expertos, la invocada incobrabilidad no aparece suficientemente justificada en el ejercicio en el cual la contribuyente efectúa la mencionada deducción.*

***Siendo ello así, el criterio impulsado por la recurrente no puede prosperar**.*

APLICACIÓN DE LA TEORIA DE LAS CORRECCIONES SIMETRICAS

*No obstante lo expuesto, cabe añadir que **de acuerdo a lo que surge de la pericial, los extremos de incobrabilidad requeridos se encuentran presentes en el ejercicio siguiente**, motivo por el cual correspondería admitir su deducción para dicho período. Como consecuencia de ello, **procede disponer la aplicación de la teoría de las correcciones simétricas** (art. 81 de la ley 11683) y efectuar las compensaciones resultantes, para lo cual resulta menester remitir -oportunamente- las actuaciones al Fisco Nacional para que proceda efectuar la respectiva liquidación.*
(..)
Por ello,

SE RESUELVE:
(..)
2. Confirmar las resoluciones apeladas de conformidad con lo expuesto en los Considerandos III a XII y XVII a XVIII. Con costas.

3. Confirmar parcialmente la resolución apelada de acuerdo a lo consignado en los Considerandos XIII a XVI. Costas en relación a los respectivos vencimientos.
(..)
5. Ordenar al Fisco Nacional para que en el término de treinta (30) días practique una nueva liquidación con arreglo a lo resuelto en el Considerando XVI".

OPERACIONES COMERCIALES

DICTAMEN (DAT) 17/1995 DEL 21.02.1995

Crédito por el Alquiler de títulos públicos (BONEX) por parte de una sociedad anónima. Deducción de malos créditos. Se trata de operaciones propias de su giro comercial en la medida que esas operaciones estén admitidas por el objeto social de la sociedad.

"*SUMARIO*

1.Resulta procedente que la sociedad del rubro practique la deducción prevista por el inc. b) del artículo 87 (HOY ART. 91 INCISO B) DE LA LIG) *de la ley del impuesto a las ganancias, del* ***crédito relacionado con el alquiler de Bonex****,* ***en la medida que dicha operatoria esté admitida por su objeto social****, y se verifiquen los demás requisitos impuestos a tal fin por la norma legal y su decreto reglamentario.*
(..).

TEXTO

I. Viene la presente actuación a efectos que esta Asesoría emita opinión acerca del tratamiento otorgado por la firma del asunto a los malos créditos ocurridos durante los ejercicios 1989 y 1990, en oportunidad de confeccionar sus declaraciones juradas del impuesto a las ganancias.

Los temas que originan el conflicto se refieren a ***créditos incobrables que en un caso se originan en operaciones no habituales*** *y en otro si bien corresponden al giro comercial de la empresa, para resolver su imputación a pérdida del ejercicio, se aplicaron índices no incluídos expresamente entre los previstos en el artículo 142* (HOY ART. 217 DEL D.R. DE LA LIG) *del Decreto Reglamentario de la ley del impuesto que se trata.*

Sobre el particular ya se ha expedido la Dirección de..., cuyo informe corre a fojas 146 a 153, expresando con relación al primer punto que " ... corresponde el rechazo de la deducción, habida cuenta que no se cumple con una de las condiciones generales que debe mediar a los fines de considerar deducible el crédito, esto es, ***que tenga su origen en una operación comercial****."*

En apoyo de este criterio, la dependencia aludida hace mención a lo dispuesto por el artículo 139 (HOY ART. 214 DEL D.R. DE LA LIG) *del decreto reglamentario de la ley del impuesto, así como también al fallo recaído en la causa "F.E. c. Impuesto a los Réditos", de la Cámara Federal de Rosario de fecha 27/3/47 y a lo opinado al respecto por la doctrina, la que se ha manifestado en forma coincidente.*
(..)
ANALISIS DEL DICTAMEN

II. Descripta la situación, se comparten, en general, las conclusiones a que arribara la Dirección de ... referidas a la aplicación de índices no previstos expresamente por la norma reglamentaria. No obstante, este servicio asesor definir su propia posición respecto, a la primera de las cuestiones planteadas.

LOS CREDITOS DEBEN TENER SU ORIGEN EN UNA OPERACIÓN COMERCIAL. OPINIONES ENCONTRADAS DENTRO DEL ORGANISMO FISCAL

OPINION A FAVOR DE LA DEDUCCION

En tal sentido, cabe destacar que el texto del quinto párrafo del acápite VI del informe de la citada Dirección, en cuanto a la improcedencia de la deducción por incobrabilidad "... toda vez que los créditos no pertenecen a la tercera categoría, por no resultar de la actividad habitual de la contribuyente." no se estima adecuado en el caso que nos ocupa, pues dada la naturaleza jurídica de la responsable todos los resultados que la misma obtiene, conforme lo dispuesto por el inciso a), del artículo 49 de la ley del tributo, quedan comprendidos en esa clasificación de rentas.

El citado artículo 139 del decreto reglamentario de la ley del tributo establece, en relación a la deducción para las rentas de tercera categoría admitida por el artículo 87, inc. b) de dicho cuerpo legal, que "...es procedente la deducción por castigos sobre ***créditos*** *dudosos e incobrables que* ***tengan su origen en operaciones comerciales****..."*

En primer lugar, en relación a esa calidad de comercial necesaria para viabilizar el cargo a resultados en cuestión, resulta oportuno recordar que ***el artículo 8, inciso 6°, del Código de Comercio declara que son actos de comercio en general "...las sociedades anónimas, sea cual fuere su objeto".***

Por ello, ***cabe entender que todos los actos realizados por ese tipo de sociedades, en cuanto estén admitidos por su objeto social, merecen la calidad de comercial y por lo tanto los créditos generados en el ejercicio de su actividad deben considerarse "...originados en operaciones comerciales..."***

OPINION EN CONTRA DE LA DEDUCCION

En segundo lugar, cabe referirse a las manifestaciones vertidas respecto a este aspecto de la consulta por el Departamento ... -informe cuya parte pertinente en fotocopia obra a fs. ...-.

Allí se expresa que: ***"..las pérdidas originadas por malos créditos generados por préstamos otorgados por empresas que no hacen habitualidad en este tipo de operaciones, no serían deducibles por no proceder de operaciones comerciales"*** *y agrega que "La inversión en préstamos que se realiza en forma aislada, no daría lugar a la deducción por incobrabilidad resultante", citando como fundamento de su postura el Dictamen N° 193/55.*

En dicho pronunciamiento, cuyas conclusiones constan en el Boletín de esta Dirección General N° 26, p g. 128, se dijo que: "Tratándose de réditos de 2a. categoría, el capital productor de los mismos, est constituido, o mejor dicho, configura una inversión y, por tanto, su posterior pérdida es quebranto de carácter capital, lo cual autoriza cabalmente a no admitir su deducibilidad,...", destacando finalmente que "Los quebrantos por incobrables sufridos por personas que se dedican en forma habitual a conceder préstamos, esto es, que son contribuyentes de 3a. categoría, son deducibles de acuerdo a las prescripciones del art. 68 inc. b) de la ley 11.682 y de los artículos 128 a 132 de la reglamentación".

OPINION DEL DICTAMEN RESPECTO DE LAS POSTURAS ENCONTRADAS

Estas conclusiones, al entender de esta asesoría, no resultan aplicables específicamente al caso que nos ocupa pues no pueden configurarse respecto a la contribuyente del rubro rentas de segunda categoría ya que conforme las disposiciones del artículo 49, inciso a), (HOY ART, 53 INCISO A) DE LA LIG) ***de la ley del impuesto a las ganancias son rentas de tercera categoría las obtenidas por los responsables del artículo 69*** (HOY ART. 73 DE LA LIG)***, encontrándose incluidas en su inciso a) las sociedades anónimas****. Además resulta fundamental para esta apreciación destacar las previsiones contenidas en el apartado 2., del artículo 2° de la ley del tributo en el sentido de definir que son ganancias los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones de periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación, obtenidos por los ya citados sujetos comprendidos en el artículo 69.*

CASO PARTICULAR DEL ALQUILER DE TITULOS PUBLICOS (BONEX) POR PARTE DE UNA SOCIEDAD ANONIMA

*Es decir que **en este caso en que el crédito de la sociedad anónima se origina en alquiler de Bonex, no cabe efectuar ninguna reflexión respecto a la categoría de renta ni a la habitualidad o continuidad con que ese tipo de operaciones son desarrolladas por la rubrada, ya que debido a su naturaleza jurídica los rendimientos que la misma genere indiscutiblemente quedan comprendidas en la tercera categoría**.*

En tercer lugar y como bien expresa Enrique Reig en su obra "Impuesto a las Ganancias", 8va. edición, p g. 518 y s.s., "Para que el crédito sea deducible cuando asume el carácter de incobrable, es preciso que con anterioridad haya integrado los beneficios imponibles el concepto que dio lugar a su nacimiento o haya estado originado en operaciones propias del giro del contribuyente. Así lo requiere el art. 139, al señalar la condición de que el origen del crédito responda a operaciones comerciales. Si el crédito tuvo como origen operaciones ajenas a la actividad productora de la renta, por ejemplo: préstamos familiares, venta de bienes que no generan renta alcanzada por el impuesto sino ganancia eventual, créditos correspondientes a operaciones exentas o de fuente extranjera, etc., la deducibilidad por incobrabilidad no es procedente. La falta de acreditación suficiente de que los créditos considerados incobrables tuvieran relación con el negocio de la empresa hizo que la jurisprudencia se manifestara en contra de su deducibilidad."

LAS RENTAS POR EL ALQUILER DE “BONEX” ESTAN GRAVADAS PARA LA SA Y SE IMPUTAN POR LO DEVENGADO

*Así, teniendo en cuenta que **los rendimientos originados por el alquiler de Bonex generan para la rubrada**, de acuerdo a todo lo expuesto anteriormente, **materia gravada**, **en la medida que tales utilidades hubieran sido declaradas impositivamente, proceder el castigo por incobrabilidad del crédito** con ellas relacionadas.*

En caso contrario, podría aducirse por vía de un razonamiento inverso, que si ese crédito no merece el tratamiento de incobrabilidad previsto por la ley de la materia y su decreto reglamentario, por los motivos invocados por las dependencias preopinantes, las rentas vinculadas a ese crédito no son materia sujeta al ámbito del tributo.

En tal sentido se expidió el T.F.N. en fallo A-412 del 8-8-69 en la causa Kinor S.A. en el cual se trataba la deducción que nos ocupa, en operaciones de préstamo. Allí el alto tribunal sostuvo que "...cuando se trata de actos lucrativos de disposición de la cosa mueble fungible en que el dinero consiste, la ley de réditos no limita su campo de aplicación a la ganancia obtenida o a la pérdida sufrida en aquellos negocios de financiación directa que cumplen las empresas típicamente bancarias. Basta, por el contrario, que se haga profesión habitual o comercio de la disposición de bienes, pues si así no se lo entendiera, todas las operaciones monetarias que devenguen interés que sean el producto de la colocación del propio capital, no caerían bajo el impuesto a pesar de lo que sobre el particular dispone de modo expreso el inc. a) del artículo 43 de la ley 11.682, ...".

COCLUSION DEL DICTAMEN

*En consecuencia, conforme todo lo expresado **se concluye que resulta procedente que la sociedad del rubro practique la deducción prevista por el inc. b) del artículo 87*** (HOY ART. 91 INCISO B) DE LA LIG) ***de la ley del impuesto a las ganancias, del crédito relacionado con el alquiler de Bonex, en la medida que dicha operatoria esté admitida por su objeto social**, y se verifiquen los demás requisitos impuestos a tal fin por la norma legal y su decreto reglamentario.*
(..)”.

CALCULO DE LA PREVISION POR MALOS CREDITOS

DICTAMEN (DAT) 29/1996 DEL 3.5.1996

Procedimiento para el calculo de la previsión por malos créditos. Aunque que se debe tener en cuenta la información de los 3 últimos ejercicios. Se debe tomar montos históricos sin actualizar.

“*SUMARIO*

I. Se requiere opinión acerca del procedimiento que corresponde aplicar para la ***determinación de la previsión para créditos dudosos e incobrables****, según los artículos 87 inciso b) (HOY ART. 91 INCISO B) DE LA LIG) de la ley del impuesto y 140* (HOY ART. 215 DEL D.R. DE LA LIG) *de su decreto reglamentario.*

II. Los créditos al inicio deberán valuarse históricamente. A fin de obtener el porcentaje promedio a que se refiere el artículo 140 del decreto reglamentario deberá determinarse el índice de incobrabilidad de cada uno de los ejercicios previstos en este dispositivo para luego proceder a promediarlos -sumarlos y dividirlos por tres-.

La modificación en el mecanismo de cálculo de la previsión no constituye un hecho que quede comprendido en el supuesto previsto por el artículo 139 del decreto reglamentario del tributo para que resulte necesaria la autorización previa de esta Dirección General.

TEXTO

I. Las presentes actuaciones vienen del Departamento de ... a fin de que esta área asesora manifieste su opinión acerca del procedimiento que corresponde aplicar para la determinación de la previsión para créditos dudosos e incobrables, en virtud de lo dispuesto por los artículos 87 inciso b), de la ley de impuesto a las ganancias y 140 de su decreto reglamentario.

De acuerdo con lo expresado en nota de División Fiscalización ... la firma del epígrafe interpuso un recurso de repetición, observándose en las declaraciones juradas rectificativas del impuesto a las ganancias, presentadas por la rubrada en razón de dicho recurso, que la misma ***cambió el procedimiento utilizado para el cálculo de la previsión impositiva por incobrabilidad****,* ***realizándolo con valores históricos, mientras que en las declaraciones juradas originales lo había realizado con valores actualizados****.*

Según se informa, la firma del asunto manifiesta que ***utilizó primeramente valores actualizados para proceder al cálculo de la previsión****, debido a que de utilizar valores históricos el coeficiente a aplicar sobre los créditos de uno de los ejercicios fiscales para la determinación de la referida previsión, era superior a uno, en virtud de que la suma de los incobrables impositivos de los tres últimos períodos era mayor que la suma de los créditos al inicio de los mismos. La aceptación, por parte de la firma, de una objeción formulada por División ... respecto de los índices de incobrabilidad que la misma tomara, llevó a la responsable a calcular los coeficientes de las previsiones para malos créditos tomando los respectivos importes a valores históricos y a presentar las nombradas declaraciones juradas rectificativas, manifestando que el fundamento técnico legal para ello surge de lo normado por los artículos 87 inciso b), de la ley del gravamen y 140 de su decreto reglamentario.*

División Fiscalización ... opina que el método establecido el por citado artículo 140 tiene "...la evidente intención de evitar las bruscas fluctuaciones que podrían originarse en la determinación de las Previsiones de los distintos períodos, máxime en épocas de elevada inflación, uniformando los factores intervinientes a efectos de promediar sus resultados". Por lo tanto, ***estima esa División que si bien no surge de las normas legales y reglamentarias, el criterio seguido por la mayor parte de los contribuyente que optan por el sistema de deducción a través de previsiones, es el de actualizar los importes que se emplean en la determinación del coeficiente aplicable, lo que "... sienta un precedente de "usos y costumbres" ante la ausencia de normas aclaratorias".***

Por otra parte, División Fiscalización ... considera que ***"... aún en el supuesto de aceptarse que dichos importes puedan tomarse sin actualizar, no corresponde variar el sistema aplicado con anterioridad, sin autorización expresa de esta Dirección****, por las implicancias que este cambio pudiera tener en la determinación y pago del impuesto, ...".*

ANALISIS DEL DICTAMEN

ART. 91 INCISO B) DE LA LIG

II. El artículo 87 de la ley de impuesto a las ganancias establece en su inciso b) que se podrán deducir de las rentas de la tercera categoría "Los castigos y previsiones contra los malos créditos en cantidades justificables de acuerdo con los usos y costumbres del ramo. La Dirección podrá establecer normas respecto de la forma de efectuar esos castigos".

ART. 215 DEL D.R. DE LA LIG

Por su parte, el artículo 140 del decreto reglamentario de la ley del tributo dispone que "Se considerarán previsiones normales las que se constituyan sobre la base del porcentaje promedio de quebrantos producidos en los 3 (tres) últimos ejercicio -incluido el de la constitución del fondo-, con relación al saldo de créditos existentes al inicio de cada uno de los ejercicios mencionados".

EL DECRETO REGLAMENTARIO NO CONTEMPLA LA ACTUALIZACION

Por ello, ***no previendo la norma una mecánica de actualización*** *como la utilizada por la empresa para determinar la previsión, se analizar el método que en nuestra opinión resulta procedente seguir a fin del respectivo cálculo, considerando para ello las normas generales del tributo.*

En tal sentido, debe tenerse en cuenta en primer lugar que la norma reglamentaria dispone un mecanismo consistente en determinar un "porcentaje promedio". Las cantidades a promediar son las resultantes de relacionar los quebrantos de los tres últimos ejercicios con el saldo de créditos existentes al inicio de cada uno ellos.

MECANISMO PARA AL CALCULO DE LA PREVISON

Por lo tanto, a nuestro juicio previo a efectuar la división por la cual se determina el promedio, deben hallarse cada una de las cantidades sometidas a esta operación matemática, las cuales como se indicara anteriormente devienen de la relación del quebranto por incobrabilidad del ejercicio con el saldo de crédito al inicio de ese mismo ejercicio.

Obtenida dicha relación para cada uno de los "... tres (3) últimos ejercicios..." establecidos por la norma, proceder entonces efectuar el promedio, sumando sus respectivos cocientes y luego al resultado obtenido dividirlo por tres.

Es decir que, en primer lugar debe determinarse el coeficiente de incobrabilidad de cada uno de los períodos mencionados por el dispositivo reglamentario y posteriormente promediarlos. El resultado que arroje este cálculo será, en consecuencia, el "porcentaje promedio" a ser utilizado para determinar el monto de la previsión impositiva por créditos incobrables.

Obsérvese, a fin de desvirtuar la falta de homogeneidad a que se refiere la empresa del rubro, que se están promediando -sumando y dividiendo- coeficientes; por lo tanto la operación, desde su óptica matemática, es totalmente aceptable.

SE DEBE TOMAR CIFRAS HISTORICAS

Ahora bien, atento a que, como se dijera, las normas a que se ha hecho referencia no establecen una modalidad específica de valoración de los conceptos que componen el cálculo de la previsión que nos ocupa, ***no caben dudas que deben aplicarse al respecto las disposiciones generales del tributo*** *y en consecuencia,* ***los créditos -tanto las existencias como los incobrables-, deberán medirse a valores históricos, a fin de determinar el coeficiente de incobrabilidad de cada uno de los ejercicios base****, tal como se indicara anteriormente.*

Cabe señalar que si se adoptara un criterio de cálculo distinto no sólo podría desvirtuarse el concepto de "porcentaje promedio", sino que además se produciría otros inconvenientes a resolver, consistente en establecer hasta qué fecha debe efectuarse la actualización, situaciones éstas que en definitiva implicarían replantear el mecanismo de determinación de la previsión.

Además cabe destacar, en cuanto a lo que habría manifestado la contribuyente en el sentido de que, de no efectuar actualizaciones la relación podría ser superior a 1, que habiendo solicitado aclaraciones al personal fiscalizador que tiene a su cargo el expediente, se nos informó que ello obedecería a que se incluyó en el cálculo un crédito incobrable originado en ejercicios anteriores sin que correlativamente conste dentro de la existencia al inicio. Por lo tanto, de confirmarse ese extremo, la situación aludida resulta ajena a la consideración del procedimiento de cálculo que se efectúa.

AUTORIZACION PREVIA DEL FISCO PARA EL CAMBIO DE METODO

Por último, cabe referirse a lo expresado por División Fiscalización ... en relación a que "...no corresponde variar el sistema aplicado con anterioridad, sin autorización previa de esta Dirección...".

El artículo 139 (HOY ART. 214 DEL D.R. DE LA LIG) *del decreto reglamentario de la ley del tributo dispone: "A los fines dispuestos por el artículo 87, inciso b) de la ley, es procedente la deducción de castigos sobre créditos dudosos e incobrables que tengan su origen en operaciones comerciales, pudiendo el contribuyente optar por su afectación a la cuenta de ganancias y pérdidas o a un fondo de previsión constituido para hacer frente a contingencias de esta naturaleza. Una vez que el contribuyente hubiese optado por el sistema de previsión, su variación sólo ser posible previa autorización de la Dirección".*

La mencionada división señala a fs. 1 que "...se observa que la contribuyente cambia de procedimiento utilizando para el cálculo y determinación de las Previsiones Impositivas por Incobrabilidad, en las declaraciones juradas rectificativas de los períodos 1990, 1991, 1992 y 1993, realizándolos a valores históricos, mientras que en la declaraciones juradas originales de dichos períodos lo realizó a valores actualizados".

La autorización previa a que se refiere la norma reglamentaria antes transcripta es necesaria para el caso en que el contribuyente, habiendo optado por la constitución de la previsión, decidiera posteriormente imputar la incobrabilidad mediante la afectación a la cuenta de ganancias y pérdidas. Por ello, ***en este caso, en que, según lo indicado, no se trata de un cambio de método sino que la variación obedece a una modificación en el procedimiento de cálculo seguido para establecer la aludida previsión, se estima que ese hecho no tiene la entidad necesaria para que merezca ser encuadrado dentro del supuesto contemplado por la norma reglamentaria****.*

DIRECCION DE ASESORIA TECNICA

Asunto: Z.Z. S.A. Solicitud de devolución saldos impuestos a las ganancias. Se comparte el informe elaborado por el Departamento de Asesoría Técnica Tributaria, que hace suyo esa Dirección, excepto en lo relativo al cálculo del "porcentaje promedio" para el posterior cálculo de la previsión. A criterio de esa Subdirección General, deben promediarse directamente la suma de los quebrantos de los tres últimos créditos, con la suma de los créditos existentes al inicio de cada uno de ellos, este es, sin determinar, como se señala a fs. 7, "...un coeficiente de incobrabilidad de cada uno de los períodos mencionados...", puesto que de esta manera se estaría obtenido un promedio de porcentaje, y no un porcentaje promedio.

Asimismo, la dependencia consultante deberá tener presente, frente al cambio de base de cálculo (saldos deudores históricos en lugar de ajustados), que si bien ello arroja una mayor previsión en cada año, a su vez tiene incidencia en la eventual devolución del saldo no utilizados al año siguiente (cfr. arg. 3er. párrafo art. 140 del reglamento de la ley de ganancias y concordantes)".

SE REALIZA UN PRESTAMO A UN TERCERO, MEDIANTE UN CONTRATO DE MUTUO, EN CASO DE QUE LUEGO ESE CREDITO SE TRANSFORME EN UN CREDITO INCOBRABLE, NO SE PUEDE DEDUCIR EL MISMO EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

BIOIMPLANT SA TFN SALA B DEL 16.11.2006

BIOIMPLANT SA CNPE SALA "A" DEL 30.05.2006

BIOIMPLANT SA JNPT Nº 2 DEL 13.02.2006 (Causa 2055/2004)

BIOIMPLANT SA TFN SALA B DEL 16.11.2006

Se trata un préstamo que la firma Bioimplant SA le realiza a la firma Decorviel SA mediante contrato de mutuo.

Para el TFN al no estar contemplado en el objeto social y no estar relacionado con la actividad comercial, el crédito no resulta deducible.

La CNPE sin analizar la procedencia o no del hecho imponible, entiende que no ha habido dolo (ardid o engaño alguno). Por lo tanto revoca el procesamiento.

El JNPT Nº 2 procesa a los directores de la SA como coautores y al contador como participe primario.

"*A fs. 39/45 la actora interpone recurso de apelación contra una resolución de fecha 15/10/2004 de la División Revisión y Recursos 1 de la Dirección Regional Microcentro de la Dirección General Impositiva, por lo que se impone la obligación de ingresar la suma de PESOS CIENTO TRECE MIL SETECIENTOS CINCUENTA ($113.750,00). en concepto de impuesto a las Ganancias, ejercicio fiscal 1999 y de ingresar en concepto de intereses resarcitorios PESOS DOSCIENTOS TRES MIL OCHOCIENTOS VEINTIUNO CON CINCO CENTAVOS ($203.821,05).-*
(..)
CONTRATO DE MUTUO ENTRE BIOIMPLANT SA Y LA FIRMA DECORVIEL SA

I.- Que la actora acreditó ante la inspección, ***contrato de mutuo celebrado entre la empresa Bioimplant S.A. y Decorviel S.A. y la quiebra de Decorviel S.A****.-*

Que con respecto a la deducibilidad de los malos créditos, la actora toma como fundamento que, como regla general, la ley de Impuesto a las Ganancias admite la deducción de todos aquellos gastos necesarios para obtener, mantener y conservar las fuentes productoras de crédito. Que dicho tema está previsto en el art. 87 de la ley del tributo. Que el art. 87 inc. b) (HOY ART. 91 INCISO B) DE LA LEY) *de la misma ley permite deducir los castigos y previsiones contra los malos créditos en cantidades justificables de acuerdo a los usos y costumbres del ramo. Que asimismo el art. 133* (HOY ART. 214 DEL D.R. DE LA LIG) *del decreto reglamentario de la ley del gravamen dispone la procedencia de la deducción por castigos sobre créditos dudosos e incobrables que tengan su origen en operaciones comerciales. Que el art. 136* (HOY ART. 217 DEL D.R. DE LA LIG) *del mismo decreto reglamentario establece cuales son los índices de incobrabilidad necesarios para la viabilidad de la deducción.*

Que en efecto el mencionado artículo estipula que cualquiera que sea el método que se adopte para el castigo de malos créditos, las deducciones de esta naturaleza deberán justificarse y corresponder al ejercicio en que se produzcan.

Que de lo expuesto se observa que, en sentido opuesto, la ley habilita la deducción de aquellos créditos originados en operaciones como es el supuesto de autos.

Que la ley exige para que prospere la deducción del crédito, la iniciación del cobro compulsivo, ya que el solo hecho de tener que acudir a ellas es considerado suficiente para la imputación a pérdidas del deudor.-

Que la actora afirma, que Bioimplant S.A., justificó el carácter de incobrable del crédito y agotó los medios legales necesarios para su recupero desde el momento que ***se presentó a verificar su crédito en el concurso de la empresa deudora****.*
(..)
ARGUMENTOS DEL FISCO. NO SE TRATA DE UN CREDITO COMERCIAL NI ESTA RELACIONADO CON EL OBJETO SOCIAL

Que como primera medida la demandada hace referencia a la argumentación esgrimida por el juez administrativo, que da las razones del ajuste con un doble fundamento: a) respecto del crédito proveniente de préstamos otorgados a la firma "Decorviel S.A."; se constata que la operación ***no se relaciona con la actividad comercial*** *desempeñada por la verificada; b)* ***el mutuo invocado no obedece a las actividades que la verificada tiene incluidas en su objeto social****, como tampoco está revestida del carácter de habitualidad que demanda la normativa específica.*

NO DE DECLARO GANANCIA ALGUNA PREVIA A LA DEDUCCION POR INCOBRABILIDAD

Que desde otra óptica, el acto en recurso ha analizado la procedencia de la deducción acorde a lo establecido en el artículo 133 del Decreto Reglamentario en función de su origen, ***concluyendo que lo referidos prestamos no integraron los beneficios imponibles en tanto que la apelante no asentó el resultado positivo de la operación realizada con Decorviel S.A.****, ergo,* ***no se corresponde con una operación comercial cuya incobrabilidad pueda ser deducida del balance impositivo****.*
(..)

SENTENCIA DEL TFN

III.- Que en cuanto al fondo de la cuestión, es necesario confrontar a grandes rasgos las distintas posiciones, por un lado la de la actora que haciendo una interpretación amplia del artículo 133 del Decreto Reglamentario, ve habilitada la deducción de los créditos originados en operaciones comerciales y por otro lado la que muestra la Administración que ve en los contratos de mutuo una actividad ajena a la actividad productora de la renta de Bioimplant S.A., que no era actividad en el objeto de la sociedad y que no se detectó otra relación entre las dos empresas que estos contratos de mutuo.

EL MUTUO NO ESTA RELACIONADO CON LAS OPERACIONES COMERCIALES DE LA EMPRESA

Que como claramente resulta en autos, se ve que ***no hay conexión entre las distintas empresas, salvo estos contratos de mutuo*** *y que sus objetos sociales son marcadamente diferentes.*

EL TFN RESUELVE CITANDO EL LIBRO DE REIG

Que con respecto a "operaciones comerciales" que menciona el artículo 133, cabe hacer referencia a lo expuesto por el Dr. ***Enrique Jorge Reig*** *en su libro "Impuesto a las Ganancias" 7º edición agosto de 1979, página 436, origen de operaciones comerciales: "****Para que el crédito sea deducible cuando asume el carácter de incobrable, es preciso que con anterioridad haya integrado los beneficios imponibles*** *el concepto que dio lugar a su nacimiento o haya estado originado en operaciones propias del giro del contribuyente. Así lo requiere el art. 129 al señalar la* ***condición de que el origen del crédito responda a operaciones comerciales****. Si el crédito tuvo como origen operaciones ajenas a la actividad productora de la renta por ejemplo, préstamos familiares, ventas de bienes que no generan renta alcanzada por el impuesto sino ganancia eventual, créditos correspondientes a operaciones exentas o de fuente extranjera, etc.,* ***la deducibilidad por malos créditos no se permite****". Frente a ello, son inocuas las testimoniales aportadas a autos.*

Que ***no habiendo otra observación que realizar corresponde confirmar la resolución apelada****, que impone a Bioimplant S.A., la obligación de ingresar la suma de $113.750,00 (pesos ciento trece mil setecientos cincuenta) en concepto de impuesto a las Ganancias ejercicio fiscal 1999 e ingresar en contenido de intereses resarcitorios la suma de $203.821,05 (pesos doscientos tres mil ochocientos veintiuno con cinco centavos).*

Por ello

SE RESUELVE:
1) Confirmar el acto apelado, con costas, por su orden.-"

BIOIMPLANT SA CNPE SALA "A" DEL 30.05.2006

La CNPE sin analizar la procedencia o no del hecho imponible, entiende que no ha habido dolo (ardid o engaño alguno). Por lo tanto revoca el procesamiento.

"*La apelación del abogado defensor de Jorge Martillana y Javier Bajos contra la resolución que ordena el procesamiento de sus asistidos.*

(..)
Que no está en discusión la manera en que ocurrieron los hechos sino el derecho que podía asistir a la contribuyente cuyos negocios gestionaban los imputados, para calcular las ganancias sujetas a tributación disminuyéndolas en el valor de inversiones supuestamente irrecuperables. La misma denuncia de la autoridad de recaudación da cuenta de la presentación inmediata de la documentación requerida con la cual se determinó la obligación tributaria.

Que, tal como se ha señalado en anteriores precedentes de este Tribunal, la circunstancia de que el contribuyente no goce de una determinada prerrogativa invocada en su declaración al Fisco, no es óbice para que el organismo de recaudación haga valer su derecho a ese respecto y, por ende, no puede entenderse que fuera engañosa la declaración en la que quedó exteriorizada la deducción de tal manera que el Fisco pudo determinar sin inconvenientes el monto de su acreencia (conf. reg. 156/04 de Sala A "Escobar, Antonio María").

Que, en esas condiciones, lo resuelto no se ajusta a derecho.

Por lo que SE RESUELVE: REVOCAR la resolución apelada. Sin costas.

Regístrese, notifíquese, remítanse los autos principales al juzgado de origen, y devuélvase.
Edmundo S. Hendler (Juez de Cámara) - Nicanor M. P. Repetto (Juez de Cámara) - Juan C. Bonzón (Juez de Cámara)"

BIOIMPLANT SA JNPT Nº 2 DEL 13.02.2006 (Causa 2055/2004)

Se procesa a los directores de la SA como coautores y al contador como participe primario.

"(..)
1) Que el hecho que se les imputó a [...] y [...] consiste en la ***presunta evasión de pago, en sus calidades de presidente y vicepresidente****, respectivamente, de la empresa [...] (CUIT [...]), de la suma de $ 113.750 correspondiente al impuesto a las ganancias a que se encontraba obligada la aludida contribuyente, por el ejercicio fiscal 1999. Ello, mediante la presentación de la declaración jurada original correspondiente a ese tributo y período con fecha 12 de noviembre de 1999, la cual no habría reflejado la verdadera obligación relativa a ese tributo y período, toda vez que se habría*

computado improcedentemente la deducción de la suma de $ 325.000, en concepto de deudores incobrables, correspondiente a un préstamo efectuado a través de dos contratos de mutuo, respecto de la contribuyente [...], siendo que el referido préstamo no se encontraría relacionado con la obtención, el mantenimiento y la conservación de la ganancia gravada de [...].

*Asimismo, **se imputó al contador público [...] la intervención, en su calidad de contador de la contribuyente**, en el hecho descripto precedentemente.*

2) Que el hecho descripto por la consideración que antecede ha sido calificado provisoriamente como constitutivo del delito de evasión tributaria tipificado por el artículo 1 de la ley 24769.

Hechos generadores de la obligación tributaria
3) Que no ha sido cuestionado por las partes, ni existe déficit probatorio alguno (con el alcance requerido para la presente), con relación a la efectiva producción de los hechos generadores de la obligación tributaria que se imputa evadida, en sus aspectos objetivo y temporal.

ACTIVIDAD DE LA SOCIEDAD

*En efecto, no ha sido objeto de discusión que **la sociedad [...] ha generado ganancias en los términos del artículo 2 de la ley 20628, a partir de su actividad de venta al por mayor de equipo profesional y científico e instrumentos de medida y control**, por el período fiscal 1999, las que constituyen ganancias de la tercera categoría conforme lo dispone el artículo 49 de la ley citada.*
(..)
*7) Que, en este sentido, de las constancias documentales obrantes a fs. 1/5, 21/59, 101/103, 117, 122/129 vta. de estos actuados surge que la empresa [...] **es una sociedad anónima, cuyo objeto social es la fabricación, comercialización, importación y exportación de productos de bioingeniería** (cfr. estatuto constitutivo en copia glosado a fs. 101/103), y **cuya actividad principal declarada ante la AFIP es la venta al por mayor de equipo profesional y científico e instrumentos de medida y control**.*
(..)
Conclusiones vinculadas al aspecto objetivo del tipo penal

19) Que, consecuentemente, corresponde estimar -en los términos del artículo 306 del CPP-, que se encuentran reunidos los extremos exigidos por el aspecto objetivo del tipo penal establecido por el artículo 1 de la ley 24769. En efecto:

a) habrían ocurrido los hechos generadores de la obligación tributaria cuya presunta evasión fue denunciada;

b) la sociedad [...] resultaría ser el sujeto pasivo de la obligación tributaria en cuestión y el "obligado" en los términos del artículo 1 de la ley 24769;

c) la contribuyente habría presentado la declaración jurada del impuesto a las ganancias correspondiente al ejercicio 1999, pero la misma habría sido engañosa en orden a la cuantía de la real obligación tributaria; y

d) el monto de la obligación tributaria presuntamente evadida supera el que se establece por el artículo 1 de la ley 24769.

La presunta intervención de [...], [...] y [...] en el hecho investigado. Aspecto subjetivo de sus conductas
(..)
25) Que, en el caso, las circunstancias destacadas por el consid. 23 (a cuyo detalle se remite por razones de brevedad), sumadas a que en el "sub lite" se habría exteriorizado en defecto la real obligación tributaria y a que la autoliquidación de la contribuyente fue presentada con características que permiten reputarla como presuntamente engañosa (por lo que luego se señalará respecto a la procedencia de la deducción cuestionada), otorgan sustento a la conclusión anterior referente a la presunta intervención dolosa de los imputados, máxime teniendo en consideración que, tratándose de empresarios experimentados, es de suponer que, al momento de emprender los negocios de la sociedad, se habría examinado la específica y concreta incidencia impositiva que recaería en sus eventuales resultados económicos.

IMPUTACION DEL CONTADOR

*26) Que, con **respecto al contador** [...] **se encuentra acreditado suficientemente para esta etapa del proceso que aquél habría asesorado a la dirección de la empresa en lo referente a la deducción de la suma correspondiente a la deuda contraída** por [...] **en el balance contable** de [...], **dentro del rubro "deudores incobrables"** de la partida "gastos de administración". Asimismo, **se encuentra acreditado que el referido contador habría confeccionado el referido balance y habría trasladado la mencionada deducción al contenido de la declaración jurada original por él confeccionada**, firmada por [...] y presentada por [...] en concepto de impuesto a las ganancias por el ejercicio 1999.*

En efecto, la anterior estimación se sustenta, tanto en lo que surge de las declaraciones del resto de los imputados (cfr. fs. 475/481 y 483/488), como en la declaración del propio [...] (cfr. fs. 532/536 vta.). Ha de destacarse que la intervención de este último en la confección del balance, surge del propio documento contable, el cual fue suscripto asimismo por [...] en su calidad de presidente de [...] (cfr. copias de los estados contables correspondientes al ejercicio cerrado al 30 de junio de 1999 de la referida sociedad, obrantes a fs. 122/128 vta., e informe del auditor en copia glosado a fs. 129/vta.).

Cabe señalar que [...], además, fue quien suscribió la declaración jurada original que se reputa engañosa, presentada por [...] en concepto de impuesto a las ganancias en orden al ejercicio 1999 (cfr. original de la referida declaración jurada reservada por Secretaría) y, junto con Luis Javier [...] integró la Asamblea General Ordinaria de accionistas por medio de la cual se procedió a la aprobación de los referidos estados contables (cfr. acta de Asamblea 17, en copia glosada a fs. 120/121).

27) Que, por las razones expresadas, y valorando también la claridad que este Tribunal advierte en las disposiciones legales de aplicación con respecto a la improcedencia de la deducción computada por la contribuyente (por lo que luego se analizará), corresponde concluir -siempre con el alcance requerido por el artículo 306 de la ley procesal- que [...], [...] y [...] habrían actuado con dolo, esto es, con conocimiento de todos los elementos que integran el tipo objetivo del delito que se les imputa y con voluntad de realización de los mismos, pues se estima que no habrían desconocido: la condición de sujeto obligado frente al impuesto a las ganancias que tenía la empresa [...] su obligación de declarar todas las ganancias gravadas de la empresa, como así también las de liquidar y pagar el impuesto debido; y la improcedencia de la deducción computada.

Calificación legal de la intervención en el hecho de los imputados

28) Que, en virtud de que los imputados habrían participado, tanto en la decisión (acordando la conducta a seguir), como en las distintas fases referentes a la ejecución del hecho (confeccionando y firmando el balance, confeccionando las declaraciones juradas en las cuales se vio reflejada la deducción cuestionada, firmándolas y presentándolas ante el organismo recaudador) y por el cual se habría evadido el pago de la obligación tributaria a la que se hizo referencia por los consid. 3 a 10, cabe atribuir provisionalmente el presunto delito en cuestión a [...] y a [...], en calidad de coautores, y a [...] en calidad de partícipe primario (artículo 45 del CP).

En efecto, cabe señalar que ***los nombrados en primer término ostentaban respectivamente los cargos de presidente y vicepresidente de la sociedad*** *al momento del hecho investigado y que, en atención a lo prescripto por el artículo 6, inciso d) de la ley 11683 tenían el deber de exteriorizar y cumplir íntegra y oportunamente la obligación tributaria de la sociedad [...].* ***Por otra parte, se atribuye responsabilidad a [...] en calidad de partícipe primario, en atención a que aquél no es el "obligado"*** *en los términos del artículo 1 de la ley 24769, ni se encuentra entre las personas que se enuncian por el artículo 14 de aquella ley.*

Examen de los argumentos defensivos

LOS PRESTAMOS CONSTITUYEN INVERSIONES

29) Que los imputados y sus defensas técnicas han argumentado, fundamentalmente, que ***los préstamos efectuados a la firma [...] han constituido inversiones que la empresa decidió efectuar en momentos de liquidez fuera de la actividad habitual de la misma****.*

Tanto [...] como [...] coincidieron al manifestar que no mediaba ninguna vinculación entre la actividad de las sociedades anónimas [...] que no tenían otra relación que la existencia de los contratos de mutuo suscriptos entre ambas, circunstancia esta que ya había sido suficientemente acreditada en el marco de estos actuados (cfr. impresiones de pantalla correspondientes a los sistemas informáticos de la AFIP glosadas a fs. 24/25, 68/70; copias de los estatutos constitutivos de [...] obrantes a fs. 101/103 y 207/213, respectivamente; carátula introductoria a los estados contables cerrados al 30 de junio de 1999, obrante a fs. 122; copias certificadas de las constancias del legajo del acreedor [...], correspondiente a los autos "Decorviel Soc. Anónima s/quiebra" del registro del JNP/Com. Nº 18, agregadas a fs. 274/285 y declaración testimonial prestada por [...], empleada de [...] cuya acta obra glosada a fs. 420/421).

EL PRESIDENTE Y EL VICEPRESIDENTE TUVIERON EN CUENTA EL ASESORAMIENTO DEL CONTADOR

No obstante ello, ***ambos manifestaron haber seguido el asesoramiento del contador en cuanto a la decisión adoptada de deducir****, del total de las ganancias obtenidas por [...] en el ejercicio 1999, el monto correspondiente a la deuda de [...] bajo el rubro de "deudores incobrables".*

DECLARACION DEL CONTADOR. SI EL INTERES POR EL PRESTAMO ESTA GRAVADO. LA INCOBRABILIDAD RESULTA DEDUCIBLE

En tal sentido, cabe recordar que ***el contador [...] sostuvo: "... En cuanto a la deducción como resultado negativo del impuesto a las ganancias consideré que era viable porque al ser un préstamo financiero que daba ganancias gravadas, si la fuente que genera la ganancia gravada se agota porque hay una incobrabilidad, es lógico que también sea deducible el monto correspondiente a ese crédito incobrable..."****, en tanto que al ser interrogado en orden a si, a su juicio, el préstamo efectuado a [...] tenía relación con la obtención, el mantenimiento o la conservación de la ganancia gravada de [...], señaló:* ***"No necesariamente, teniendo en cuenta la actividad comercial habitual de la empresa. Eran operaciones financieras como hace habitualmente cualquier empresa que cuando tiene excedentes de dinero ocioso los coloca para maximizar las utilidades de la empresa y generar una ganancia financiera".***

PARA EL TRIBUNAL EL PRESTAMO NO ESTA RELACIONADO CON EL GIRO COMERCIAL

30) Que ***el criterio sustentado por la defensa no puede, al menos por el momento, tener una recepción favorable, por cuanto es requisito básico y fundamental para que resulte procedente la posibilidad de deducción, de conformidad con los requisitos establecidos por la ley del gravamen, que la deuda en cuya incobrabilidad aquélla se sustenta, se haya originado en el giro comercial de la contribuyente, es decir, que haya relación con la conservación, el mantenimiento o la obtención de la ganancia sujeta a impuesto, circunstancia que no se verifica en el "sub examine"****.*

31) Que además de la regla general establecida por el artículo 80 de la ley 20628 en materia de deducciones, conforme el cual "Los gastos cuya deducción admite esta ley, con las restricciones expresas contenidas en la misma, son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que las origina...", el artículo 87, inciso b) de la ley del gravamen establece como deducción especial de la tercera categoría "Los castigos y previsiones contra malos créditos en cantidades justificables de acuerdo

con los usos y costumbres del ramo. La Dirección General Impositiva podrá establecer normas respecto de la forma de efectuar esos castigos" (el destacado es de la presente).

Asimismo, "el artículo 139 (hoy artículo 133) del decreto reglamentario dispone que es procedente la deducción por castigos sobre créditos dudosos e incobrables que tengan su origen en operaciones comerciales, pudiendo el contribuyente optar entre su afectación a la cuenta de ganancias y pérdidas o a un fondo de previsión constituido para hacer frente a contingencias de esta naturaleza...", resultando claro que "En virtud de lo expuesto, se considera que los requisitos para la deducción de los deudores incobrables son los siguientes: - que los créditos tengan origen en operaciones comerciales propias del giro del contribuyente..."(el destacado es del presente).

En tal sentido, se ha sostenido que "la inclusión de este concepto como deducción, no debe ser considerada como una concesión graciosa del legislador, sino que, en la medida en que se origina dentro de la actividad sujeta a impuesto, podría perfectamente encuadrar como uno de los gastos necesarios a los que se refieren los artículos 17 y 80 de la ley, sin perjuicio de considerar los malos créditos, además, como una de las hipótesis de pérdidas extraordinarias, por caso fortuito o fuerza mayor, a que alude el artículo 82, inciso c) de la ley y, en el caso de las ganancias de la tercera categoría, como uno de los gastos y demás erogaciones inherentes al giro del negocio, contemplados por el artículo 87, inciso a) de la ley" "Para una empresa en marcha, su capital en giro es el que normalmente genera su circuito de ingresos. Computar en el activo créditos de dudosa cobrabilidad, o de larga morosidad, desde el punto de vista económico y de información hacia terceros, es una incongruencia"(el destacado es de la presente).

LOS PRESTAMOS NO TIENEN ORIGEN EN OPERACIONES COMERCIALES

*32) Que, en el caso que aquí se examina, **los créditos que fueron considerados incobrables por la contribuyente denunciada, no han tenido origen en operaciones comerciales propias del giro comercial de la contribuyente**. Por el contrario, **los préstamos de dinero efectuados por [...], se llevaron a cabo a partir del despliegue de una actividad financiera paralela por parte de la empresa denunciada, completamente ajena a la actividad comercial que le es propia según lo delineado en el objeto social establecido en el marco del estatuto constitutivo**, y según lo declarado como actividad principal por la sociedad ante la AFIP.*

*En virtud de lo expuesto, **las deudas que han sido producto de un riesgo asumido por los responsables de la contribuyente, de realizar operaciones financieras al margen de la actividad económica de [...] (aun cuando para tal fin hayan utilizado dinero de ésta), no pueden ser deducidas en caso de incobrabilidad**, de la ganancia gravada de la referida contribuyente.*
(..)
Conclusión

PARTICIPACION INDISPENSABLE DEL CONTADOR

*35) Que, en tales condiciones, los elementos de prueba valorados por las consideraciones que anteceden sustentan la estimación, con el alcance exigido para esta etapa del proceso (artículo 306 del CPP), referente a que al momento del vencimiento del plazo general previsto para presentar la declaración jurada en orden al impuesto a las ganancias y por el período fiscal 1999, y para pagar el impuesto respectivo, [...] y [...] habrían exteriorizado en defecto al Fisco el monto de ganancia sujeta a impuesto de la contribuyente [...], con la presunta finalidad de evadir el pago de aquel tributo por un monto de $ 113.175 y que **el contador [...] habría tenido una participación indispensable en tal suceso**.*

36) Que, por lo demás, resulta conveniente recordar que "Para el dictado de las medidas cautelares previstas en los artículos 306 y 518, CPP no se requiere la certeza necesaria para un pronunciamiento definitivo, sino que basta con que se encuentre acreditada, en alguna medida, la materialidad de un hecho delictuoso y que prima facie pueda apreciarse que el indagado ha participado en éste".

Libertad provisoria

37) Que, con las constancias colectadas en autos, no se verifican los requisitos establecidos por el artículo 312 del CPP (cfr. fs. 502, 504 y 552, artículos 26 del CP y 1 de la ley 24769), por lo que no corresponde ordenar la prisión preventiva de los imputados.
(..)
Por ello,

SE RESUELVE:

*I. **Decretar el procesamiento** sin prisión preventiva de [...], [...] y [...], cuyas demás condiciones personales se consignaran al inicio de la presente, **por considerar a los dos mencionados en primer término prima facie coautores penalmente responsables, y al último partícipe primario** (artículo 45 del CP) del delito previsto por el artículo 1 de la ley 24769, en orden al hecho descripto por el consid. 1 de la presente resolución (artículos 306 y 310 del CPP)*".

LOS ANTICIPOS RECIBIDOS DE PROVEEDORES POR OBRAS NO REALIZADAS NO SON DEDUCIBLES COMO MALOS CREDITOS

AISA SA TFN SALA A DEL 29.02.2006

Se trata de anticipos realizados a un proveedor por trabajos contratados, trabajos que el proveedor no realizó y que se computaron como deudores incobrables.

El TFN confirma la determinación de oficio.

Para el TFN el crédito no está relacionado con operaciones comerciales. Se trata de un préstamo (anticipos realizados a un proveedor).

Por otra parte, no está acreditada la incobrabilidad. El envió de una carta documento resulta insuficiente.

"*(..)*
II. Que en cuanto al fondo del asunto, cabe dejar en claro que el Fisco Nacional como consecuencia de una verificación efectuada a la actora (vid. informe final de inspección a fs. 35/38 de los ant. adm.) detectó una ***deducción en concepto de deudores incobrables por anticipos efectuados al proveedor Hormet S.R.L.****, quien manifestó, como respuesta a la circularización efectuada, que el anticipo fue hecho en 1995 a uno de los socios de Hormet S.R.L. en forma particular.*

Asimismo el organismo fiscal, en la vista conferida al contribuyente que surge agregada a fs. 117/122 de los ant. adm., concluye que, con los elementos obrantes en las actuaciones, no se puede tener por configurado ninguno de los extremos previstos en la normativa aplicable, para que sea procedente la detracción del balance impositivo del importe computado por la actora, al no haber demostrado la efectiva incobrabilidad del crédito. Agrega que, no consta la insolvencia o ausencia de bienes del proveedor en cuestión, y que, ***según lo informado por el socio gerente de Hormet S.R.L. sería un préstamo particular a uno de los socios, por lo que tampoco tendría el crédito vinculación con la actividad gravada de la empresa****.*

MEDIDA PARA MEJOR PROVEER

Luego de contestada la vista por parte de la actora, ***el Fisco Nacional dispuso una medida para mejor proveer****, en virtud de la cual se efectuó un requerimiento al Sr. Abel Maceratesi (mencionado por la actora en dicha oportunidad como socio gerente y representante de Hormet S.R.L.) quien manifestó:*

1) una vez observados los recibos aportados por la actora en el descaro de fecha 12/06/00 —17 en total—, que 14 de ellos por $64.633 corresponden a operaciones de Hormet S.R.L. y los 3 restantes por $2.600 son sumas percibidas en concepto de viáticos a título personal para entregar a terceras personas ajenas a Hormet SRL, no pudiendo identificar los conceptos a que corresponden.

2) con respecto a los restantes recibos de la planilla anexa —9 en total por $5.002,80— que la actora no arrimó, expresa que, al no contar con copia de los mismos, no recuerda haber percibido dichos montos.

3) en cuanto al destino dado a ***las sumas percibidas por Hormet SRL, sostiene que las mismas fueron aplicadas al pago de los trabajos contratados****.*

4) en relación al saldo de $68.702,84 reclamado a Hormet SRL por la actora, declara que no lo reconoce y no es real.

5) ante la exhibición de la carta documento de fecha 14/11/97, que en fecha que no recuerda, se le pidió que recibiera una carta documento en la que se le reclamaría el pago de una suma —que tampoco recuerda— a los efectos de ser agregada al Balance de la actora como un saldo incobrable, motivo por el cual no cursó respuesta de ningún tipo.

6) con respecto al saldo inicial al 31/10/95 en concepto de entregas varias por un monto de $84.466,04, manifiesta desconocer su origen.

Por otra parte, el día 28/08/00 las funcionarias intervinientes constituidas en el domicilio de la actora, a efectos de cumplimentar con el punto I de la medida, observan que el saldo inicial de $84.466,04 se halla contabilizado en forma global con fecha 31/10/95 (cuenta deudora Hormet SRL cuenta acreedora caja), en un libro Diario de hojas móviles sin rubricar con la carátula "Libro Diario General 1/5/95 a 30/4/96", por lo que en el mismo acto se le solicito al socio gerente de la firma, la documentación respaldatoria de dicho asiento contable, la que fue aportada el 1/9/00 —fs. 184 a 199—, observándose que se trata de 43 recibos con fechas que van del 25/10/93 al 25/10/95 por un total de $81.470.

Con posterioridad, el día 18/9/00 se presenta nuevamente el Sr. Abel Maceratesi a efectos de identificar a que obra corresponden los trabajos detallados en factura N° 116 de fecha 18/5/96 de fecha 18/05/96 por un importe de $69.091.— y reconocer si ha recibido las sumas detalladas en planilla anexa N° 1 (52 nuevos recibos aportados por la actora). Sobre el particular, responde que ***tales servicios corresponden a las tareas realizadas en Malteria Pampa*** *y que no recuerda los conceptos por los cuales recibió las sumas involucradas dada la antigüedad de las mismas, comprometiéndose a aportar la documentación respaldatoria en un plazo de 72 horas.*

El 25/09/00 el Sr. Maceratesi informa que parte de los recibos ***corresponden a sumas recibidas en pago de obras realizadas en Cargill SACI*** *—aporta facturas— y los restantes corresponden al pago de asesoramiento e inspección de obra.*

CONCLUSION DEL FISCO

El organismo fiscal concluyó *(vid. resolución a fs. 4/16 de autos) que las presuntas entregas de dinero a la empresa proveedora, contablemente implicaron una registración permutativa de cuentas patrimoniales, no procediendo por consiguiente la deducción de un crédito incobrable por ventas que nunca fueron declaradas como tales. Agrega que la actora pretende deducir de su balance impositivo, supuestas erogaciones de fondos reflejadas en comprobantes que carecen de los requisitos exigidos por la Res. general 3419, por lo que deben ser desechados como documentación respaldatoria que acredite fehacientemente tales salidas de dinero.*

Asimismo el organismo fiscal plantea que, tal lo informado por el Sr. Abel Maceratesi, las sumas recibidas obedecen en algunos casos a sumas entregadas a Hormet SRL, actuando la actora como intermediaria, por trabajos facturados por Hormet SRL a Cargill SACI y en otros casos a conceptos tales como asesoramiento e inspecciones de obra.

SENTENCIA DEL TFN

(..)
EL CREDITO NO ESTA RELACIONADO CON OPERACIONES COMERCIALES. SE TRATA DE PRESTAMOS (ANTICIPOS A UN PROVEEDOR)

IV. Que sentado lo expuesto, debe señalarse que ***no se observa en los presentes actuados que el crédito en cuestión se encuentre originado en operaciones propias del giro del contribuyente, siendo evidente que la concesión de préstamos, como ser en este caso los supuestos anticipos efectuados a un proveedor, no se encuentra incluida dentro de las actividades desarrolladas habitualmente por la actora****. En apoyo de lo expuesto, es dable advertir que la actora a fs. 32 vta. del recurso manifiesta que su actividad habitual está constituida por la realización de obras.*

Por otra parte, cabe destacar que tampoco surge de los antecedentes administrativos (vid. resultado de la medida para mejor proveer a fs. 214/220 del Cpo. Verificación Ganancias N° 2 de los ant. adm.), ni de la probanza arrimada a estos actuados, la existencia misma de la deuda en cuestión. En efecto, las declaraciones de los testigos que constan a fs. 120, 138; 141, 144, 147 de estos actuados no resultan hábiles para modificar las conclusiones arribadas por el organismo fiscal. Ello debido a que la misma se encuentra orientada a demostrar si el Sr. Abel Maceratesi actuó en representación de Hormet S.R.L. ante la actora durante la relación comercial mantenida entre ambas empresas, circunstancia que no es motivo de controversia en estos actuados.

Por su parte, cabe advertir que la prueba pericial contable (vid. fs. 108/109) tampoco resulta hábil para sustentar los dichos de la actora. En efecto, los peritos como respuesta a la pregunta N° 5 del cuestionario manifiestan que "Algunos de los mencionados recibos no especifican el concepto que originó su otorgamiento y, en la totalidad, no indican el instrumento de pago utilizado (efectivo o cheque), y que fueran recibidos y otorgados a cuenta de una futura prestación."

NO ESTA ACREDITADA LA INCOBRABILIDAD. EL ENVIO DE UNA CARTA DOCUMENTO RESULTA INSUFICIENTE

V. Que, por lo demás, ***este Tribunal considera que no se encuentra acreditada en autos la aludida incobrabilidad, siendo insuficiente el envío de una carta documento para fundamentarla****. En efecto, si bien la actora alega que sus abogados le informaron la inconveniencia de iniciar aciones judiciales debido la carencia de recursos del deudor, dicha circunstancia no le impidió efectuar acciones extrajudiciales tendientes al cobro.*

VI. Que en cuanto a los agravios de la actora relativos a los aspectos formales de los recibos en cuestión, es dable advertir que más allá de las formalidades que debieran contener, los mismos no resultan hábiles para acreditar los supuestos anticipos efectuados, teniendo en cuenta la insuficiente acreditación sobre la efectiva entrega de sumas de dinero en concepto de anticipos sobre trabajos que no fueron realizados por el proveedor.
(..)

Por ello, se resuelve: 1) Rechazar la nulidad articulada por la actora. Con costas. 2) Confirmar la resolución recurrida. Con costas. — José E. Bosco. — Ernesto C. Celdeiro. — Ignacio J. Buitrago."

==========

GASTOS DE ORGANIZACION

Art. 91 inciso c) de la LIG

c) Los gastos de organización. La AFIP admitirá su afectación al primer ejercicio o su amortización en un plazo no mayor de cinco (5) años, a opción del contribuyente.

Art. 220 del D.R. de la LIG.

BIENES INTANGIBLES

Los gastos de investigación, estudio y desarrollo destinados a la obtención de intangibles, podrán deducirse en el ejercicio en que se devenguen o amortizarse en un plazo no mayor a cinco (5) años, a opción del contribuyente.

==========

COMPAÑIAS DE SEGUROS. RESERVAS MATEMATICAS

Art. 91 inciso d) de la LIG

d) Las sumas que las compañías de seguro, de capitalización y similares destinen a integrar las previsiones por reservas matemáticas y reservas para riesgos en curso y similares, conforme con las normas impuestas sobre el particular por la Superintendencia de Seguros de la Nación u otra dependencia oficial.

En todos los casos, las previsiones por reservas técnicas correspondientes al ejercicio anterior, que no hubiesen sido utilizadas para abonar siniestros, serán consideradas como ganancia y deberán incluirse en la ganancia neta imponible del año.

==========

GASTOS INCURRIDOS EN EL EXTRANJERO

Art. 91 inciso e) de la LIG

e) Las comisiones y gastos incurridos en el extranjero indicados en el artículo 9, en cuanto sean justos y razonables.

El art. 9 de la LIG, establece que:

Las ganancias provenientes de la exportación de bienes producidos, manufacturados, tratados o comprados en el país, son totalmente de fuente argentina quedando comprendida la remisión de los mismos realizada por medio de filiales, sucursales, representantes, agentes de compras u otros intermediarios de personas o entidades del extranjero.

La ganancia neta se establecerá deduciendo del precio de venta el costo de tales bienes, **los gastos de transporte y seguros hasta el lugar de destino, la comisión y gastos de venta** y los gastos incurridos en la República Argentina, en cuanto sean necesarios para obtener la ganancia gravada.

JURISPRUDENCIA SOBRE GASTOS REALIZADOS EN EL EXTERIOR

PEDRO MOSCUZZA E HIJOS SA CNACAF SALA IV DEL 19.12.2006

CAFIERO Y POLLIO SA TFN SALA A DEL 28.6.2001

PEDRO MOSCUZZA E HIJOS SA CNACAF SALA IV DEL 19.12.2006

El TFN y la CNACAF confirmaron la determinación de oficio.

Por falta de elementos de prueba respecto de los gastos realizados en el exterior.

"*I. Que, a fs. 956/966, **el Tribunal Fiscal** rechazó la excepción de nulidad interpuesta por la actora y **confirmó**, con costas, **la resolución de la Dirección General Impositiva** por la que se determinó de oficio el impuesto a las ganancias de Pedro Moscuzza e Hijos SA por los períodos 1994, 1995 y 1996, con más intereses.*

SENTENCIA DEL TFN

Para resolver de ese modo consideró, en síntesis:
(..)
(vi) que el Fisco había comparado el costo medio de la actividad a la que se dedicaba la actora con los costos por ella denunciados e impugnado los costos declarados; y que la sociedad no había demostrado la efectiva existencia de los servicios invocados.

*II. Que, contra dicho pronunciamiento, **la actora interpuso recurso de apelación ante esta Cámara** (fs. 985/985 vta.) y expresó sus agravios (fs. 1000/1015), los que fueron contestados por su contraria (fs. 1027/1040).*
(..)
En lo relativo a los gastos cuya deducción impugnó el Fisco, plantea que la AFIP no cuestionó el que se hubieran realizado sino sólo su monto, sin contar con elementos directos que hicieran suponer la falsedad de las facturas con las que la sociedad los había avalado. Critica el método empleado por el Fisco y que sustentó la determinación, y la prescindencia de la prueba pericial rendida en autos.

SENTENCIA DE LA CAMARA
(..)

*VII. Que el ajuste practicado en autos surgió como consecuencia de **haber impugnado el Fisco** durante los períodos cuestionados, **la deducción de determinados gastos que habían sido justificados mediante facturas emitidas en el exterior**.*

*VIII. Que para resolver el caso el Tribunal Fiscal tuvo en cuenta que **la actora no había intentado demostrar en momento alguno la efectiva realización de los gastos cuya deducción el Fisco había impugnado**. En particular, resaltó el a quo que las facturas presentadas por ella como respaldo formal de las deducciones **eran meras sumas de gastos realizados al armador en el extranjero y de los que ella se habría hecho cargo**. Ello sentado, desechó la crítica efectuada por la apelante a la forma utilizada por el Fisco para determinar la base para considerar demostrada la existencia de los gastos en que incurrían las empresas dedicadas a la pesca del calamar con buques poteros.*

IX. Que, de tal manera, lo discutido en autos cuenta con elementos fácticos cuya apreciación no cabe, en principio, rever en esta instancia, de acuerdo con lo previsto por el artículo 86, ley 11683, t.o. en 1998.

X. Que en la citada norma se dispone que en los recursos de revisión y apelación contra las sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal en materia de tributos o sanciones, la Cámara resolverá el fondo del asunto teniendo por válidas las conclusiones del Tribunal sobre los hechos probados. Ello no obstante, podrá apartarse de ellas y disponer la producción de pruebas cuando, a su criterio, las constancias de autos autoricen a suponer error en la apreciación que hace la sentencia de los hechos.

Es de advertir, por ende, que la valoración del Tribunal Fiscal respecto a la prueba y su suficiencia es una cuestión de hecho reservada a ese organismo que excede, en principio, el conocimiento de esta Cámara, y no se ha probado que el Tribunal a quo hubiese incurrido en arbitrariedad en su decisión (conf. esta Sala - 10/11/1998 - "Clement SCA", entre muchas otras).

*XI. Que **no se advierte arbitrariedad en la valoración que hizo el Tribunal Fiscal de la prueba** rendida si se tiene en cuenta que el contribuyente no rebatió la conclusión a la que arribó el citado organismo en torno a que -ante la impugnación efectuada por el Fisco por haber considerado que los montos deducidos como gastos no eran, prima facie, razonables- no se había aportado prueba alguna demostrativa de la efectiva existencia de los gastos que la actora decía haber reintegrado (cfr. vgr., fs. 214 de las act. adm.). Por el contrario, la recurrente se limitó a sostener que consideraba injustificada tal exigencia probatoria.*

*Por todo lo expuesto, **se confirma la sentencia apelada** en cuanto fue materia de recurso*".

CAFIERO Y POLLIO SA TFN SALA A DEL 28.6.2001

Se trata de la actividad de pesca del clamar con buques poteros. Razonabilidad de los gastos realizados en el exterior.

Frente el procedimiento realizado por el fisco el contribuyente no aporta elementos de prueba para desvirtuar el ajuste.

El TFN confirma la determinación de oficio.

"*I - Que a fojas 25/30 vuelta se interpone recurso de apelación contra la resolución de la AFIP-DGI de fecha 27 de enero de 2000, mediante la cual se determina de oficio la obligación de la sociedad recurrente frente al **impuesto a las ganancias, período fiscal 1997** y se liquidan intereses resarcitorios.*

*Expresa que el ente fiscal impugnó que la UTE que integrara tomara como gastos deducibles para la confección de sus estados contables, y en consecuencia para la determinación de los saldos para distribuir entre sus componentes, el importe que surgía de las **facturas de proveedores del exterior**. Al ser éstas analizadas por el organismo, se estimó la imposibilidad de ser reputadas como elemento idóneo, derivada de la coincidencia de cada uno de los iteras que integraban el universo de las mismas, por lo que se llegó a la conclusión que con tal proceder no podía determinarse fehacientemente el verdadero costo de la operatoria. Es por ello, agrega, que la Administración Federal de Ingresos Públicos confeccionó una base de datos efectuada en el país de la cual infirió el costo promedio total de un buque patero para la captura del calamar, estableciendo así importes de gastos deducibles inferiores a los consignados por la UTE.*
(..)
*Expone luego los fundamentos de la improcedencia del acto determinativo. En este sentido, dice que ante la existencia de determinados gastos deducidos en la determinación del resultado impositivo, **la AFIP procedió a verificar la razonabilidad de los mismos a través del análisis de costos por buque patero, determinando el costo medio de actividad**, el que comparado con el resultado de las empresas componentes de la UTE arroja los desvíos que sustentan numéricamente los cargos formulados.*
(..)
*II - Que a fojas 39/47 **contesta el recurso la representación fiscal**, quien por las razones de hecho y derecho que expone, peticiona se confirme el acto apelado, con costas. Acompaña como prueba los antecedentes administrativos y hace reserva del caso federal.*

SENTENCIA DEL TFN
(..)
*II - Que de acuerdo con lo que surge del informe final de inspección que corre a fojas 183/7 de las actuaciones administrativas acompañadas, a raíz de la fiscalización efectuada en la empresa recurrente, **el ente fiscal procedió a impugnar los gastos en Cincomar SA UTE, en virtud del insuficiente respaldo documental y por entender que excedían los costos medios de la actividad**.*

*Como consecuencia, se incrementó el resultado de la UTE, lo que se tradujo en un mayor beneficio o menor quebranto para sus participantes. Para llegar a esos resultados, **los actuantes realizaron análisis del costo de la actividad de las empresas que chartean buques**, teniendo en cuenta los períodos en cuestión; detectaron que los mismos estaban compuestos en **un gran porcentaje por pagos realizados al armador extranjero, siendo los gastos incurrirlos con proveedores del país los de menor cuantía**. Asimismo, observaron que las facturas emitidas por el armador extranjero presentadas por la contribuyente, son un resumen de los gastos que él mismo realizó en el exterior para poder llevar a cabo la actividad en el país. Se señala en el informe de inspección que, una vez comparadas las facturas emitidas por los diferentes armadores extranjeros a las diversas uniones empresarias que administra Fish Management SA y de otras involucradas, se arriba a la conclusión que gran parte de la facturación del exterior mantiene, en los diversos rubras que la componen, un porcentaje similar sobre el total, deducido el fletamento, circunstancia que no seria razonable -a criterio de la inspección-, por cuanto a tenor de lo que surge de la documentación, los buques no consumen la misma cantidad de combustible, víveres, etc., debido a que todos no poseen la misma dotación de personal, ni navegan la misma cantidad de millas por campaña. Por ello, y a fin de determinar la razonabilidad de los gastos deducidos por la contribuyente a los efectos de determinar el resultado de la actividad, **se procedió a realizar un análisis de los gastos en que incurrieron las empresas dedicadas a la pesca del calamar con buques poteros charteados, propios** y un grupo homogéneo de empresas, realizándose una homogeneización de los cuadros de gastos de los ejercicios 1993 a 1996 con el objeto de determinar la incidencia porcentual de cada concepto en el resultado final, a efectos de confrontar los mismos con las empresas incluidas en la denuncia, obteniendo así el costo medio de la actividad, el que comparado con el de la empresa actora, arrojó desvíos. Y teniendo en cuenta los valores medios calculados se impugnaron los cálculos de gastos que efectuara la recurrente y se determinó el nuevo costo para cada buque. Es así como se ajustó el resultado de la UTE y de las sociedades que la componen.*

Asimismo, en el aludido informe se advierte que se observó que la empresa actora no reconoció en su balance general al 30/6/1997 ni en su declaración jurada del impuesto a las ganancias correspondiente al período fiscal 1997 la utilidad correspondiente por su participación en Cincomar SA UTE.

No obstante ello, y como consecuencia del ajuste practicado a la sociedad Cincomar Saute, de la que la actora forma parte, por el período fiscal 1996, por medio de la OI 1276/9, se efectuó ampliación de la inspección por el período fiscal 1997, para el impuesto a las ganancias. Por tal razón ***se compararon los promedios con los porcentajes que surgen de los cuadros de costos de cada uno de los buques utilizados por la UTE*** *referidos a los siguientes gastos: a)* ***gastos operacionales, gastos varios y otros gastos operativos****; b)* ***pasajes a la Argentina, movilidad y pasajes y administración del exterior****. Por tal procedimiento* ***se detectaron desvíos con relación a los promedios****, por lo que* ***se impugnaron parcialmente los gastos señalados****, estableciéndose importes de gastos deducibles, inferiores a los consignados por la Unión Transitoria de Empresas y por lo tanto se determinó un incremento en las utilidades para el período 1996, y teniendo en cuenta que la fecha de cierre de la UTE es el 31 de diciembre y el de la empresa actora es el 30 de junio, los ajustes de la primera tuvieron influencia en la última en el ejercicio 1997. Asimismo, se tuvo presente que de las declaraciones juradas de la firma actora no se desprende que hubiera reconocido o computado el resultado por su participación en la Unión Transitoria de Empresas, por lo que se incorporó como importes que aumentan la utilidad o disminuyen la pérdida, las diferencias asignadas a la recurrente.*
(..)
ANALISIS DEL AJUSTE REALIZADO POR EL FISCO

IV - Que entrando al análisis de los agravios de fondo, la cuestión a resolver por este Tribunal radica en si se ajusta a derecho la determinación efectuada con sustento en los artículos 18 de la ley 11683 (t.o. 1998) y 80 y 87, inciso e) (HOY ART. 83 Y ART. 91 INCISO E) DE LA LIG)*, de la ley de impuesto a las ganancias, por lo que corresponde examinar si la metodología empleada por el organismo recaudador se adaptó a la normativa vigente o, si es violatoria de la misma, como sostiene el apelante.*
(..)
SE TRATA DE UNA CUESTION DE HECHO Y PRUEBA

Es por ello que ***la controversia queda circunscripta a un problema de hecho y prueba****, dirigido a obtener el grado de certeza sobre la efectiva correspondencia entre los hechos estimados por la Dirección General impositiva con la realidad económica, correspondencia ésta negada por la actora.*

V - Que en ése contexto corresponde analizar los diversos argumentos articulados por las partes.

ART. 83 DE LA LIG

En primer término cabe destacar que de acuerdo con lo que prescribe el artículo 80 de la ley de impuesto a las ganancias (t.o. 1997), "Los gastos cuya deducción admite esta ley, con las restricciones expresas contenidas en la misma, son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que las origina. Cuando los gastos se efectúen con el objeto de obtener, mantener y conservar ganancias gravadas y no gravadas, generadas por distintas fuentes productoras, la deducción se hará de las ganancias brutas que produce cada una de ellas en la parte o proporción respectiva. Cuando medien razones prácticas y siempre que con ello no se altere el monto del impuesto a pagar, se admitirá que el total de uno o más gastos se deduzca de una de las fuentes productoras".

De tal forma que, ***para la procedencia de la deducción de una erogación es necesario que se pruebe que fue efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas****. Esto es, si se prueba que existió una relación de causalidad con la generación de las rentas gravadas se podrá deducir el gasto y existirá la obligación de ingresar el impuesto pertinente, mientras que no se exigirá su ingreso en tanto se verifique la relación de causalidad precitada y la Dirección General presuma mediante indicios suficientes y fundados que tos pagos han sido efectuados para adquirir bienes o que no llegan a ser rentas imponibles en cabeza de los beneficiarios.*

ART. 91 INCISO E) DE LA LIG

Asimismo, el inciso e) del artículo 87 dispone que "De las ganancias de la tercera categoría y con las limitaciones de esta ley también se podrá deducir: ... e) las comisiones y gastos incurridos en el extranjero indicados en el artículo 5, en cuanto sean justos y necesarios". En principio y como primera aproximación al precepto aplicable es dable destacar que en el mismo ***el legislador precisó como condición para la deducción de los gastos que sean "justos y necesarios", lo que indica que el ente fiscal podrá acudir a índices y coeficientes que guarden relación con la actividad comercial en cuestión a fin de determinar la procedencia o no de la deducción****.*

EL PROCEDIMIENTO UTILIZADO POR EL FISCO ES CORRECTO

Y ése fue precisamente el procedimiento seguido por ***la Dirección General Impositiva, que efectuó*** *-como ya quedó dicho en el considerando II-* ***un análisis pormenorizado de los costos de la actividad de las empresas del rubro****. Cabe destacar que la tarea fiscalizadora consistió en un examen exhaustivo y pormenorizado de la documentación respaldatoria, la que* ***fue comparada con la emitida por los diferentes armadores extranjeros a las diversas empresas del sector****, realizando en consecuencia un cuadro comparativo de gastos correspondiente a los ejercicios 1993 a 1996, lo que arrojó la incidencia porcentual de cada concepto en el resultado final. Dicho resultado se comparó con los ejercicios de las empresas vinculadas con la denuncia penal, obteniéndose así el costo medio de la actividad, el que se comparó con el de la actora, lo que arrojó diferencias que concluyeron en el ajuste recurrido.*

EL CONTRIBUYENTE NO OFRECIO PRUEBA PARA DESVIRTUAR LA PRETENSION FISCAL

Frente al detallado y completo accionar del ente fiscal, la actora no ofreció ningún elemento probatorio que desvirtúe las conclusiones señaladas*, limitando su reclamo en una mera argumentación dogmática, vacía de elementos que confirmen su alegato, razón por la que votamos en el sentido de confirmar el ajuste practicado, con costas.*
(..)
En mérito a lo expuesto, SE RESUELVE:

Confirmar la resolución *venida en recurso. Con costas*".

==========

GASTOS REALIZADOS EN FAVOR DEL PERSONAL

Art. 91 inciso f) de la LIG

f) Los gastos o contribuciones realizados en favor del personal por asistencia sanitaria, ayuda escolar y cultural, subsidios a clubes deportivos y, en general, todo gasto de asistencia en favor de los empleados, dependientes u obreros.

GRATIFICACIONES AGUINALDOS. LIMITACION TEMPORAL

También se deducirán las **gratificaciones, aguinaldos**, etcétera, **que se paguen** al personal **dentro de los plazos** en que, según la reglamentación, **se debe presentar la declaración jurada de impuesto a las ganancias** correspondiente al ejercicio.

La AFIP podrá impugnar la parte de las habilitaciones, gratificaciones, aguinaldos, etcétera, que exceda a lo que usualmente se abona por tales servicios, teniendo en cuenta la labor desarrollada por el beneficiario, importancia de la empresa y demás factores que puedan influir en el monto de la retribución.

Art. 219 del D.R. de la LIG.

A los fines dispuestos en el **inciso f) del artículo 91 de la LIG**, la parte de utilidad del ejercicio que el único dueño o las entidades comerciales o civiles, paguen a su personal en forma de **remuneración extraordinaria, aguinaldo o por otro concepto similar**, será deducible como gasto siempre que se distribuya efectivamente dentro de los plazos fijados por la AFIP, para presentar la declaración jurada de impuesto a las ganancias correspondiente al ejercicio.

Si la distribución no se realizara dentro del término indicado, se considerará como ganancia gravable del ejercicio en que se produjeron tales utilidades, debiendo rectificarse las declaraciones juradas correspondientes, sin perjuicio de su deducción en el año en que se abonen.

==========

APORTES DE LOS EMPLEADORES A PLANES DE SEGURO DE RETIRO

Art. 91 inciso g) de la LIG

g) **Los aportes** de los empleadores efectuados a los **planes de seguro de retiro privados** administrados por entidades sujetas al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación y a los **planes y fondos de jubilaciones y pensiones de las mutuales** inscriptas y autorizadas por el Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social, organismo descentralizado en el ámbito del Ministerio de Salud y Desarrollo Social hasta la suma de pesos quince centavos ($ 0,15) anuales por cada empleado en relación de dependencia incluido en el seguro de retiro o en los planes y fondos de jubilaciones y pensiones. s/R.G. (DGI) 3503 $ 630,05 Desde abril de 1992.

LOS TOPES SE AJUSTAN ANUALMENTE POR IPC

El monto máximo deducible a que se refiere el párrafo anterior, fijado por el artículo 7 de la R.G. (DGI) 3503 del 13 de mayo de 1992, **se ajustará anualmente a partir del 01 de enero de 2023**, inclusive, considerando la variación anual del **Índice de Precios al Consumidor (IPC)** que suministre el Instituto Nacional de Estadística y Censos (INDEC), **correspondiente al mes de octubre del año anterior al del ajuste, respecto del mismo mes del año anterior**.

Quedan incluidos en este inciso **los aportes** a **planes de seguro de vida** que contemplen cuentas de ahorro administrados por entidades sujetas al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación y a fondos comunes de inversión que se constituyan con fines de retiro, en los términos del **segundo párrafo del inciso b) del artículo 85 de la LIG**.

El art. 85 inciso b) de la LIG, establece que:

Se fija como importe máximo a deducir por los conceptos indicados en este inciso la suma de pesos cuatro centavos ($ 0,04) (1) anuales, se trate o no de prima única.

(1) El importe fue fijado por la DGI en la suma de $ 996,23 a partir del período fiscal 1992 s/RG (DGI) 3636 y 3794 y hasta el período fiscal 2018 inclusive.

Período fiscal 2024 $ 195.845,39

Período fiscal 2023 $ 80.707,25

Período fiscal 2022: pesos veinticuatro mil ($ 42.921,24) **s/Decreto 18/2023**.

El art. 1 del decreto 59/2019 (B.O.21.01.2019), establece que:

Se establece que el monto máximo a deducir por los conceptos indicados en los incisos b) y j) del artículo 81 (HOY ART. 85 INCISO B) E INCISO J) DE LIG) de la ley de impuesto a las ganancias, para cada uno de los períodos fiscales que se detallan a continuación, es el siguiente:

Período fiscal 2021: pesos veinticuatro mil ($ 24.000).

El monto dispuesto para el período fiscal 2021 se ajustará según lo que se establezca en la ley que se dicte en función de lo previsto en el art. 303 de la ley 27.430 (UVT).

Período fiscal 2020: pesos dieciocho mil ($ 18.000).

Período fiscal 2019: pesos doce mil ($ 12.000).

==========

GASTOS DE REPRESENTACION

Art. 91 inciso h) de la LIG

h) Los gastos de representación efectivamente realizados y debidamente acreditados, **hasta una suma equivalente al uno con cincuenta (1,50%) del monto total de las remuneraciones** pagadas en el ejercicio fiscal al personal en relación de dependencia.

DEFINICION DE GASTOS DE REPRESENTACION

Art. 221 del D.R. de la LIG.

A efectos de lo dispuesto por el **inciso h) del artículo 91 de la LIG**, se entenderá por gasto de representación toda erogación realizada o reembolsada por la empresa que reconozca como finalidad su representación fuera del ámbito de sus oficinas, locales o establecimientos o en relaciones encaminadas a mantener o mejorar su posición de mercado, incluidas las originadas por viajes, agasajos y obsequios que respondan a esos fines.

NO SON GASTOS DE REPRESENTACION

Art. 221 segundo párrafo del D.R. de la LIG.

No están comprendidos en el concepto definido en el párrafo anterior, los gastos dirigidos a la masa de consumidores potenciales, tales como los **gastos de propaganda**, ni los **viáticos** y **gastos de movilidad** que, en las sumas reconocidas por la AFIP, se abonen al personal en virtud de la naturaleza de las tareas que desempeñan o para compensar gastos que su cumplimiento les demanda.

TOPE PARA LA DEDUCCION DE LOS GASTOS DE REPRESENTACION

Art. 221 tercer párrafo del D.R. de la LIG.

La deducción por concepto de gastos de representación no podrá exceder del porcentaje establecido en el inciso h) del artículo 91 de la ley, aplicable sobre las retribuciones abonadas en el ejercicio al personal en relación de dependencia, excluidas las gratificaciones y retribuciones extraordinarias a que se refiere el inciso f) del mencionado artículo.

Su cómputo deberá encontrarse respaldado por comprobantes que demuestren fehacientemente la realización de los gastos en ella comprendidos y estará condicionado a la demostración de la relación de causalidad que los liga a las ganancias gravadas y no beneficiadas por exenciones.

GASTOS POR VIAJES

Art. 221 último párrafo del D.R. de la LIG.

Los gastos de representación concernientes a viajes solo podrán computarse en la medida en que guarden la relación de causalidad señalada en el párrafo tercero.

En ningún caso deberán considerarse a efectos de la deducción, la parte de estos que reconozcan como causa el viaje del o los acompañantes de las personas a quienes la empresa recomendó su representación.

JURISPRUDENCIA SOBRE GASTOS DE REPRESENTACION

RED LINK SA TFN SALA A DEL 13.08.2015

Se trata de la deducción de los gastos de una convención realizada en Cancún México. Sin tener en cuenta el tope del 1,5% de las remuneraciones.

La empresa contablemente los registró en gastos de representación, e impositivamente pretende sostener que se trata de gastos de publicidad.

"*1.- Que a fs. 24/35 vta.* ***se interpone recurso de apelación contra una resolución dictada por la Administración Federal de Ingresos Públicos de fecha 28 de marzo de 2006****, mediante la cual se disminuye el saldo a favor* ***correspondiente al impuesto a las ganancias por el período fiscal 1999***.

En primer lugar explica que ***la empresa actora se dedica a la administración de redes de cajeros automáticos*** *y dispositivos similares, como así también a la operación de cámaras electrónicas de medios de pago y al procesamiento de información y datos involucrados en el servicio de compensación electrónica de medios de pago.*

(..)

Entiende que los gastos que fueran impugnados por el organismo fiscal ***no encuadran en la definición de gastos de representación*** *expuesta en la ley del impuesto a las ganancias,* ***tratándose de gastos de publicidad y promoción*** *destinados a generar nuevos negocios y brindar información sobre los mismos.*

Sostiene que ***los gastos en cuestión se incurrieron con el objetivo de generar un clima ameno de negocios donde clientes y potenciales compradores*** *puedan sentirse cómodos para aportar ideas y definir negocios, estrategias a seguir, enterarse de los nuevos productos que lanzará la compañía, etc.*

Al respecto, agrega que ***el Fisco Nacional no tuvo en consideración que se trata de gastos inherentes al giro del negocio****, en virtud de que* ***la Convención realizada tuvo un carácter publicitario y promocional*** *pues* ***permitiría la presentación de nuevos productos propios de su actividad y necesarios para obtener mayores ingresos****.*

Por su parte, manifiesta que ***el erróneo encuadre de los gastos efectuados vulnera en forma evidente el principio de realidad económica*** *como pauta hermenéutica de la relación jurídica tributaria. Cita jurisprudencia que entiende avala su postura.*

Expone que ***si bien tales gastos fueron contabilizados en la cuenta contable "Gastos de Representación"****, no existe una definición clara desde el punto de vista contable respecto a que tipo de gastos se refieren, como sí existe tal definición en la ley del impuesto a las ganancias.*

(..)

II.- Que a fs. 46/52 ***la representación fiscal contesta el traslado del recurso que le fuera conferido****, quien, en orden a las razones que expone, peticiona se confirme el acto apelado, con costas. Ofrece como prueba los antecedentes administrativos de la causa y deja planteado el caso federal.*

III.- Que a fs. 69 ***se elevan los presentes autos a consideración de la Sala "A" y se ponen para dictar sentencia****.*

CONSIDERANDO:

(..)

SENTENCIA DEL TFN

II.- Que como consecuencia de la fiscalización practicada a la recurrente, el organismo fiscal efectuó un ajuste en el impuesto a las ganancias, por el período fiscal 1999, sustentado en la ***deducción de gastos originados en una Convención realizada en la ciudad de Cancún -México-, sin tener en cuenta el tope establecido en el artículo 87 inc. i) de la ley del impuesto a las ganancias****.*

Por su parte, ***la actora aduce que no se trata de gastos de representación, sino que, en todo caso, debían encuadrarse como gastos de publicidad y promoción*** *destinados a generar nuevos negocios y brindar información sobre los mismos.*

III.- Que en ese contexto, debe aclararse que ***no se halla en tela de juicio la vinculación con la actividad gravada de los gastos efectuados con motivo de la "VI Convención Link", pero si se controvierte el tratamiento que corresponde asignar a los mismos en el impuesto a las ganancias****. Es decir,* ***si aquellas erogaciones deben ser consideradas "Gastos de representación" como entiende el Fisco Nacional, y por lo tanto corresponden que sean deducidos con el límite establecido en el art. 87 inc. i) de la ley del citado impuesto o si, por el contrario, deben considerarse como gastos de publicidad, como aduce la actora, y por ende, resultan deducibles en su totalidad****.*

IV.- Que en cuanto a la deducción de gastos en el impuesto a las ganancias, corresponde hacer referencia al ***art. 80 de la ley*** (HOY ART. 83 DE LA LIG) *de dicho impuesto, el cual prescribe que "Los gastos cuya deducción admite esta ley, con las restricciones expresas contenidas en la misma, son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que las origina. Cuando los gastos se efectúen con el objeto de obtener, mantener y conservar ganancias gravadas y no gravadas, generadas por distintas fuentes productoras, la deducción se hará de las ganancias brutas que produce cada una de ellas en la parte o proporción respectiva."*

Por su parte, respecto a las deducciones especiales de la tercera categoría, ***el art. 87 en el inciso i)*** (HOY ART. 91 INCISO H) *de la ley del impuesto -t.v. a la sazón- preveía que se podían deducir "...Los gastos de representación efectivamente realizados y debidamente acreditados, hasta una suma equivalente al 2% (dos por ciento) del monto total de las remuneraciones pagadas en el ejercicio fiscal al personal en relación de dependencia".*

En este sentido, ***el art. 141 del decreto reglamentario*** (HOY ART. 221 DEL D.R. DE LA LIG) *de la ley del impuesto en cuestión establece que se entenderá por gasto de representación a "... toda erogación realizada o reembolsada por la empresa que reconozca como finalidad su representación fuera del ámbito de sus oficinas, locales o establecimientos o en relaciones encaminadas a mantener o mejorar su posición de mercado, incluidas las originadas por viajes, agasajos y obsequios que respondan a esos fines.", aclarando el artículo en cuestión que "No están comprendidos en el concepto definido en el párrafo anterior, los gastos dirigidos a la masa de consumidores potenciales, tales como gastos de*

propaganda, ni los viáticos y gastos de movilidad que... se abonen al personal en virtud de la naturaleza de las tareas que desempeñan o para compensar gastos que su cumplimiento les demanda".

En razón de lo expuesto, se desprende que ***el principio general para admitir la deducción de un gasto en el impuesto a las ganancias****, es que resulte necesario para obtener, mantener y conservar la ganancia gravada por dicho tributo, debiendo tenerse en cuenta las restricciones a las deducciones que la propia ley del impuesto establece.*

Ahora bien, ***la ley del impuesto en su art. 87 enumera*** *una serie de conceptos que resultan deducibles para la tercera categoría de ganancias, dentro del cual se encuentran incluidos a los gastos de representación,* ***pero se establece un tope para dicha deducción****, como fuera anteriormente expuesto.*

Por su parte, y si bien el Decreto Reglamentario de la ley del impuesto especificó que debe entenderse por gastos de representación, también ***resulta importante el aporte realizado por Reig en su libro*** *"Impuesto a las Ganancias" (10° ed. -2001- Ediciones Macchi pag. 473) en donde expresó que "... Según lo define la Real Academia Española en su conocido diccionario, representación significa acción y efectos de representar y esta última expresión tiene, como una de sus acepciones ser símbolo o imagen de una cosa. Consecuentemente, se entiende por gastos de esta índole los que se relacionan con la ubicación o imagen de la empresa o de una función pública, en el medio económico y social y que hacen a su relieve, prestigio u otra proyección de carácter general".*

MOTIVO DE LA CONVENCION

V.- Que de los antecedentes administrativos acompañados ante esta instancia, surge agregada la invitación y el cronograma de actividades referidos a la denominada "VI Convención Link" (vid. ant. adm. a fs. 282/287 del cpo. Ganancias 11). De dichos elementos se desprende que ***la citada Convención coincidía con el décimo aniversario de la empresa y participarían de la misma los profesionales enumerados en el cronograma de actividades, quienes se encontraban encargados de brindar conferencias relacionadas con el contexto económico, financiero y tecnológico en donde presta sus servicios la empresa actora, como así también sobre las estrategias de la firma y la presentación de nuevos productos****.*

Por su parte, en las actuaciones administrativas (vid. fs. 573 del cpo. Ganancias III) se encuentra agregada ***una nota en donde la recurrente explica que la citada Convención se realizó para****:*

- Capacitar a los clientes que asistían a la misma,
- Realizar el lanzamiento de nuevos productos,
- Informar sobre las estrategias comerciales a seguir,
- Efectuar demostraciones de nuevos productos,
-Evacuar consultas técnico-operativas respecto a los productos existentes en la red,
- La presentación de disertantes vinculados al sistema económico financiero, telecomunicaciones y comercio electrónico, que expusieron sobre temas especialmente enfocados a las problemáticas existentes en las entidades financieras participantes.

Asimismo, se desprende del informe final de inspección (vid. fs. 497 cpo. Ganancias III) que la Convención estaba destinada a personas vinculadas económicamente con la empresa actora.

PARA EL TFN SE TRATA DE GASTOS DE REPRESENTACION Y NO DE GASTOS DE PUBLICIDAD

VI.- Que en virtud de lo dispuesto por el decreto reglamentario y la doctrina antes citada, ***es dable concluir que surge evidente que las erogaciones en que incurrió la actora con motivo de la celebración de la "VI Convención Link", se encuentran comprendidas dentro del concepto "gastos de representación"*** *en tanto que se desprende de los elementos analizados que* ***su celebración estaba orientada al análisis de cuestiones vinculadas con el posicionamiento e imagen de la empresa, dentro del contexto en el que opera y se encontraba dirigido a personas vinculadas operativamente con la empresa****. Surge evidente que* ***se trata de gastos efectuados fuera del ámbito de sus oficinas tendientes a mantener su prestigio en el rubro en que se desempeña****.*

Por su parte, y ***si bien dentro de las cuestiones a tratar en la Convención se encontraba la presentación de nuevos productos, es dable concluir que resultó ser un tema más referido al posicionamiento y prestigio de la empresa, pero no implica que estemos frente a gastos de publicidad y promoción****, como plantea la actora, siendo evidente que* ***no se trató de una campaña publicitaria dirigida a la masa de consumidores potenciales, sino que estaba estratégicamente dirigida a personas vinculadas económicamente con la empresa****.*

Que lo dicho por la propia actora en el recurso presentado (vid. fs. 28 de autos) respecto a que ***"Dicha Convención era un evento de trascendente significación... dado que su objetivo principal era promocionar, publicitar y efectuar la presentación (lanzamiento y demostraciones) de nuevos productos a la vez de comunicar; discutir y compartir con sus clientes las estrategias a corto, mediano y largo plazo, ya que en definitiva los mismos resultan en última instancia ser "socios" de Red Link en su negocio y el nexo entre sus productos y el mercado"*** *no hace mas que sustentar el criterio fiscal en cuanto al encuadre de los gastos en cuestión,* ***surgiendo evidente la vinculación de la Convención con el posicionamiento y prestigio de la empresa actora****.*

LA EMPRESA CONTABILIZO LOS GASTOS COMO GASTOS DE REPRESENTACION

En apoyo de lo expuesto, ***corresponde puntualizar que la propia actora registró tales gastos en su contabilidad como "gastos de representación"*** *circunstancia que no hace mas que robustecer la tesis fiscal.*

Al respecto, corresponde señalar que conforme surge del art. 69 del decreto reglamentario de la ley del impuesto, los sujetos comprendidos en los incisos a), b) y c) -dentro de los cuales se encuentra la actora- y en el último párrafo del artículo 49 de la ley deben liquidar el impuesto a las ganancias partiendo del resultado contable al que deberán hacerse

los ajustes necesarios conforme lo establecido por las normas del impuesto en cuestión arribando así al resultado impositivo.

NO SE PUEDE UTILIZAR CRITERIOS DISTINTOS EN EL BALANCE Y EN LA DECLARACION JURADA DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Del método de liquidación expuesto, se desprende que ***no puede considerarse que los contribuyentes puedan optar en los balances impositivos por un método distinto del otorgado contablemente, en tanto que no existe autonomía entre los balances fiscal y comercial, toda vez que el decreto reglamentario alude al "resultado neto del ejercicio comercial", al que se le adicionarán y deducirán los ajustes impositivos (<u>"Industrias Plásticas D'Accord SRL", TFN, Sala A, 17/12/1997)</u>***.

Ello así, ***corresponde señalar que si la actora consideraba que las erogaciones en cuestión no encuadraban dentro del concepto de gastos de representación, no debió incluirlos en dicha categoría en su balance contable****.*

En función de todo lo expuesto, corresponde confirmar la resolución apelada.
Por ello, SE RESUELVE:

Confirmar la resolución apelada. *Con costas.*
Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos acompañados y archívese.

Dr. Armando Magallón
Vocal
Dr. Juan Carlos Vicchi
Vocal
Dr. Ignacio Josué Buitrago
Vocal"

==========

<u>HONORARIOS DE DIRECTORES, SINDICOS Y SOCIOS GERENTES</u>

Si bien puede parecer una verdad de perogruyo, se debe tener presente que para el perceptor de los honorarios (el director de la SA, el socio gerente de la SRL), se trata de una renta de cuarta categoría en los términos del art. 82 inciso f) de la LIG, mientras que para quien paga los honorarios (la SA, la SRL) se trata de una deducción de tercera categoría.

Art. 91 inciso i) de la LIG

i) Las sumas que se destinen al pago de **honorarios a directores**, **síndicos** o **miembros de consejos de vigilancia** y las acordadas a los **socios administradores** -con las limitaciones que se establecen en el presente inciso- por parte de los contribuyentes comprendidos en el inciso a) del artículo 73 (LAS SOCIEDADES DE CAPITAL).

<u>LIMITACION DE LA DEDUCCION EN CABEZA DE LA SOCIEDAD</u>

Art. 91 inciso i) segundo párrafo de la LIG

EN EL CASO DE DIRECTORES, MIEMBROS DE CONSEJO DE VIGILANCIA Y SOCIOS ADMINISTRADORES

25% RESULTADO CONTABLE O $ 12.500 (CON EL INCREMENTO DE LA LEY 27.630 B.O.16.06.2021)

REQUISITO TEMPORAL PARA LA DUDUCCION (PLAZO PREVISTO PARA LA PRESENTACION DE LA DDJJ)

Las sumas a deducir en concepto de honorarios de **directores** y **miembros de consejos de vigilancia** y de retribuciones a los **socios administradores** por su desempeño como tales, **<u>no podrán exceder</u> el veinticinco por ciento (25%) de las utilidades contables del ejercicio, o hasta la que resulte de computar pesos doce mil quinientos ($ 12.500) por cada uno de los perceptores** de dichos conceptos, **la que resulte mayor**, **<u>siempre que se asignen dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada anual del impuesto a las ganancias</u>** del año fiscal por el cual se paguen.

ASIGNACION DE LOS HONORARIOS LUEGO DEL VENCIMIENTO DE LA DDJJ DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

En el caso de asignarse (LOS HONORARIOS) con posterioridad a dicho plazo (EL VTO. DE LA DDJJ DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS), el importe que resulte computable (DEDUCIBLE) de acuerdo con lo dispuesto precedentemente **será deducible en el ejercicio en que se asigne**.

En resumidas cuentas, la deducción de los honorarios en cabeza de la sociedad se encuentra limitada al 25% del resultado contable o a $ 12.500 por cada director /socio gerente, de ambos el importe que fuera mayor. En el caso que resulte de aplicación el monto fijo ($ 12.500), el mismo deberá incrementarse en un 40% (de tratarse de una mujer) o en un 60% (de tratarse de un travesti, transexual o transgénero) de acuerdo con las modificaciones introducidas por la ley 27.630.

<u>HONORARIOS DE SINDICOS</u>

Se debe tener presente que los **<u>honorarios de síndicos</u>** se deducen en su totalidad, sin la limitación de los topes (25% del resultado contable o $ 12.500).

INCREMENTO DEL MONTO FIJO DE $ 12.500

Art. 91 inciso i) tercer y cuarto párrafo de la LIG (INCORPORADO POR LA LEY 27.630 B.O.16.06.2021) CON VIGENCIA PARA EJERCICIOS INICIADOS 01.01.2021

"El monto fijo (DE $ 12.500) *a que se refiere el párrafo anterior se incrementará en un cuarenta por ciento (40%) cuando su perceptor sea mujer* ($ 17.500)*, y en un sesenta por ciento (60%) si se tratare de travestis, transexuales y transgénero* ($ 20.000)*, hayan o no rectificado sus datos registrales, de conformidad con lo establecido en la ley 26.743.*

En la medida en que resulten de aplicación disposiciones societarias que establezcan un cupo mínimo de composición del órgano de administración y/o de fiscalización de los contribuyentes comprendidos en el inciso a) del artículo 73 (LAS SOCIEDADES DE CAPITAL)*, los incrementos dispuestos en el párrafo precedente solo procederán por la incorporación de integrantes que representen un excedente que se verifique con relación al mencionado cupo".*

TOPE DEDUCIBLE PARA DIRECTORES, MIEMBROS DE CONSEJOS DE VIGILANCIA Y SOCIOS ADMINISTRADORES

Art. 222 del D.R. de la LIG.

La deducción por concepto de honorarios de **directores**, **miembros de consejos de vigilancia** o por retribución a **socios administradores** que establece **el inciso i) del artículo 91 de la LIG**, no podrá superar el mayor de los siguientes límites:

TOPE DEL 25% DEFINICION DE RESULTADO CONTABLE

Art. 222 inciso a) del D.R. de la LIG.

El art. 222 inciso a) del D.R. de la LIG, a la hora de reglamentar el tope referido al veinticinco por ciento (25%) de las **utilidades contables** del ejercicio, establece que "*deberá entenderse por **utilidad contable a la obtenida después de detraer el Impuesto a las Ganancias** del ejercicio que se liquida*" determinado según las normas de la LIG y su decreto reglamentario

Por lo tanto el resultado que debe tomarse para la aplicación del tope del 25%, es el **resultado contable**, luego de descontar el impuesto a las ganancias, que surja **del balance contable ajustado por inflación**. En materia de impuesto sobre los bienes personales el fisco se ha expedido en distintos dictámenes afirmando que se debe tomar el balance contable sometido a aprobación de los accionistas o socios. (dictámenes DAT 60/2003 del 01.09.2003, 67/2003 del 02.10.2003, 72/2003 del 19.11.2003, 64/2005 del 20.10.2005).

DICTAMEN (DAT) 60/2003 DEL 01.09.2003

"*SUMARIO*
*Se interpreta que la valuación, de las acciones y participaciones societarias a que hace referencia el régimen instaurado por el artículo incorporado a continuación del artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales, deberá realizarse sobre la base del **balance contable sometido a la asamblea de accionistas** u órgano equivalente*".

DICTAMEN (DAT) 67/2003 DEL 02.10.2003

"*SUMARIO*
*Se interpreta que la valuación, de las acciones y participaciones societarias a que hace referencia el régimen instaurado por el artículo incorporado a continuación del artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales, deberá realizarse sobre la base del **balance contable sometido a la asamblea de accionistas** u órgano equivalente*".

DICTAMEN (DAT) 72/2003 DEL 19.11.2003

"*SUMARIO*
(..)
*3) **El Balance** a que se refiere el artículo 22 inciso h) de la Ley, resulta ser **aquel sometido a la asamblea de accionistas** u órgano equivalente en otros tipos societarios*".

DICTAMEN (DAT) 64/2005 DEL 20.10.2005

"*SUMARIO*
*Se interpreta que la valuación, de las acciones y participaciones societarias a que hace referencia el régimen instaurado por el artículo incorporado sin número a continuación del artículo 25 de la Ley de Impuesto sobre los Bienes Personales, deberá realizarse sobre la base del **balance contable sometido a la asamblea de accionistas** u órgano equivalente*".

DICTAMEN (DAyT) 23/1981 DEL 05.08.1981

Se trata de un dictamen referido al cambio de la fecha de cierre del ejercicio en los términos de la R.G. (DGI) 1.966, no obstante lo expuesto resulta de utilidad para definir el concepto de "Balance contable"

"*La forma de declarar impositivamente la renta neta para contribuyentes que llevan libros y practiquen balances anuales, se encuentra claramente determinada en el artículo 62 del decreto reglamentario -texto ordenado en 1979 y sus modificaciones- de la Ley del Impuesto a las Ganancias* (HOY ART. 127 DEL D.R. DE LA LIG)*.*

En tal sentido, se deberá partir indefectiblemente de los resultados del ***balance comercial -aprobado en su caso por la asamblea*** *ordinaria de la sociedad- efectuando las correcciones que correspondan por aplicación de la ley impositiva.*

Por lo expuesto no es posible autorizar un balance fiscal con fecha de cierre distinta a la prevista para el balance comercial por los estatutos, dado que, aparte de que tal autorización violaría las normas legales y reglamentarias que legislan la situación expuesta, no surge de estas últimas que esta Dirección General tenga facultades para contemplar excepciones en dicha materia".

Definición del término utilidad contable

Papel Prensa SACIF CNACAF Sala I del 27.05.2025
Deducción de honorarios de directores.
Tope del 25% del resultado contable.
Definición del término utilidad contable.
Períodos fiscales 2006, 2007 y 2008.
Multa por omisión de impuestos art. 45 de la ley 11.683.
El TFN revocó la determinación de oficio.
La CNACAF confirma la sentencia del TFN.
Art. 91 inciso i) de la LIG.
Art. 222 del D.R. de la LIG.
Se admite la deducción de los honorarios de directores para determinar el resultado contable sobre el cual se aplica el tope del 25%.
En el mismo sentido que Eastel S.A.I.C. CNACAF Sala V del 26.11.2013.
Eastel S.A.I.C. CSJN del 16.03.2015 (Por art. 280 CPCCN).

"***I.*** *La firma actora interpuso el recurso de apelación previsto en el artículo 76, inciso 'b', de la ley 11.683 contra la resolución nº 88/2014 (DV DEOB) de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP-DGI), que determinó de oficio la obligación tributaria en el* ***impuesto a las ganancias (períodos fiscales 2006, 2007 y 2008)****, liquidó los intereses resarcitorios y aplicó una sanción de* ***multa por infracción al artículo 45 de la ley 11.683****.*

II. El Tribunal Fiscal de la Nación resolvió: "revocar la resolución apelada*, con costas".*

Para decidir de ese modo, efectuó las siguientes consideraciones:

(i) "La cuestión traída a conocimiento [...] se resume en dilucidar el significado y alcance del término ***'utilidad contable del ejercicio'*** *establecido en el* ***art. 87 inc. 'j'*** (HOY ART. 91 INCISO I) DE LA LIG) *de la Ley N° 20.628 [...] y* ***art. 142 inc. 'a'*** (HOY ART. 222 DEL D.R. DE LA LIG) *del Decreto N° 1344/1998, reglamentario de la ley de gravamen".*

Sobre esa base de estudio correspondía "verificar si a fin de terminar la base de cálculo del art. 87 inc. 'j' de la ley de gravamen, una vez cargadas contablemente como pérdidas aquellas erogaciones efectuadas durante el ejercicio económico correspondientes a pagos de honorarios de los miembros del directorio y del consejo de vigilancia, ***pueden*** *o no luego dichas erogaciones* ***sumarse al resultado impositivo sobre el cual se calcula el tope del 25% de honorarios deducibles****".*
(..)
(xi) "En resumidas cuentas, ***no se advierte improcedente que el cálculo del tope para limitar la deducibilidad de los honorarios de los órganos societarios se encuentre influenciado por la deducción de los mismos honorarios*** *a los que pretende limitar, en tanto* ***dicho concepto integraría de forma simultánea no solo el límite sino el objeto limitado, motivo por el cual la adición efectuada por la aquí actora al estado de resultados con la finalidad de conformar la utilidad contable resulta ajustada a derecho****".*
(..)
IV. Los agravios de la AFIP deben ser desestimados*.*

En efecto, la determinación de oficio no exhibe "el sustento técnico" para prohibir a la firma actora que reinserte las sumas que abonó a los miembros de los órganos societarios a efectos de calcular el tope previsto en el artículo 87 inciso 'j' de la ley de impuesto a las ganancias.

Ello es así pues la disposición que contenida en el ***artículo 142, inciso 'a', del decreto reglamentario*** (HOY ART. 222 DEL D.R. DE LA LIG) *1344/1918* ***no prohíbe ni excluye la posibilidad de que la firma actora reste a la utilidad contable del ejercicio los honorarios que abonó*** *a aquéllos a fin de calcular el referido tope.*

Ciertamente, como puso de relieve el Tribunal Fiscal de la Nación "más allá de la reiteración efectuada por el ente recaudador en cuanto a que ***el art. 142 inc. 'a' del decreto reglamentario*** (HOY ART. 222 DEL D.R. DE LA LIG) *[n° 1344/1918]* ***admite sólo la detracción de la utilidad contable del propio Impuesto a las Ganancias****,* ***ello no implica introducir una definición de lo que, en definitiva, puede encontrarse incluido o excluido de esa misma utilidad contable que ni la ley ni su decreto definen****".*

Debe retenerse, paralelamente, que el peritaje contable exhibió que los expertos contadores concordaron en que la única diferencia entre el criterio tomado por la firma actora y el criterio sostenido por la AFIP "es ***la adición del importe de los honorarios cargados a resultados del ejercicio a efectos de su neutralización****".*

V*. El Tribunal comparte, por lo demás, las consideraciones que la* ***Sala V formuló en el precedente "Eastel S.A.I.C.", pronunciamiento del 26 de noviembre de 2013****, en el sentido que "la determinación de oficio no aclara cuál fue el*

'resultado impositivo' de ese ejercicio, sin computar los honorarios de los directores, es decir, la 'utilidad impositiva antes del honorario' [...] ni cuál fue la 'utilidad contable después del impuesto', a fin de que sea posible formular el cálculo del límite del 25% en cuestión, [...]; ya que ***para determinar el impuesto a las ganancias es necesario saber cuánto puede deducirse en concepto de honorarios de los directores*** *y, a su vez,* ***para determinar el importe de los honorarios deducibles es necesario establecer cuál es el impuesto a las ganancias del ejercicio*** *(cfr. Karina Januszewski, 'Honorarios deducibles en el Impuesto en las Ganancias', La Ley Checkpoint, IMP2012-4,65)".*

Esa decisión ***se encuentra firme en razón de que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, el 16 de marzo 2015, declaró inadmisible el recurso de queja*** *interpuesto por aplicación del artículo 280 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.*

Debe añadirse, todavía, que aquí los honorarios fueron efectivamente abonados, a diferencia del precedente "Eastel S.A.I.C.", citado, en el que únicamente habían sido "previsionados".

VI. *Por tanto, corresponde* ***desestimar los agravios de la AFIP y confirmar la sentencia apelada****".*

Reflexión:

El 25% se debe aplicar sobre la utilidad contable, luego de restar el impuesto a las ganancias.

Es decir que a la utilidad contable se le debe deducir el impuesto a las ganancias, pero a su vez la deducción de honorarios disminuye la base imponible del impuesto a las ganancias.

Por lo tanto, debemos recurrir a una fórmula.

Para lo cual vamos a recurrir al artículo de **Richard Amaro Gómez** "Ganancias. Honorarios de directores deducibles. Ejercicios iniciados a partir del 1/1/2025. Fórmula directa" publicado en Errepar en PAT el 08.05.2026 donde el autor con su acostumbra solvencia desarrolla las fórmulas para la deducción de honorarios de directores:

"*Recordemos que durante 2021 se sancionó la ley 27630, la cual introdujo nuevamente modificaciones a la tasa corporativa y al impuesto al dividendo para los ejercicios 2021 (sujetos con cierre diciembre) o 2022 (sujetos con cierre diferente a diciembre). En línea, se estableció una escala sobre la cual tributan las sociedades de capital.*

En cuanto a los ejercicios 2025 (con cierre diciembre) y 2026 (con cierre diferente a diciembre), la escala quedó de la siguiente manera:

Ejercicios iniciados a partir del 1/1/2025, inclusive				
Ganancia neta imponible acumulada		***Pagarán $***	***Más el %***	***Sobre el excedente de $***
Más de $	***A $***			
0,00	*101.679.575,26*	*0,00*	*25%*	*0,00*
101.679.575,26	*1.016.795.752,62*	*25.419.893,82*	*30%*	*101.679.575,26*
1.016.795.752,62	*En adelante*	*299.954.747,02*	*35%*	*1.016.795.752,62*

En función de lo expuesto, a continuación exponemos las fórmulas directas para cuantificar los honorarios deducibles:
A) Primer tramo de la escala

$$\textbf{Honorarios deducibles} = \frac{(0{,}25 \times UC) - (0{,}0625 \times UI)}{0{,}9375}$$

B) Segundo tramo de la escala

$$\textbf{Honorarios deducibles} = \frac{7.625.968{,}15 + (0{,}25 \times UC) - (0{,}075 \times UI) - 6.354.973{,}46}{0{,}925}$$

c) Tercer tramo de la escala

$$\textbf{Honorarios deducibles} = \frac{88.969.628{,}37 + (0{,}25 \times UC) - (0{,}0875 \times UI) - 74.988.686{,}76}{0{,}9125}$$

FÓRMULA INDIRECTA

Recordemos que durante 2021 se sancionó la ley 27630, la cual introdujo nuevamente modificaciones a la tasa corporativa y al impuesto al dividendo para los ejercicios 2021 (sujetos con cierre diciembre) o 2022 (sujetos con cierre diferente a diciembre). En línea, se estableció una escala sobre la cual tributan las sociedades de capital.

En cuanto a los ejercicios 2025 (con cierre diciembre) y 2026 (con cierre diferente a diciembre), la escala quedó de la siguiente manera:

Ejercicios iniciados a partir del 1/1/2025, inclusive				
Ganancia neta imponible acumulada		*Pagarán $*	*Más el %*	*Sobre el excedente de $*
Más de $	*A $*			
0,00	*101.679.575,26*	*0,00*	*25%*	*0,00*
101.679.575,26	*1.016.795.752,62*	*25.419.893,82*	*30%*	*101.679.575,26*
1.016.795.752,62	*En adelante*	*299.954.747,02*	*35%*	*1.016.795.752,62*

En función de lo expuesto, a continuación exponemos las fórmulas indirectas para cuantificar los honorarios deducibles:
1. Primer tramo de la escala

$$IG = \frac{(0{,}25 \times UI) - 0{,}0625 \times UC}{0{,}9375}$$

2. Segundo tramo de la escala

$$IG = \frac{25.419.893{,}82 + 0{,}30 \times UI - 0{,}075 \times UC - 30.503.872{,}58}{0{,}925}$$

3. Tercer tramo de la escala

$$IG = \frac{299.954.747{,}02 + 0{,}35 \times UI - 0{,}0875 \times UC - 355.878.513{,}42}{0{,}9125}$$

Para lo cual vamos a recurrir al artículo de **Richard Amaro Gómez** "Ganancias. Honorarios de directores y socios" publicado en Errepar en PAT el 19.01.2025 donde el autor con su acostumbra solvencia desarrolla las fórmulas para la deducción de honorarios de directores:

"TOPE DEDUCIBLE PARA EL EJERCICIO FISCAL 2024/2025

En el presente trabajo, desarrollaremos las fórmulas directas e indirectas para cuantificar el tope deducible de los honorarios de los directores y socios administradores, para lo cual sugerimos tener en cuenta lo siguiente:

*1. **Fórmulas directas e indirectas**: es importante destacar que, cualquiera sea el método elegido (directo e indirecto) para determinar el tope de honorarios deducibles, lo cierto es que el resultado es el mismo; en definitiva, tanto por un camino como por otro se llega con las mismas variables a igual tope de honorarios deducibles.*

*2. **Fórmulas matemáticas**: las fórmulas matemáticas para determinar el tope de los honorarios fueron calculadas a partir de la escala actualizada aplicable para el período fiscal 2024, tomando como base para dicho cálculo los valores actualizados del impuesto fijo y los valores que representan el excedente.*

Recordemos que para los ejercicios de las sociedades de capital 2024 (sujetos con cierre diciembre) o 2025 (sujetos con cierre diferente a diciembre), resulta de aplicación la escala que a continuación se expone.

FÓRMULA DIRECTA

***Ejercicios 2024 (con cierre diciembre) y 2025 (con cierre diferente a diciembre)** (1)*

Ejercicios iniciados a partir del 1/1/2024, inclusive				
Ganancia neta imponible acumulada		*Pagarán $*	*Más el %*	*Sobre el excedente de $*
Más de $	*A $*			
$ 0,00	*$ 34.703.523,08*	*$ 0,00*	*25%*	*$ 0,00*
$ 34.703.523,08	*$ 347.035.230,79*	*$ 8.675.880,77*	*30%*	*$ 34.703.523,08*
$ 347.035.230,79	*En adelante*	*$ 102.375.393,08*	*35%*	*$ 347.035.230,79*

Teniendo en cuenta lo expuesto, las fórmulas para calcular directamente los honorarios deducibles son las siguientes:

1. Primer tramo de la escala

Ganancia neta imponible acumulada		*Pagarán $*	*Más el %*	*Sobre el excedente de $*
Más de $	*A $*			
$ 0,00	*$ 34.703.523,08*	*$ 0,00*	*25%*	*$ 0,00*

$$\textit{Honorarios deducibles} = \frac{(0{,}25 \times UC) - (0{,}0625 \times UI)}{0{,}9375}$$

2. Segundo tramo de la escala

Ganancia neta imponible acumulada		*Pagarán $*	*Más el %*	*Sobre el excedente de $*
Más de $	*A $*			
$ 34.703.523,08	*$ 347.035.230,79*	*$ 8.675.880,77*	*30%*	*$ 34.703.523,08*

$$\textit{Honorarios deducibles} = \frac{2.602.764{,}23 + (0{,}25 \times UC) - (0{,}075 \times UI) - 2.168.970{,}19}{0{,}925}$$

3. Tercer tramo de la escala

Ganancia neta imponible acumulada		*Pagarán $*	*Más el %*	*Sobre el excedente de $*
Más de $	*A $*			
$ 347.035.230,79	*En adelante*	*$ 102.375.393,08*	*35%*	*$ 347.035.230,79*

$$\textit{Honorarios deducibles} = \frac{30.365.582{,}69 + (0{,}25 \times UC) - (0{,}0875 \times UI) - 25.593.848{,}27}{0{,}9125}$$

FÓRMULA INDIRECTA

Ejercicios 2024 (con cierre diciembre) y 2025 (con cierre diferente a diciembre) *(2)*

Ejercicios iniciados a partir del 1/1/2024, inclusive				
Ganancia neta imponible acumulada		**Pagarán $**	**Más el %**	**Sobre el excedente de $**
Más de $	**A $**			
$ 0,00	$ 34.703.523,08	$ 0,00	25%	$ 0,00
$ 34.703.523,08	$ 347.035.230,79	$ 8.675.880,77	30%	$ 34.703.523,08
$ 347.035.230,79	En adelante	$ 102.375.393,08	35%	$ 347.035.230,79

Teniendo en cuenta lo expuesto, las fórmulas para calcular el impuesto a las ganancias, con el objeto de cuantificar el tope del 25% sobre el resultado contable después del impuesto para el ejercicio fiscal correspondiente, son las siguientes:

1. Primer tramo de la escala

Ganancia neta imponible acumulada		**Pagarán $**	**Más el %**	**Sobre el excedente de $**
Más de $	**A $**			
$ 0,00	$ 34.703.523,08	$ 0,00	25%	$ 0,00

$$\textbf{IG} = \frac{\textbf{(0,25 x UI) - 0,0625 x UC}}{\textbf{0,9375}}$$

2. Segundo tramo de escala

Ganancia neta imponible acumulada		Pagarán $	Más el %	Sobre el excedente de $
Más de $	**A $**			
$ 34.703.523,08	$ 347.035.230,79	$ 8.675.880,77	30%	$ 34.703.523,08

$$IG = \frac{8.675.880,77 + 0,30 \times UI - 0,075 \times UC - 10.411.056,92}{0,925}$$

3. Tercer tramo de escala

Ganancia neta imponible acumulada		Pagarán $	Más el %	Sobre el excedente de $
Más de $	**A $**			
$ 347.035.230,79	En adelante	$ 102.375.393,08	35%	$ 347.035.230,79

$$IG = \frac{102.375.393,08 + 0,35 \times UI - 0,0875 \times UC - 121.462.330,78}{0,9125}$$

---

(1). Fuente: ARCA - Consultas Frecuentes - Impuestos - Impuesto a las Ganancias - Personas Jurídicas - Determinación del Impuesto (https://servicioscf.afip.gob.ar/publico/abc/ABCpaso2.aspx?id_nivel1=563&id_nivel2=567&id_nivel3=727&id_nivel4=2919&p=Determinaci%C3%B3n%20del%20Impuesto)

(2) Fuente: ARCA - Consultas Frecuentes - Determinación del Impuesto, cit. en nota 1".

TOPE DE $ 12.500

Art. 222 inciso b) del D.R. de la LIG.

El art. 222 inciso b) del D.R. de la LIG a la hora de reglamentar el tope referido a los $ 12.500 por cada uno de los perceptores de los honorarios aclara que "*dicho monto se determinará considerando respecto de cada perceptor el importe antes indicado o el de los honorarios o sumas acordadas que se le hubieren asignado, si este último fuera inferior*".

REQUISITOS PAR LA DEDUCCION

Art. 91 inciso i) segundo párrafo de la LIG

LIMITE TEMPORAL PARA QUE RESULTE PROCEDENTE LA DEDUCCION

ASIGNACION INDIVIDUAL DENTRO DEL PLAZO PREVISTO PARA LA PRESENTACION DE LA DDJJ DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS.

Para que resulte procedente la deducción los honorarios deben encontrarse aprobados con asignación individual dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada anual de la sociedad del año fiscal por el cual se paguen.

ASIGNACION DE LOS HONORARIOS LUEGO DEL VENCIMIENTO DE LA DDJJ DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

En el caso de asignarse con posterioridad, los honorarios **serán deducibles en el ejercicio en que se asignen**.

Art. 222 segundo párrafo del D.R. de la LIG.

ACLARACION DEL DECRETO REGLAMENTARIO.

LA ASIGNACION INDIVIDUAL PUEDE SER REALIZADA POR LA ASAMBLEA O POR EL DIRECTORIO

El monto deducible que se determine con arreglo a lo dispuesto en el párrafo anterior (EL 25% DEL RESULTADO CONTABLE O LOS $ 12.500 -CON SU INCREMENTO DE CORRESPONDER- DE AMBOS EL MAYOR), se imputará al ejercicio por el que se paguen los honorarios o sumas acordadas si, dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada de la sociedad correspondiente a ese ejercicio, dichos honorarios o sumas acordadas **hubieran sido**

asignados en forma individual por la asamblea de accionistas o reunión de socios o por el directorio u órgano ejecutivo, si los órganos citados en primer término los hubieran asignado en forma global.

Si las asignaciones aludidas precedentemente tuvieran lugar después de vencido aquel plazo, dicho monto se deducirá en el ejercicio de asignación.

HONORARIOS DE SINDICOS

Art. 222 segundo párrafo del D.R. de la LIG.

Idéntico criterio de imputación regirá para la deducción de las sumas que se destinen al pago de honorarios de síndicos. (PERO NO TIENEN TOPE PARA LA DEDUCCION)

JURISPRUDENCIA EN MATERIA DE HONORARIOS QUE NO SE HABIAN ASIGNADO EN FORMA INDIVIDUAL

En materia de honorarios sin asignación individual por parte de la asamblea o por parte del directorio, el TFN admitió la deducción en aquellos casos en que se logró demostrar con elementos de prueba que en los hechos la asignación individual había ocurrido.

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

Se trata de honorarios de directores sin asignación en forma individual por la asamblea de accionistas y por el directorio.

El TFN remite al fallo "Nueva Subgra SA" de la sala B del 26/05/2003

Los honorarios fueron declarados como ingresos por los directores en sus DDJJ de impuesto a las ganancias.

El TFN revoca la determinación de oficio.

Nueva Subgra SA TFN Sala B del 26.05.2003

Se trata de honorarios de directores sin asignación individual por parte de la Asamblea y por parte del Directorio.

Los honorarios estaban contabilizados en el libro Diario.

Los directores los habían declarado en sus declaraciones juradas de impuesto a las ganancias.

La sociedad había practicado la retención de impuesto a las ganancias sobre los honorarios.

El TFN revoca la determinación de oficio, admitiendo la deducción de los honorarios de los directores.

Observación:

Ambos fallos del TFN luego se desarrollan mas ampliamente en el acápite de jurisprudencia.

CONCEPTOS DEDUCIBLES SIN APLICACIÓN DEL TOPE EN CABEZA DE LA SOCIEDAD

SUELDOS Y HONORARIOS POR FUNCIONES TECNICO ADMINISTRATIVAS.

REQUISITOS PARA SU DEDUCCIÓN PERO SIN TOPES (SE DEDUCE EL 100% DE LOS SUELDOS Y HONORARIOS)

Art. 222 tercer párrafo del D.R. de la LIG.

Las remuneraciones a que se refiere el inciso i) del artículo 91 de la ley **no incluyen** los importes que los directores, síndicos, miembros del consejo de vigilancia o socios administradores **pudieran percibir por otros conceptos (sueldos, honorarios, etcétera)**, los que tendrán el tratamiento previsto en la ley según el tipo de ganancia de que se trate.

REQUISITOS PARA SU DEDUCCION (AL 100%).

DEBE EXISTIR UNA EFECTIVA PRESTACION DE SERVICIOS

EL MONTO TIENE QUE TENER RELACION CON EL SERVICIOS PRESTADO

Art. 222 cuarto párrafo del D.R. de la LIG.

A los efectos indicados **deberá acreditarse que las respectivas sumas responden a efectivas prestaciones de servicios**, que **su magnitud guarda relación con la tarea desarrollada** y, de corresponder, que se ha cumplimentado con las obligaciones previsionales pertinentes.

Como se puede ver los sueldos u honorarios por funciones técnico administrativa, que perciba un director de una SA o un socio gerente de una SRL, no se encuentran sujetos a tope en cuanto a la deducción. Dicho en otros términos los únicos honorarios que tienen limitada la deducción son los honorarios por distribución de utilidades que perciben los directores o socios gerentes en su carácter de administradores de la SA de la SRL.

No obstante lo expuesto el decreto reglamentario en el caso de los conceptos deducibles, sin limitación alguna (sueldos, honorarios por funciones técnico administrativas), exige que se cumpla con **tres requisitos en forma simultánea**:

El primero debe existir una efectiva prestación de servicios entre la sociedad y el director o el socio gerente, ya sea contratada en forma de relación de dependencia (el caso del sueldo), o contratada en forma autónoma (el caso de los honorarios por funciones técnico administrativa).

El segundo el importe de la remuneración (sueldo u honorario), debe guardar relación con la tarea desarrollada.

El tercero, de corresponder, se deben haber cumplido con las obligaciones previsionales establecidas en la ley 24.241 (Ley nacional de jubilaciones y pensiones).

JURISPRUDENCIA EN MATERIA DE DEDUCCION DE HONORARIOS POR FUNCIONES TECNICO ADMINISTRATIVAS

Respecto de la deducción del 100% de los honorarios por funciones técnico administrativa, sin la limitación del art. 91 inciso i) de la LIG, teniendo de cuenta que se trata de cuestiones de prueba, se puede consultar jurisprudencia:

Picapau SRL CNACAF Sala V del 20.02.2020

El fisco impugna la deducción de los honorarios por funciones técnicas de los socios gerentes de una SRL.

Se trataba de "gastos de comercialización", "honorarios por asesoramiento fabril" y por "honorarios por asesoramiento comercial", correspondientes a los socios gerentes de la SRL.

El TFN confirma la determinación de oficio.

El TFN, concluyó que la deducción no es procedente porque no se demostró cómo se llevaron a cabo las tareas, ni de qué manera quedaron exteriorizadas, ya que la única prueba rendida, que es la pericial contable que obra a fs. 77/87 en modo alguno se dirige a probar sobre dicho extremo, orfandad probatoria que sella la suerte del recurso, por lo que corresponde confirmar la determinación de oficio.

La CNACAF confirma la sentencia del TFN y por lo tanto también confirma la determinación de oficio.

Para la CNACAF, no existen elementos de prueba que demuestren en qué habían consistido los referidos asesoramientos ni en qué se diferenciaban con las tareas habituales de gerenciamiento, ni el modo en que aquello se relacionaba con la obtención, conservación o mantenimiento de la ganancia.

Para la CNACAF, el hecho de que ambos socios percibían por sus tareas de asesoramiento una suma fija liquidada mes a mes y que la facturación emitida por aquellos en ese concepto tuviera numeración sucesiva, constituye un serio indicio de que podía tratarse de retiros de fondos de la sociedad más que de honorarios por asesoramiento.

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

El fisco impugna la deducción de los honorarios por funciones técnicas de los directores de una SA.

El TFN revoca la determinación de oficio.

Se trataba de los honorarios del director encargado del área comercial y de los honorarios de la directora a cargo del área administrativa y apoderada de la SA.

Observación:

Ambos fallos (CNACAF y TFN) luego se desarrollan mas ampliamente en el acápite de jurisprudencia.

RENTA NO COMPUTABLE EN CABEZA DEL DIRECTOR

Art. 91 inciso i) quinto (último) párrafo de la LIG

EN PRINCIPIO LOS HONORARIOS NO DEDUCIBLES PARA LA SOCIEDAD SON NO COMPUTABLES PARA EL PERCEPTOR DE LOS MISMOS

Las sumas que superen el límite indicado **tendrán para el beneficiario el tratamiento de no computables** para la determinación del impuesto a las ganancias, **siempre que el balance impositivo de la sociedad arroje impuesto determinado** en el ejercicio por el cual se pagan las retribuciones.

Como se puede ver el último párrafo del artículo 91 de la LIG, establece como principio rector, que los importes que la sociedad puede deducir en concepto de honorarios son rentas computables para el director, mientras que los importes que la sociedad no puede deducir constituyen rentas no computables para el director. En este último caso siempre que el balance de la sociedad arroje impuesto determinado.

HONORARIOS NO COMPUTABLES PARA EL PERCEPTOR DE LOS MISMOS

Art. 223 del D.R. de la LIG.

Lo dispuesto por el **tercer** (CON LA REFORMA DE LE LEY 27.630 ES EL QUINTO) **párrafo del inciso i) del artículo 91 de la LIG**, será de aplicación **cuando el impuesto determinado** en el ejercicio por el cual se pagan los honorarios de directores y miembros del consejo de vigilancia y las retribuciones a los socios administradores, **sea igual o superior al monto que surja de aplicar la alícuota prevista en el artículo 73 de la LIG a las sumas que superen el límite** (30% / 25% SOBRE EL IMPORTE DE LOS HONORARIOS NO DEDUCIBLES) indicado en el segundo párrafo del mencionado inciso.

Cuando **no se configuren las situaciones previstas en el párrafo anterior**, **la renta obtenida por el beneficiario tendrá el tratamiento de no computable** para la determinación del gravamen, **hasta el límite de la ganancia neta sujeta a impuesto** correspondiente a los contribuyentes comprendidos en el inciso a) del artículo 73 de la ley.

Por lo tanto, los honorarios no deducibles en cabeza de la SA son no computables para el director hasta el límite de la ganancia sujeta a impuesto de la SA.

CARÁCTER DE SOCIOS ADMINISTRADORES

Art. 224 del D.R. de la LIG.

Los socios administradores de las sociedades de responsabilidad limitada, en comandita simple y en comandita por acciones, a que se refieren el tercer párrafo del inciso b) del artículo 24, el segundo párrafo del inciso f) del artículo 82, y el **inciso i) del artículo 91 de la LIG**, son aquellos que han sido designados como tales en el contrato constitutivo o posteriormente, mediante una decisión adoptada en los términos prescriptos por la Ley General de Sociedades (Ley 19.550).

JURISPRUDENCIA SOBRE HONORARIOS DE DIRECTORES

TECNOLOGIA INTEGRAL DE MANTENIMIENTO S.A. T.F.N. SALA “B” DEL 17.06.08

Se trata de honorarios de directores sin asignación en forma individual por la asamblea de accionistas o por el directorio.

NUEVA SUBGRA TFN SALA B DEL 26.05.2003

Se trata de honorarios de directores sin asignación individual por parte de la Asamblea y por parte del Directorio.

RUTA 22 SA TFN SALA B DEL 29.9.2003

Período en que corresponde la deducción de los honorarios.

COMISION DE ENLACE AFIP CPCECABA REUNION DEL 28.5.2008.

Tratamiento de un director suplente.

COMISION DE ENLACE AFIP CPCECABA REUNION DEL 2.7.2008.

Tratamiento de un director suplente.

DICTAMEN (DAT) 46/2008 DEL 12.09.2008

Tratamiento de un gerente no socio de una SRL

LONGVIE SA CNACAF SALA IV DEL 23.03.2006

Se trata de un ejercicio con quebrantos.

PICAPAU SRL CNACAF SALA V DEL 20.02.2020

Deducción de honorarios por funciones técnico administrativas

SURPIEL S.A. T.F.N. SALA “D” DEL 17.04.06

Deducción de honorarios por funciones técnico administrativas

TECNOLOGIA INTEGRAL DE MANTENIMIENTO S.A. T.F.N. SALA “B” DEL 17.06.08

Se trata de honorarios de directores sin asignación en forma individual por la asamblea de accionistas o por el directorio.

El TFN remite al fallo “Nueva Subgra SA” de la sala B del 26/05/2003

Los honorarios fueron declarados como ingresos por los directores en sus DDJJ de impuesto a las ganancias.

El TFN revoca la determinación de oficio.

"*IV. Que en segundo lugar, corresponde resolver la impugnación de la deducción de honorarios de directores que realizara el Fisco con sustento en la* ***falta de asignación en forma individual por la asamblea de accionistas o por el directorio****, si el órgano citado en primer término los hubiera asignado en formal global, conforme lo establece el artículo 142 del decreto reglamentario 1244/1998.*

Que por su vinculación con el punto que aquí se trata, bien cabe traer a colación la jurisprudencia que emanara de esta misma Sala en la causa ***"Nueva Subgra SA" del 26/5/2003*** *en el sentido de que "lo que pretende tutelarse por medio de la impugnación de asignaciones globales de honorarios al Directorio es la posibilidad que, por medio de éstas, se vulnere la limitación de deducibilidad por un monto de $ 12.500 por cada uno de los beneficiarios". Así y no obstante haber sido dicho antecedente rechazado expresamente por el juez administrativo por entender que la existencia de circunstancias disímiles entre ambas causas tornaba inaplicable las conclusiones de la misma al presente caso, estimo conveniente a los efectos de resolver el presente ítem, el análisis de las diferencias fácticas y especificidades de las diferentes causas, existentes tal como lo destacara el juez administrativo, pero todo ello sin perder de vista la finalidad tenida en mente por el legislador al reglar el instituto.*

SEGÚN LA AFIP NO SE PRACTICARON LAS RETENCIONES DE IMPUESTOS A LAS GANANCIAS

Que el juez administrativo dejó expresa constancia en oportunidad de resolver que la aplicación de la doctrina emanada del fallo Nueva Subgra SA no resultaba viable en los presentes actuados atento a que, a diferencia de lo acontecido en aquella causa, ***en estas actuaciones no se había probado la existencia de retenciones sobre los importes cuestionados****, que los preceptores resultaban ser más de dos y que no todos eran accionistas.*

FUERON DECLARADOS COMO INGRESOS GRAVADOS EN LAS DDJJ DE LOS DIRECTORES

Que referido a la falta de prueba de retenciones practicadas sobre el pago de dichos honorarios, conviene aclarar que más allá de no pasar por alto la falta de veracidad de lo alegado por la recurrente en el sentido de que se habrían practicado retenciones -en franca oposición con lo informado por la responsable a fs. 286 del Cuerpo II impuesto a las ganancias- el hecho de que en la causa "Nueva Subgra SA" se haya producido el ingreso del gravamen por los mecanismos retentivos sufridos en cabeza de cada uno de los directores de acuerdo a la normativa vigente, ***no obsta a que la doctrina emanada de dicha jurisprudencia pueda ser aplicada a la presente causa****, ya que, como bien informara la División Fiscalización 2 a foja 281 Cuerpo Impuesto a las Ganancias II,* ***"los honorarios asignados correspondientes a los ejercicios 1999 y 2000 fueron declarados como ingresos gravados de acuerdo a la visualización de las DDJJ presentadas por cada uno de los integrantes del directorio"****. Atento ello, si bien de los antecedentes de la presente causa no se logra corroborar el ingreso del gravamen por parte de los directores (hecho que en definitiva resulta ajeno a lo que aquí se discute),* ***sí existe certeza respecto al debido cumplimiento de los límites legales establecidos por la ley por cada uno de los beneficiarios, siendo ello en última instancia lo que el legislador ha tenido la intención de resguardar****.*

Que sumado a lo que antecede, el juez administrativo se aparta expresamente del antecedente citado en razón de que en los presentes actuados "los preceptores resultan ser más de dos y no todos son socios". Ahora bien, tal como resultara en el párrafo anterior, aun cuando la similitud de los hechos fácticos sea parcial, ***las diferencias no resultan de una sustancia tal como para imposibilitar de por sí la aplicación de la doctrina de Nueva Subgra SA****. Nótese al respecto que la División Fiscalización 2, al informar que los honorarios asignados habían sido declarados por los directores en sus DDJJ individuales, lo hace sin distinguir entre directores socios y no socios, sino haciendo referencia a "cada uno de los directores", resultando indistinta la calidad o no de socios de los mismos en razón de que lo que deviene relevante en pos del cumplimiento de los máximos legales establecidos, son los montantes asignados a cada uno de los sujetos que formaron parte del directorio, los cuales reflejados en sus DDJJ individuales, no fueron impugnados por el Fisco.*

ASIGNACION GLOBAL DE LOS HONORARIOS. LA FALTA DE ASIGNACION INDIVIDUAL PUEDE SER SUPLIDA POR OTROS MEDIOS DE PRUEBA

Que por lo hasta aquí expuesto, y ***habiendo la administración reconocido al conferir la vista en sede administrativa que la asignación de honorarios, si bien en forma global, había sido efectuada en tiempo oportuno por la Asamblea de Accionistas*** *de fecha 23/10/2000 (esto es dentro del plazo previsto para la presentación de la Declaración Jurada anual del ejercicio por el cual se pagaban),* ***cabe concluir, tal como fuera resuelto por esta misma Sala en el fallo "Nueva Subgra SA", que el ajuste pretendido por el Fisco en este aspecto debe ser descartado por cuanto importa un excesivo rigor formal que desatiende las restantes probanzas y circunstancias del expediente que tuvo por reconocidas****.*

Que por cuanto precede, en relación con la determinación practicada por el Fisco, corresponde:
(..)
2) ***Revocar el ajuste practicado*** *en concepto de deducción de honorarios de directores*".

NUEVA SUBGRA TFN SALA B DEL 26.05.2003

Se trata de honorarios de directores sin asignación individual por parte de la Asamblea y por parte del Directorio.

Los honorarios estaban contabilizados en el libro Diario.

Los directores los habían declarado en sus declaraciones juradas de impuesto a las ganancias.

La sociedad había practicado la retención de impuesto a las ganancias sobre los honorarios.

El TFN revoca la determinación de oficio, admitiendo la deducción de los honorarios de los directores.

"***El Dr. Castro dijo**:*

*I. Que, a fs. 26/39 se presenta el representante de Nueva Subgra SA a fin de interponer recurso de apelación contra dos resoluciones de la Dirección General Impositiva, Región 2, emitidas por el Cdor. Néstor Jorge Franco, jefe de la División Revisión y Recursos, por las cuales se le determinó de oficio el **impuesto a las ganancias para los años 1997 y 1998**, y el impuesto al valor agregado, respectivamente, por los períodos 11/1997 a 10/1998, ambos inclusive. En las mismas determinaciones se le calcularon los correspondientes intereses y se le aplicó multa por el tipo infraccional previsto en el artículo 45 de la Ley de Procedimientos Tributarios.*

*Que, **la actividad principal llevada a cabo por el contribuyente es la fabricación de productos alimenticios**. Que en orden a las impugnaciones realizadas por el organismo recaudador respecto del impuesto a las ganancias, se estableció que **los honorarios abonados al Directorio no fueron realizados en la forma en que establece la Ley del Impuesto a las Ganancias (artículo 87, inciso i)*** (HOY ART. 91 INCISO I) DE LA LIG)*, así como también, se detectaron gastos en reparaciones de rodados que no se condicen con la actividad del contribuyente ni con los bienes de uso que la misma declara. Asimismo, luego de una auditoría técnica, se determinaron ventas omitidas a través de diferencias de inventario y del rendimiento de las materias primas adquiridas y registradas.*
(..)
II. Que, a fs. 49/55 se presenta el representante del Fisco Nacional, contestando el recurso interpuesto.
(..)
SENTENCIA DEL TFN

HONORARIOS DE DIRECTORES FALTA DE ASIGNACION INDIVIDUAL

*V. Que, cabe referirse seguidamente el ajuste en el impuesto a las ganancias originado en la impugnación de la deducibilidad de los **honorarios abonados a los directores** de la empresa actora con sustento en su **falta de asignación individual en las Actas de Asamblea y Directorio** de la firma.*

LOS DIRECTORES DECLARARON LOS HONORARIOS EN SUS DECLARACIONES JURADAS DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

LA SOCIEDAD LES PRACTICO LA RETENCION DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS SOBRE LOS HONORARIOS

*Que, en este orden de ideas, cabe mencionar que, paralelamente, la Administración reconoce que la asignación de honorarios ha sido efectuada en tiempo oportuno (esto es dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada anual del ejercicio fiscal por el cual se pagaban), **han sido a su vez declaradas por los directores en sus declaraciones personales** y, por último, **practicó la empresa las correspondientes retenciones sobre los importes abonados** conforme la normativa vigente. Además, y según surge de los antecedentes administrativos, el monto deducido por la empresa se encuentra dentro de los límites previstos por el artículo 87, inciso j), de la ley 20628.*

PARA EL TFN EL AJUSTE DEBE SER REVOCADO (EXCESIVO RIGORISMO FISCAL)

*Que, así planteada la cuestión, **el ajuste pretendido por el Fisco en este aspecto debe ser descartado de plano por cuanto importa un excesivo rigor formal que desatiende las restantes probanzas y circunstancias del expediente** que tuvo por reconocidas, las que corroboran, además, el ingreso del gravamen por los mecanismos retentivos sufridos en cabeza de cada uno de los directores.*

*Que, lo que pretende tutelarse por medio de la impugnación de asignaciones globales de honorarios al Directorio es la posibilidad que, por intermedio de éstas, se vulnere la limitación de deducibilidad por un monto de $ 12.500 por cada uno de los beneficiarios. **La ausencia en Actas de Asamblea o Directorio de tal asignación personal, no constituye una causal que por sí sola imponga la impugnación de la deducibilidad de la erogación**, máxime cuando, como se dijera, no se corresponde con la realidad de lo acontecido y cuando **el propio Fisco tuvo a su alcance los medios idóneos para verificar dicha realidad por medio de las declaraciones juradas de los dos únicos directores** que revestían, además, la calidad de únicos accionistas de la sociedad con participaciones equivalentes del 50% del capital social.*

PRUEBA PERICIAL CONTABLE (REGISTRACION EN EL LIBRO DIARIO)

*Que, a mayor abundamiento, **la pericia contable realizada por expertos de ambas partes coincide en que la asignación individual, si bien no fue concretada por Acta de Asamblea o Directorio, fue realizada y registrada en el libro diario al folio 218 dentro de los plazos legales al efecto, así como también, las correspondientes retenciones** que dicho desembolso de honorarios generaba (v. al respecto, fs. 76 vta.).*
(..)
*Que, por ello, voto en el sentido de 1º) rechazar la nulidad planteada por la actora con costas y 2º) **revocar en todas sus partes las resoluciones apeladas**, costas en el orden causado.*

El Dr. Torres dijo:

Que adhiero al voto del preopinante en punto a la nulidad y también sobre la cuestión de fondo excepto respecto del siguiente aspecto. (QUE NO TIENE QUE VER CON LOS HONORARIOS).
(..)
*Que, por lo expuesto, voto por rechazar la nulidad planteada, con costas, y **revocar parcialmente la resolución apelada referente al impuesto a las ganancias**, confirmándola en la parte que no admite la deducción de los gastos que insumió la utilización del rodado.*

El Dr. Porta dijo:

Que adhiere el voto del Dr. Torres.

Que, en virtud de la votación que antecede,

SE RESUELVE:
(..)
3º) ***Revocar*** *en todas sus partes la resolución apelada relativa al impuesto al valor agregado, con costas en el orden causado y,* ***parcialmente, la referente al impuesto a las ganancias****, confirmándola en la parte que no admite la deducción de los gastos que insumió la utilización del rodado, con costas en proporción a los montos y conceptos por los que resulten mutuamente vencidos*".

PERIODO EN QUE CORRESPONDE LA DEDUCCION DE LOS HONORARIOS

RUTA 22 SA TFN SALA B DEL 29.9.2003

En la DDJJ del periodo fiscal 1995 se dedujeron honorarios correspondientes a los periodos fiscales 1991, 1992, 1993, 1994 y 1995. (cierre de ejercicio 31/07).

Los honorarios aprobados en diciembre de 1995, correspondientes a los períodos 1991, 1992, 1993 y 1994, no resultan deducibles en la DDJJ del periodo fiscal 1995.

"*I. Que, a fs. 39/67 se presenta la apoderada legal de Ruta 22 SA a fin de interponer recurso de apelación contra la resolución de fecha 30 de setiembre de 1999, dictada por la jefe (int.) de la División Revisión y Recursos de la Región Neuquén de la Dirección General Impositiva, contadora María M. F. de Dalhoff, por la cual se determinó de oficio la obligación tributaria del contribuyente respecto del* ***impuesto a las ganancias*** *para el Período Fiscal 1995 y 1996, con más los correspondientes intereses resarcitorios y multa por presunta infracción al artículo 45 de la Ley de Procedimientos Tributarios.*

Que, la controversia a resolver en el presente expediente, radica en la determinación de cuál es el ejercicio que se tomará como base para el cómputo del límite de deducción de los honorarios de los directores de la sociedad, en el balance impositivo para liquidar el impuesto a las ganancias.

Que, en el marco de la inspección a que fuera sometida la empresa, el ente recaudador impugnó el cómputo efectuado por la misma, respecto de los honorarios de los directores, por entender que aquéllos ***excedían el límite establecido en el artículo 87, inciso i)*** (HOY ART. 91 INCISIO I) DE LA LIG) *de la ley del gravamen. En el año 1995 se dedujeron honorarios a directores de los ejercicios cerrados en 1991, 1992, 1993 y 1994, además de los correspondientes al Período 1995. Los mismos se calcularon como el 25% de las utilidades del año al cual correspondían. Así, al no admitir la deducción de los honorarios de los referidos períodos, la declaración jurada del año 1995 arroja un saldo a pagar a favor del Fisco Nacional, debiéndose rectificar las declaraciones juradas del año 1996, que incluía el quebranto de la declaración jurada original del año 1995.*
(..)
II. Que, a fs. 88/102 se presenta el Fisco Nacional a fin de contestar el recurso interpuesto.
(..)
SENTENCIA DEL TFN

DDJJ DEL PERIODO FISCAL 1995. DEDUCCION DE HONORARIOS DE LOS PERIODOS FISCALES 1991, 1992, 1993, 1994 Y 1995

V. Que, la firma Ruta 22 SA tiene por actividad principal, según su estatuto, la comercialización de combustibles líquidos, lubricantes y, en general, todo producto derivado del petróleo, ***cerrando sus ejercicios comerciales el 31 de julio de cada año****. Como consecuencia de la verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias de la actora frente al impuesto a las ganancias,* ***el Fisco Nacional detectó en su declaración jurada Período Fiscal 1995, la deducción de honorarios de directores y síndicos correspondientes a los Períodos Fiscales 1991, 1992, 1993 y 1994, además de los pertenecientes al Ejercicio 1995****.*

ART. 91 INCISO I)

Que, al respecto, cabe señalar que la normativa del gravamen aplicable al período ajustado establece en su artículo 87, que: "j) Las sumas que se destinen al pago de honorarios a directores, síndicos o miembros de consejos de vigilancia y las acordadas a los socios administradores -con las limitaciones que se establecen en el presente inciso- por parte de los contribuyentes comprendidos en el artículo 69, inciso a). Las sumas a deducir en concepto de honorarios de directores y miembros de consejos de vigilancia y de retribuciones a los socios administradores por su desempeño como tales, no podrán exceder el veinticinco por ciento (25%) de las utilidades contables del ejercicio, o hasta la que resulte de computar doce mil quinientos pesos ($ 12.500) por cada uno de los perceptores de dichos conceptos, la que resulte mayor, siempre que se asignen dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada anual del año fiscal por el cual se paguen. En el caso de asignarse con posterioridad a dicho plazo, el importe que resulte computable de acuerdo con lo dispuesto precedentemente será deducible en el ejercicio en que se asigne. Las sumas que superen el límite indicado tendrán para el beneficiario el tratamiento de no computables para la determinación del gravamen, siempre que el balance impositivo de la sociedad arroje impuesto determinado en el ejercicio por el cual se pagan las retribuciones...".

PERIODO EN QUE CORRESPONDE LA DEDUCCION DE LOS HONORARIOS

Que, respecto del fondo de la cuestión traída a controversia, debe destacarse que el contribuyente se encuentra facultado por expresa previsión legal, para ***deducir honorarios correspondientes a los miembros del directorio, con posterioridad al cierre del ejercicio fiscal por el cual fueron asignados****. En dicho caso,* ***podrán ser deducidos en dicho ejercicio, aun cuando deberá respetar las limitaciones sobre los montos deducibles****, señaladas en el mismo inciso de la ley del gravamen por cada ejercicio fiscal, es decir, 25% de las utilidades contables o $ 12.500 por cada uno de los directivos perceptores, el que resulte mayor. En suma,* ***la deducibilidad por honorarios podrá dislocarse en lo que se refiere al ejercicio fiscal por el cual se remunera, pero no podrá abstraerse de las limitaciones a la deducción que, año por año, se van fijando*** *conforme la normativa aplicable en cada oportunidad.*

Que, esta fue la conclusión sostenida por la Sala en oportunidad de sentenciar la causa ***"Longvie SA s/apelación"****, donde se dijo que: "...****el límite temporal en que los honorarios se asignan, determina si se deducen en el período por el cual se pagan o en el que se pagan efectivamente****: <u>si se asignan dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada anual, podrán deducirse en el ejercicio por el cual se pagan</u>; <u>si se asignan con posterioridad, serán gasto, siempre hasta el límite admitido, en el ejercicio en el que asignen</u>" (sentencia del 6/8/2002 - doctrina reiterada "in re" "Maquivial SA" - expte. 19.047-I - fallo del 8/10/2002).*

Que, este fue el criterio señalado por nota 375/1999 por la División Revisión y Recursos de la Región Neuquén de la DGI-AFIP y es el que emerge de una recta interpretación de la normativa reglamentaria relacionada con el citado artículo 87 de la ley del impuesto.

Que, a continuación existen dos impugnaciones complementarias que realiza el organismo recaudador, vinculadas, por un lado, a la inexistencia de asignación individual de los emolumentos y, por otro, a la inexistencia de acreditación efectiva del pago de los honorarios.

ART. 222 DEL D.R. DE LA LIG

Que, en este sentido, resulta oportuno citar el artículo 148 (diverso al actual 142) del decreto reglamentario de la ley del gravamen en su redacción aplicable al caso de autos, el cual establece que: "...El monto deducible que se determine con arreglo a lo dispuesto en el párrafo anterior, se imputará al ejercicio por el que se paguen los honorarios o sumas acordadas si, dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada de la sociedad correspondiente al mismo, dichos honorarios o sumas acordadas hubieran sido asignados en forma individual por la asamblea de accionistas o reunión de socios o por el directorio u órgano ejecutivo, si los órganos citados en primer término los hubieran asignado en forma global. ***Si las asignaciones aludidas precedentemente tuvieran lugar después de vencido aquel plazo, dicho monto se deducirá en la medida en que se efectúe su pago y con imputación al ejercicio en que este hecho tenga lugar****...".* (HOY EL ART. 222 DEL D.R. DE LA LIG establece que: "Si las asignaciones aludidas precedentemente tuvieran lugar después de vencido aquel plazo, **<u>dicho monto se deducirá en el ejercicio de asignación")</u>**.

Que, respecto de esta disposición, el recurrente interpreta que: "El decreto reglamentario para el caso de asignaciones de honorarios realizados con posterioridad al vencimiento general para presentar la declaración jurada, exige una condición no provista por la ley que es la del pago y además prevé la imputación de la deducción al ejercicio en que este hecho ocurra". Al respecto, el apelante enuncia que al momento de celebrarse la asamblea que asignó los honorarios, los mismos ya se encontraban anticipados en casi su totalidad (ver fs. 158 "in fine"), afirmación que se contrapone, "prima facie", con las conclusiones de la pericia contable obrante a fs. 156/160.

Que, en efecto, de dicha medida probatoria surge que respecto del director Néstor del Campo se le asignó un monto de honorarios de $ 226.000, abonándose efectivamente $ 76.177,14; igual situación se presenta respecto del director Lucía del Campo, donde se le asignan honorarios por $ 71.000, pagándose solamente $ 66.116. En el caso específico del director Alejandro del Campo pretende la actora su cancelación total en función del cómputo de los retiros anticipados o "a cuenta" que el dicho director había venido realizando hasta la fecha (ver alegato de la actora a fs. 167/172).

Que, a su vez, el requisito de la individualización de los honorarios en asignación individual en cabeza de los directores, se encuentra configurado a medias, por las particularidades que reviste el presente expediente. Así, aun cuando se encuentren discriminados los importes en forma individual entre los directores, no se produce la discriminación temporal de los emolumentos, es decir, cómo se conforman dichos importes en su desagregado por todos los Períodos Fiscales atrasados involucrados (1991, 1992, 1993, 1994). Esa discriminación resulta de particular importancia debido a que, como se dijera, el límite de deducibilidad de los honorarios debe ser computado por cada uno de los ejercicios fiscales que se pretenda remunerar; cada ejercicio arrastra hasta el momento del efectivo pago los límites a la deducibilidad propios de cada utilidad contable, lo que en el caso de autos, no puede ser verificado (cfr. en idéntico sentido: TFA - Sala C - "Argengraf SA" - 8/4/1999: "la deducibilidad porcentual pertinente debe calcularse sobre la utilidad contable de cada ejercicio...").

Que, respecto del exceso reglamentario que la actora imputa al artículo 148 del decreto en oposición al artículo 87, inciso j), de la ley 20628, corresponde señalar que más allá de la aparente contradicción que surgiría de la literalidad de los términos empleados, "es principio recordado que las leyes se interpreten evitando darles un sentido que ponga en pugna sus disposiciones y adoptando como verdadero el que concilie y deje a todas con valor y efecto" (cfr. CSJN - "Esso SAPA" - 26/10/1993 - Fallos: 316:2390). En el mismo sentido, cabe señalar que: "por encima de lo que las leyes parecen decir literalmente, es propio de la interpretación indagar lo que ellas dicen jurídicamente. Las disposiciones de una ley o reglamento deben apreciarse con arreglo a su naturaleza intrínseca..." (cfr. CSJN - "Horvarth, Pablo c/DGI" - 4/5/1995 - Fallos: 318:676).

Que, a su vez e independientemente de las consideraciones efectuadas con anterioridad, ***la propia asignación efectuada por la asamblea de diciembre de 1995 y, en consecuencia, los pagos acreditados efectivamente por la pericia, derivados de dicha asignación por los Períodos 1991, 1992, 1993 y 1994 que deben necesariamente ser posteriores a la asignación, no resultan deducibles en la declaración jurada correspondiente al Período 1995 en tanto dicho Ejercicio había cerrado en julio de 1995****. Diferente es el caso de los propios honorarios del Ejercicio 1995, cuyo plazo de deducibilidad se amplía hasta la fecha de presentación de la declaración jurada*

correspondiente, lo que en diciembre de 1995 no había aún ocurrido*, teniendo en cuenta el mes de cierre de ejercicio, siendo, por tanto, deducibles en dicho período. Por todas las consideraciones vertidas, corresponde confirmar el acto en cuanto determina impuesto y liquida accesorios.*
(..)
SE RESUELVE:
(..)
2) ***Confirmar el acto apelado*** *en cuanto determina impuestos y accesorios*".

DEDUCCION DE HONORARIOS DE UN DIRECTOR SUPLENTE

COMISION DE ENLACE AFIP CPCECABA REUNION DEL 28.5.2008.

"*3. Honorarios de director suplente. Deducibilidad*

En el supuesto de pago de honorarios a un director suplente, ¿dicha suma resulta deducible en función de lo reglado por el artículo 87 inciso j) de la ley? (HOY ART. 91 INCISO I)

***Lo que habilita la deducción prevista en el artículo 87 j) es el desempeño efectivo del cargo, por lo tanto, necesariamente el director debe ser titular*".**

Observación:

Se adelanta que no se comparte la opinión del fisco, en nuestra opinión los honorarios de los directores suplentes resultan deducibles, por aplicación del art. 91 inciso a) de la LIG, se trata de gastos inherentes al giro del negocio. Obviamente en la medida que se demuestre una efectiva prestación de servicios entre la sociedad y el director suplente.

DEDUCCION DE HONORARIOS DE UN DIRECTOR SUPLENTE

COMISION DE ENLACE AFIP CPCECABA REUNION DEL 2.7.2008.

"*En el supuesto de pago de honorarios a un director suplente, se desea conocer si dicho importe resulta deducible, según lo reglado por el impuesto.*

Respecto del beneficiario, ¿qué tipo de renta es para ese sujeto y cuál es el criterio de imputación a aplicar sobre ella?

No resulta deducible, dado que para que el mismo resulte procedente, deberá tratarse de honorarios de director titular.

***Para el beneficiario se trata de una renta de cuarta categoría; el hecho que la sociedad no pueda deducirlo por el artículo 87 j) no le hace perder el carácter de honorario, debiendo ser imputado por el criterio de lo percibido*".**

DICTAMEN (DAT) 46/2008 DEL 12.09.2008

Se trata de una SRL.

Un gerente no socio designado por estatuto.

Los honorarios tipifican en el art. 91 inciso i) de la LIG.

"*SUMARIO*
Los honorarios del ***gerente no socio*** *(estipulado en el quinto punto del estatuto de creación de la sociedad) que* ***tiene como funciones la administración y representación de la sociedad*** *y que es designado por mayoría de los socios con derecho a voto y en reunión de los mismos, al estar vinculados con la distribución de utilidades contables del ejercicio* ***se encuentran comprendidos en el inciso j) del artículo 87*** (HOY ART. 91 INCISO i) DE LA LIG) *de la ley gravamen.*

EJERCICIO EN EL CUAL CORRESPONDE LA DEDUCCION PARA LA SRL

Los honorarios serán deducibles en el año fiscal por el cual se paguen siempre que se asignen dentro del plazo previsto para la presentación de la respectiva declaración jurada. En el caso de asignarse con posterioridad a dicho plazo, el importe que resulte computable de acuerdo a lo dispuesto precedentemente será deducible en el ejercicio en que se asigne.

PARA EL GERENTE SON RENTA DE CUARTA CATEGORIA

Los honorarios recibidos por el gerente constituyen una ganancia de la cuarta categoría, conforme lo dispuesto el inciso f) del artículo 79 (HOY ART. 82 DE LA LIG) *de la ley del gravamen, imputándose los mismos, de acuerdo al segundo párrafo del inciso b) del artículo 18* (HOY ART. 24 DE LA LIG) *al año fiscal en que la asamblea o reunión de socios, según corresponde, apruebe su asignación.*

LOS MONTOS NO DEDUCIBLES PARA LA SRL SON RENTAS NO COMPUTABLES PARA EL GERENTE

*Los importes que excedan los topes legales establecidos por el inciso j) del artículo 87 de la ley, **no podrán ser considerados como deducción por la sociedad** en su declaración jurada de Impuesto a las Ganancias, mientras que **para el gerente ese importe excedente será no computable** en la determinación del impuesto.*

LOS HONORARIOS DEL GERENTE ESTAN SUJETOS AL REGIMEN DE RETENCION DE LA R.G. 830

Los honorarios del gerente se encuentran sujetos al régimen de retención establecido en el artículo 12 de la Resolución General N° 830 y sus modificaciones. Las mismas se determinarán sobre el importe total del honorario asignado, y se practicarán en el momento del pago.

EL GERENTE ESTA EXCEPTUADO DE EMITIR COMPROBANTES EN LOS TERMINOS DE LA R.G. 1.415

*Quienes desempeñen las funciones de socios gerentes de sociedades de responsabilidad limitada **se encuentran exceptuados de emitir comprobantes**, únicamente por los honorarios o retribuciones que perciban por el desarrollo de las tareas indicadas y en tanto suscriban el correspondiente recibo expedido por la sociedad (inciso i) del Anexo I de la Resolución General N° 1.415).*

TRATAMIENTO DE LOS SUELDOS Y DE LOS HONORARIOS POR FUNCIONES TECNICAS

Las remuneraciones sujetas a esta limitación no incluyen los importes que el gerente pudiera percibir de la sociedad por otros conceptos (sueldos, honorarios, etc.) los cuales tendrán el tratamiento previsto en la ley según el tipo de ganancia que se trate".

SE PUEDEN DEDUCIR HONORARIOS AL DIRECTORIO EN EJERCICIOS CON QUEBRANTOS ¿???

LONGVIE SA CNACAF SALA IV DEL 23.03.2006

El resultado del ejercicio 1990 arrojó quebrantos.

Los honorarios correspondientes al ejercicio 1990 fueron aprobados el 30.04.1991.

Los honorarios correspondientes al ejercicio 1990 se asignaron el 29.10.1992.

Se computaron como deducción en el ejercicio 1992.

El fisco impugnó la deducción de los honorarios.

El TFN revocó la determinación de oficio.

La CNACAF revoca la sentencia del TFN. (el voto de la minoría confirma la sentencia del TFN).

LONGVIE SA CNACAF SALA IV DEL 23.03.2006

"*se discute en autos si la actora pudo deducir en el año 1992 los honorarios de directores y síndicos correspondientes al año 1990, teniendo en cuenta que su balance comercial cerrado el 31 de diciembre de ese año había arrojado quebranto*".
(..)
La CNACAF tiene en cuenta el art. 261 de la ley 19.550.
(..)
"*como surge de la norma transcripta, la asignación de retribuciones a directores en ejercicios en que no existan ganancias tiene carácter excepcional y está supeditada a la existencia de requisitos formales y sustanciales: por un lado, su consideración en una asamblea ordinaria –en cuyo orden del día se hubiese incluido al tema como punto autónomo- y, por el otro, que estos hubiesen realizado comisiones especiales o de funciones técnico administrativas*".
(..)
Resulta procedente el recuso del fisco ya que no le puede ser oponible una decisión asamblearia adoptada en contraposición a la normativa vigente, sin que sea óbice para ello la ausencia de una remisión legal expresa. Es claro que no puede hallar amparo quien funda su posición en una conducta contraria a derecho".

OBSERVACION

Téngase presente que, a partir de la obligación de confeccionar balances ajustados por inflación, el tope del 25% del artículo 91 de LIG, se debe aplicar sobre el resultado contable ajustado por inflación

---

DEDUCCION DE HONORARIOS DE DIRECTORES Y SOCIOS GERENTES POR FUNCIONES TECNICAS

PICAPAU SRL CNACAF SALA V DEL 20.02.2020

SURPIEL S.A. T.F.N. SALA "D" DEL 17.04.06

PICAPAU SRL CNACAF SALA V DEL 20.02.2020

El fisco impugna la deducción de los honorarios por funciones técnicas de los socios gerentes de una SRL.

Se trataba de “gastos de comercialización”, “honorarios por asesoramiento fabril” y por “honorarios por asesoramiento comercial”, correspondientes a los socios gerentes de la SRL.

El TFN confirma la determinación de oficio.

El TFN, concluyó que la deducción no es procedente porque no se demostró cómo se llevaron a cabo las tareas, ni de qué manera quedaron exteriorizadas, ya que la única prueba rendida, que es la pericial contable que obra a fs. 77/87 en modo alguno se dirige a probar sobre dicho extremo, orfandad probatoria que sella la suerte del recurso, por lo que corresponde confirmar la determinación de oficio.

La CNACAF confirma la sentencia del TFN y por lo tanto también confirma la determinación de oficio.

Para la CNACAF, no existen elementos de prueba que demuestren en qué habían consistido los referidos asesoramientos ni en qué se diferenciaban con las tareas habituales de gerenciamiento, ni el modo en que aquello se relacionaba con la obtención, conservación o mantenimiento de la ganancia.

Para la CNACAF, el hecho de que ambos socios percibían por sus tareas de asesoramiento una suma fija liquidada mes a mes y que la facturación emitida por aquellos en ese concepto tuviera numeración sucesiva, constituye un serio indicio de que podía tratarse de retiros de fondos de la sociedad más que de honorarios por asesoramiento.

“*I.- Que, a fs. 124/125vta, el **Tribunal Fiscal de la Nación rechazó el recurso de apelación** interpuesto por la firma Picapau S.R.L. y **confirmó la Resolución** n° 448/02 mediante la cual la Jefa de la División Revisión y Recursos de la Región Oeste de la AFIP-DGI había determinado de oficio el Impuesto a las Ganancias correspondiente al **período fiscal 1998**, por la suma de 67.804,80 pesos, más intereses y; además, le había aplicado una multa a la firma actora de 47.463,36 pesos, en los términos de lo establecido en el artículo 45 de la ley 11.683, equivalente al 70% del impuesto omitido. Impuso las costas a la parte actora, que resultó vencida.*

ARGUMENTOS DEL TFN PARA IMPUGNAR LAS DEDUCCION DE LOS HONORARIOS

HONORARIOS DE LOS SOCIOS GERENTES POR “ASESORAMIENTO FABRIL” Y POR “ASESORAMIENTO COMERCIAL”

*En primer término, señaló que los ajustes se habían formulado con base en la improcedencia de la deducción de 193.728 pesos que la parte actora había declarado como **“gastos de comercialización”, integrados por las facturas emitidas por los socios gerentes de la empresa - Isabel Tchailan y Daniel Youssefian- en concepto de “honorarios por asesoramiento fabril” y “honorarios por asesoramiento comercial”**, respectivamente.*

REMUNERACION ANUAL S/ART. 91 INCISO I) LIG

SUELDOS MENSUALES

HONORARIOS

*Puso de manifiesto que, según resultaba de las constancias obrantes en autos, los mencionados **socios gerentes percibían una remuneración anual de conformidad con lo establecido en el artículo 87, inciso j)**, de la Ley de Impuesto a las Ganancias y 142 del decreto reglamentario, **un sueldo mensual como personal en relación de dependencia** y; **además, los honorarios cuya deducción había sido objetada por el Fisco**. En tal sentido, recordó que el organismo fiscal había fundado su ajuste en que **la actora no había acreditado que los mencionados gastos se correspondieran con verdaderas prestaciones de servicios**, en que **no se constataba una correspondencia entre los montos pagados en concepto de honorarios por asesoramiento con las tareas presuntamente desarrolladas** y en que no se había demostrado el cumplimiento de las obligaciones previsionales por parte de los beneficiarios. Todos **esos extremos le habían permitido concluir que se había tratado de “retiros a cuenta de utilidades”, no deducibles** en el gravamen.*

EL TFN RECUERDA EL ART. 91 INCISO I) LIG

*Posteriormente, recordó que en el **artículo 87, inciso j)**, de la Ley de Impuesto a las Ganancias, vigente durante el período 1998, cuestionado en autos, se establecía que eran deducibles: “...las sumas que se destinen al pago de honorarios a directores, síndicos o miembros del consejo de vigilancia y las acordadas a los socios administradores -con las limitaciones que se establecen en el presente inciso -por parte de los contribuyentes comprendidos en el inciso a) del artículo 69”, con el tope del 25% de las utilidades contables del ejercicio o de $ 12.500 por cada preceptor, el importe mayor, al que se refiere el siguiente párrafo y en las demás condiciones que allí se exigen.*

EL TFN RECUERDA EL ART. 222 DEL D.R. DE LA LIG

*Por su parte, en la **reglamentación del citado artículo** se establece que “...las remuneraciones a las que se refiere el inciso j) del artículo 87 de la ley no incluyen los importes que los directores, síndicos, miembros del consejo de vigilancia o socios administradores pudieran percibir por otros conceptos (sueldos, honorarios, etc), los que tendrán el tratamiento previsto en la ley según el tipo de ganancia de que se trate...a los efectos indicados **deberá acreditarse que las respectivas sumas responden a efectivas prestaciones de servicios, que su magnitud guarda relación con la tarea desarrollada** y, de corresponder, que se ha cumplimentado con las obligaciones previsionales pertinentes” (artículo 142 del decreto reglamentario).*

EL TFN VALORA LA PRUEBA PERICIAL CONTABLE

En tales condiciones, hizo hincapié en que los recaudos establecidos en los mencionados artículos debieron ser cumplidos por parte de los socios, ***aspectos que no fueron debidamente probados****. Al respecto, indica que "...si bien en el* ***punto c) del informe pericial contable*** *que obra a fs. 77/87* ***se detallan las tareas desarrolladas por cada uno de los socios gerentes, los peritos intervinientes aclaran allí también que su descripción obedece a las propias manifestaciones de éstos****, lo que le resta total validez y habilidad probatoria a los fines que la recurrente pretende,* ***máxime tratándose de los únicos prestadores de los servicios generadores de los honorarios, los únicos socios de la sociedad y los únicos socios gerentes de la misma*** *en el período fiscal 1998, sumado a que* ***ningún otro punto de la pericia se refiere a la efectiva prestación de sus servicios****,* ***no obra*** *en estos actuados ni en los sustanciados en la instancia administrativa previa* ***otro elemento que permita afirmar que los mismos corresponden a dicha clase de tareas, sean éstas técnicas, administrativas, comerciales y/o profesionales, pero en todos los casos necesarias para el ejercicio de la actividad, que es lo que importa a la hora de evaluar su deducibilidad****".*

PARA EL TFN SE TRATA DE RETIROS DE FONDOS DE LOS SOCIOS GERENTES

Agregó que resulta de ese mismo informe que ***los honorarios por asesoramiento eran facturados de manera mensual, por el mismo monto*** *(salvo un mes en el que fue mayor), que* ***la numeración de la facturación es correlativa, lo que sugiere que "...más que honorarios de comercialización da cuenta de una forma de retirar fondos*** *de la sociedad".*

CONCLUSION DEL TFN PARA IMPUGNAR LA DEDUCCION

Por todo ello, ***concluyó*** *que carecía de sentido avanzar en el análisis en orden a si se habían cumplido las obligaciones previsionales, amén de que en ningún punto del informe pericial ni en ninguna otra de las pruebas producidas se había referido a la acreditación de tales extremos. Por ello, afirmó que "...****la deducción no es procedente por cuanto no demostró la recurrente cómo se llevaron a cabo las tareas, ni de qué manera quedaron exteriorizadas, ya que la única prueba rendida, que es la pericial contable*** *que obra a fs. 77/87* ***en modo alguno se dirige a probar sobre dicho extremo, orfandad probatoria que sella la suerte del recurso, por lo que corresponde confirmar la determinación de oficio****...".*
(..)

ARGUMENTOS DEL RECURSO DE APELACION DE LA EMPRESA

II.- Que, contra esa sentencia, la parte actora apeló y fundó su recurso a fs. 132/146, el que fue replicado a fs. 151/157.

La firma actora se agravia por considerar que el Tribunal Fiscal no valoró adecuadamente la prueba producida en sede administrativa ni ante dicha instancia y sostiene que, tanto el informe pericial de fs. 77/87 de autos como la Nota agregada a fs. 287/291 de las actuaciones administrativas, dan cuenta de la procedencia de las deducciones de los honorarios percibidos por los socios gerentes. Ello, en la medida en que considera que evidencian que ***se trató de tareas extragerenciales de asesoramiento comercial y fabril*** *prestadas a la referida empresa y que fueron, según afirma, determinantes para obtener, mantener y conservar la ganancia gravada.*

Afirma que ***las tareas de los socios Joussefian y Tchailan no se duplican con las prestadas por los gerentes de ventas ni por el encargado de planta****.*

En orden a la acreditación de que el asesoramiento de los socios gerentes debió ser deducido como gasto, refiere a lo indicado en el punto j) del informe pericial y; en tal sentido, manifiesta que el perito ofrecido por la parte actora destacó que ***ambos sujetos contaban con una amplia capacitación técnica y experiencia práctica que incidió de manera directa en la conservación, mantenimiento y obtención de ganancias para la empresa****. Asimismo, afirma que de las conclusiones expresadas por el perito ofrecido por el Fisco, resultaba con claridad que* ***los asesoramientos prestados habían redundado en notorios incrementos de personal y de ventas****. Por ende, sostiene que* ***los pagos efectuados en concepto de honorarios por los referidos asesoramientos constituyeron gastos para conservar, mantener y obtener ganancias*** *en la empresa que integraban y, además, asesoraban. Agrega que resultaba de lo expuesto en el punto e) del informe pericial que* ***las retenciones practicadas por las facturas de asesoramiento fueron ingresadas en debido tiempo y forma****.*

Finalmente, concluye que ***sin el asesoramiento prestado por los socios gerentes Joussefian y Tchailan no se hubiera reportado el incremento en las ventas registrado en el período fiscal comprometido ni el crecimiento general de la empresa****.*

Cita lo establecido en los artículos 87, inciso j) de la Ley de Impuesto a las Ganancias, el 142 del decreto reglamentario y concluye que en el caso se halla acreditado el cumplimiento de los requisitos establecidos en los mencionados artículos. Es decir, que ***los servicios fueron efectivamente prestados, que la magnitud de los honorarios facturados guarda relación con las tareas prestadas*** *y que fueron cumplidas las obligaciones previsionales correspondientes.*
(..)
OPINION DE LA CAMARA

EN LA CAMARA NO SE PUEDEN VENTILAR CUESTIONES DE HECHO Y PRUEBA

III.- Que, en primer término, cabe señalar que ***los agravios expuestos por la parte actora remiten al examen de cuestiones de hecho y prueba, como reglas ajenas al recurso de apelación*** *previsto en artículo 86, inciso b), punto segundo, de la ley 11.683, que han sido resueltas con fundamentos suficientes para desechar la tacha de arbitrariedad alegada (cfr. Fallos 300:985; CNAp. en lo Cont. Adm. Fed. , Sala IV "La Rueca Porteña S.A. (TF 9861-I) c/D.G.I" del 27 de octubre de 1998; Sala V "S.A. Molinos Fénix (TF 17.290-I) c/D.G.I.", del 20 de junio de 2006). En tal sentido, el apelante no tuvo en cuenta que al resolver* ***el Tribunal Fiscal consideró que no se habían incorporado elementos de prueba que permitieran concluir que las tareas de asesoramiento comercial y fabril presuntamente prestadas***

***por los socios gerentes fueran diversas a las que, en su carácter de tales, prestaban habitualmente y en relación de dependencia para la empresa y por las cuales recibían un sueldo mensual**.*

PARA LA CAMARA NO SE PROBO EN QUE CONSISTIO EL ASESORAMIENTO DE LOS SOCIOS GERENTES

*Al respecto, cabe destacar que, tal como expuso el Tribunal Fiscal, **no existen elementos que den cuenta de en qué habían consistido los referidos asesoramientos ni en qué se diferenciaban con las tareas habituales de gerenciamiento**, ni el modo en que aquello se relacionaba con la obtención, conservación o mantenimiento de la ganancia. Tampoco se advierte qué importancia podría tener el hecho de que las tareas del encargado de planta y las de los gerentes de ventas fueran diversas a las prestadas por los socios gerentes Joussefian y Tchailan. Ello, en la medida en que, en todo caso, **la distinción de tareas debió haberse dirigido respecto a las que prestaron esos socios como gerentes y como asesores**.*

PARA LA CAMARA LA FACTURACION MENSUAL POR UN IMPORTE FIJO SE PARECE MAS A RETIROS DE FONDOS QUE A UN ASESORAMIENTO

*Además, y tal como expuso el Tribunal Fiscal, **el hecho de que ambos socios percibían por sus tareas de asesoramiento una suma fija liquidada mes a mes y que la facturación emitida por aquellos en ese concepto tuviera numeración sucesiva, constituye un serio indicio de que podía tratarse de retiros de fondos de la sociedad más que de honorarios por asesoramiento**.*

NO SE ACREDITARION LOS SERVICIOS PRESTADOS NI SE EXPLICO EN QUE DIFERIAN DE LOS SERVICIOS PRESTADOS EN RELACION DE DEPENDENCIA

TAMPOCO SE EXPLICO LA RELACION ENTRE EL SERVICIO PRESTADO Y EL IMPORTE PERCIBIDO POR LOS SERVICIOS

***Tampoco se acreditó de modo concreto que los servicios hayan sido efectivamente prestados y que fueran diversos de aquellos por los cuales recibían mensualmente un sueldo**, **ni que su magnitud guardara relación con las tareas de asesoramiento presuntamente prestadas** y que hubiesen sido cumplidas las obligaciones previsionales correspondientes.*
(..)
*Por lo expuesto, **corresponde rechazar el recurso de apelación interpuesto por la parte actora y confirmar la sentencia** apelada, con costas.*

Por ello, SE RESUELVE: 1) Rechazar el recurso interpuesto por la parte actora y por ende confirmar la sentencia apelada, con costas".

SURPIEL S.A. T.F.N. SALA "D" DEL 17.04.06

El fisco impugna la deducción de los honorarios por funciones técnicas de los directores de una SA.

El TFN revoca la determinación de oficio.

Se trataba de los honorarios del director encargado del área comercial y de los honorarios de la directora a cargo del área administrativa y apoderada de la SA.

"*El Dr. Brodsky dijo:*
(..)
*IV - Que las cuestiones a resolver giran en torno a la impugnación por parte del Fisco Nacional de la deducción de los gastos de rodados -amortizaciones, seguros, peajes y combustibles-, gastos de representación -hoteles y restaurantes-, de intereses sobre préstamos de accionistas y **las remuneraciones abonadas a favor de los Directores**.*
(..)
VIII - Que también es objeto de impugnación por parte el organismo fiscal, la suma de $ 48.375,75 deducida en concepto de honorarios de directores y síndico, por exceder los límites de las normas vigentes.

El art. 87 inc. l) (HOY ART. 91 DE LA LIG) ***de la ley del impuesto a las ganancias** (t.o. 1986 y modif.) establece que se podrán deducir las sumas que se destinen al pago de honorarios a directores, síndicos o miembros del consejo de vigilancia, hasta el monto máximo del 25% de las utilidades contables del ejercicio, o hasta el que resulte de computar $ 12.500 por cada uno de los perceptores de dichos honorarios, el que resulte mayor, siempre que se asignen dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada anual del año fiscal por el cual se paguen y las sumas que superen el límite indicado tendían para el beneficiario, el tratamiento de honorarios.*

*Por su parte, **el art. 148*** (HOY 142) ***del reglamento -incisos a) y b)** (cfr. decreto nº 2.353/86), dispone que el monto deducible, se imputará al ejercicio por el que se paguen los honorarios si, dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada de la sociedad correspondiente al mismo, dichos honorarios hubieran sido asignados en forma individual por la asamblea de accionistas o por el directorio, si el primer órgano citado los hubiera atribuido en forma global. Indica también que las remuneraciones allí previstas no incluyen los importes que los directores, síndicos o miembros de consejos de vigilancia pudieran percibir por otros conceptos (sueldos, honorarios, etc.), los que tendrán el tratamiento establecido en la ley del tributo, según el tipo de ganancia de que se trate y que, a los efectos detallados, deberá acreditarse que las respectivas sumas responden a efectivas prestaciones de servicios, que por su magnitud guardan relación con la tarea desarrollada y, de corresponder, que se ha cumplimentado con las obligaciones previsionales pertinentes.*

Para la parte de esos honorarios que exceda el límite referido, el reglamento dispone que no constituirán gastos deducibles para la sociedad que los pague, sin perjuicio de que los perceptores le asignen el tratamiento que la ley prevé para los dividendos en el ejercicio fiscal al que deban imputarse los honorarios.

Que ello así, a través de los párrafos transcriptos ha quedado evidenciado que, en tanto se vinculan pon el período fiscal comprendido en la presente litis, la ley del impuesto a las ganancias y su decreto reglamentario, ***reconocen a las sociedades de capital la facultad de deducir las sumas acordadas a sus directores por su desempeño como tales y las que perciban por las funciones técnicas*** *que cumplan, en el caso de seguir con las pautas enunciadas.*
(..)
Que en este caso, la apelante se agravia puntualmente de que los funcionarios fiscales no tuvieron en cuenta que las remuneraciones percibidas por los directores responden a más de una actividad y que es por el desempeño de funciones específicas que desarrollan dentro de la firma.

Que en el recurso de apelación (fs. 563/564 de autos), la actora detalla las funciones laborales que cada uno de los directores desempeña independientemente de su rol como tales. ***En el caso del Sr. Lievendag, se encarga del área comercial*** *(compras a proveedores, trato con clientes locales y del exterior y en cuanto a* ***la Sra. Rosa Ana Farina, sus tareas corresponden al área administrativa*** *[tareas de contralor dentro de la oficina, controla las operaciones bancarias, de compras, ventas y es quien firma todas la documentación en su carácter de apoderada (cartas, cheques, documentos)], poniendo de resalto que ellos* ***ejercían sus actividades concurriendo diariamente a la empresa, en los horarios normales de negocios y muchas veces se extendía y han incluido estas remuneraciones en sus respectivas declaraciones del impuesto a las ganancias*** *pagando el tributo sobre tales ingresos, acompañando copia de las mismas y de los recibos emitidos (act. adm. cpo. complemt. Nº 1, fs. 137/167). Asimismo la actora hace mención de que* ***las funciones ejercidas resultan necesarias para el giro comercial y que de lo contrario, la empresa debería contratar a otras personas que cumplan tales funciones****, lo que acarrearía el pago de las mismas sumas en concepto de salarios.*

Que de ***los testimonios brindados*** *tanto durante el procedimiento de determinación, como ante esta instancia, los testigos -empleados de la firma-* ***son contestes en afirmar que los Directores cumplen funciones técnicas en las áreas comercial y administrativas****, según se trate del Sr. Lievendag o de la Sra. Farina; que* ***concurren todos los días a la empresa en un horario bastante extendido -de 8 a 18 hs. aproximadamente- y se encargan de describir puntillosamente las tareas que cada uno cumple****. (fs. 134 a 136 de autos y 210 de las actuaciones).*

También en las pericias contables presentadas en sede fiscal y en autos se informan las fechas, libros y folios donde están asentados los honorarios abonados a los Sres. Lievendag y Farina (act. adm. cpo. complemt. N° 2, fs. 226/227vta. y fs. 151/155 de autos).

Que atento lo expuesto, ***ha quedado demostrado que las funciones que cumplen los Directores son consecuencia de las tareas técnicas que desempeñan en la empresa****, habiéndose acreditado la preparación con la que cada uno cuenta en el área a su cargo,* ***sin que se justifique que por tratarse de los Directores de la empresa no puedan asumir dichas funciones y deba nombrarse a otras personas para tales puestos****. Que asimismo y teniendo en cuenta que las remuneraciones objetadas por el ente fiscal se encuentran debidamente registradas en los libros contables,* ***sólo resta concluir que las sumas cuestionadas por tales conceptos son perfectamente deducibles por la sociedad en el impuesto a las ganancias, en razón de darse respecto de ellas, los presupuestos establecidos en el art. 148 del reglamento de la ley*** *del tributo (dto. n° 2.353/86).*

Así planteadas las cosas, ***voto por revocar el criterio seguido por el Fisco Nacional con relación a este ajuste****.*
(..)
La Dra. Gramajo dijo:
I.- Que adhiere a los considerandos I. a V. y VII. a X. del voto del Dr. Brodsky.
(..)
La Dra. Sirito dijo:
VI.- Que, por último, el cuarto ajuste se realizó sobre la base de impugnar la suma de $ 48.375.75, deducida en concepto de honorarios de directores y síndicos, por exceder los límites impuestos por la normativa aplicable.

Corresponde destacar que dichas remuneraciones respondían a más de una actividad, como ser el cumplimiento de funciones técnicas en las áreas comercial y administrativa y, más allá del reparo inicial que tuve en el primer acercamiento a la cuestión que se analiza, que provino de haber comprobado que los señores Gerardo Lievendag y Rosa Ana Farina ocupan el cargo de presidente y vicepresidente de la sociedad recurrente -v. estatuto social de fecha 29-11-94 que obra a fs. 16/20 y las escrituras de fecha 3-4-98 y 15-5-99 agregadas a fs. 24/30 y 33/36vta. respectivamente- adhiero a la solución propugnada en el punto VIII del voto del Dr. Brodsky de revocar en este ítem la resolución apelada.
(..)
Del resultado de la votación que antecede, por mayoría,
SE RESUELVE:

1) Confirmar la resolución apelada correspondiente al impuesto a las ganancias por el periodo fiscal 1997, en lo que se refiere a la impugnación de los montos deducidos por gastos de representación y de los intereses sobre préstamos de los accionistas, con más los intereses y la multa aplicada en la proporción correspondiente a los cargos que se confirman.

2) ***Revocar la determinación apelada respecto del ajuste*** *por la deducción de los gastos de automotores y* ***por los honorarios de directores*** *y síndicos excedentes*".

==========

ANALISIS DEL TEMA LABORAL Y DE LOS RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL

Si bien el tema no está referido al impuesto a las ganancias, debido a la importancia de la cuestión, veremos algunos antecedentes relacionados con el tema laboral y con los recursos de la seguridad social.

COMISIÓN DE ENLACE AFIP - DGI/CPCECABA REUNIÓN DEL 12/10/2011

DICTAMEN 41/2013

ART. 27 LCT

RESOLUCION (ANSES) 443/1992

ART. 261 LEY 19.550

DICTAMEN (D.C.O) 34/1996 DEL 15.01.1996

SERCA SA CSJN DEL 05.11.2020

COMISIÓN DE ENLACE AFIP - DGI/CPCECABA REUNIÓN DEL 12/10/2011

Se consulta si un accionista mayoritario y presidente de una SA puede desempeñarse en relación de dependencia en la sociedad.

"*2. Relación de dependencia Un accionista que posee un porcentaje importante de la sociedad (más del 80%), que a su vez es presidente de la sociedad, trabaja full time en beneficio de la empresa, desarrollando además de la tarea de director las de gerente general y gerente comercial.*

¿Puede desempeñarse como empleado en relación de dependencia, aportando autónomos?

Su aporte como trabajador autónomo es obligatorio por el hecho de administrar y dirigir a la sociedad. Resulta optativa su inscripción por su desempeño como trabajador en relación de dependencia".

DICTAMEN 41/2013

Se consulta si el presidente y el vicepresidente de una SA pueden desempeñarse en relación de dependencia en la sociedad.

"*I. Vuelven las presentes actuaciones de la Dirección de …..y ….., dependiente de la Subdirección General de ….., cuya intervención fuera solicitada* ***a los fines de dilucidar la viabilidad de que se configure una relación de dependencia entre una sociedad y su presidente o vicepresidente****, aún cuando los mismos son considerados directores, ello teniendo en cuenta los aportes doctrinarios en la materia y la existencia de distintos pronunciamientos judiciales adversos a tal posibilidad cuando se trata de la máxima autoridad de la sociedad.*

Cabe recordar que los presentes obrados se originan en la presentación efectuada por el contribuyente del epígrafe ***en los términos de la Resolución General N° 1.948*** *(AFIP),* ***consultando si procede a su respecto el cómputo de la deducción especial incrementada hasta 3,8 veces prevista por el tercer párrafo del inciso c) del Artículo 23 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, dado que ejerce la presidencia de una sociedad anónima y a la vez se desempeña en la misma como gerente comercial bajo relación de dependencia****, planteo que fuera analizado por este servicio asesor mediante la Act. N° …../12 (DI …).*

En la precitada Actuación, luego de referir la normativa aplicable al caso, se expresó que "…la deducción especial podrán computarla quienes obtengan rentas de la tercera categoría -siempre que trabajen personalmente en la empresa- y/o rentas de la cuarta categoría, debiendo para ello cumplir con el pago de todos los aportes que como autónomos deban realizar al sistema único de seguridad social o a las cajas provinciales -hasta la fecha de la declaración jurada y por el monto correspondiente a la categoría denunciada al Fisco- habilitándose la deducción incrementada para quienes revisten en relación de dependencia".

Por ello, en función de los dichos del contribuyente y de la derivación lógica de la letra de las normas del gravamen se advirtió que "…el mismo obtendría rentas de cuarta categoría encuadradas en los incisos f) y b) del artículo 79 de la ley del tributo, por su desempeño como presidente de la sociedad anónima y por las actividades técnico administrativas -gerente comercial- que realiza en relación de dependencia, respectivamente…", entendiéndose que "…de haber ingresado los aportes que obligatoriamente debe realizar, en el caso como trabajador autónomo, el mismo resultaría habilitado para computar, con las limitaciones previstas en la norma, la deducción especial incrementada estatuida en el inciso c) del Artículo 23 de la Ley del gravamen".

No obstante ello, ***se suscitaron dudas acerca de la naturaleza y alcance de las tareas que realiza el consultante, distintas a la de su función como presidente y de la viabilidad de su encuadre como efectuadas en relación de dependencia respecto de la misma sociedad que él preside, dado que no recibiría directivas o instrucciones de nadie en razón del cargo que ostenta y que, a su vez, la sociedad no podría tomar decisiones de las que aquél no fuera parte, por lo cual no se tipificaría la subordinación con la sociedad que condujera a interpretar que se verifica la existencia de un contrato de trabajo en relación de dependencia****.*

II. Llamada pues a opinar, la Dirección de …., mediante la Act. N° …/13 (DI ….) -obrante a fs. 32/38- refirió que en el ***Dictamen N° 2835/98 (DLTRSS) la entonces Dirección Legal y Técnica de los Recursos de la Seguridad Social*** *oportunamente había advertido que "…la posibilidad de que el presidente de una sociedad anónima ejerza tareas técnico-*

administrativas que configuren una relación de dependencia resultaría un supuesto de excepción". Sin perjuicio de ello, alega que en el citado Dictamen se dijo que "…de cumplirse los presupuestos establecidos en el artículo 3° inciso a) apartado 1) de la Ley N° 24.241, esto es, que las asignaciones que perciban correspondan a actividades especialmente remuneradas que configuren una relación de dependencia, considerando que la normativa no ha establecido ninguna excepción, no procede efectuar distingos donde la ley no lo hace".

Asimismo, el área consultada trae a colación, respecto de los elementos que tipifican la relación de dependencia y específicamente en cuanto a la evaluación de la existencia de subordinación jurídica, las expresiones de la ***Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "Matas Marti, Juana c/Caja Nacional de Previsión de la Industria, Comercio y Actividades Civiles"*** *en cuanto a que "…deben valorarse las pruebas aportadas para demostrar la remuneración mensual asignada a la titular por la sociedad, el control de su asistencia laboral y las retenciones previsionales, elementos de los que no podría prescindirse al tiempo de considerar la subordinación invocada en relación con la sociedad como sujeto de derecho diferenciado de sus integrantes…". Añade, a partir de la transcripción de la norma laboral relacionada con la subordinación técnica -* ***Artículo 27 de la Ley de Contrato de Trabajo-****, que la misma es un requisito insoslayable para que una persona pueda ser considerado trabajador dependiente, señalando que la jurisprudencia del fuero ha sostenido, en forma reiterada que "…el carácter de socio gerente es compatible con el de empleado de la sociedad, pero sólo en la medida en que exista una actividad personal, habitual y exclusiva, y en que dicha actividad se encuentre sujeta a instrucciones o directivas que se impartan o pudieran impartirse". Desde esa perspectiva argumental y aplicando tales pautas al caso planteado concluye que "…la naturaleza subordinada de las tareas ha de surgir, en cada caso, de las características propias de la actividad desarrollada por el 'presidente', sin que quepa adoptar una solución uniforme y anticipada, abarcativa de todos los casos que pudieran presentarse".*

De lo expuesto se desprende que ***si bien el supuesto planteado en el sub-examine se considera de excepción, podría resultar admisible la existencia de relación de dependencia entre una sociedad anónima y su presidente, por las funciones técnico administrativas que éste desarrolla como gerente comercial, siempre y cuando se verifiquen fehacientemente los elementos que tipifiquen la relación de dependencia, como el cumplimiento de un horario de trabajo normal y habitual, recepción de instrucciones o explicaciones de sus tareas en forma constante al directorio, entre otros****.*

En línea con ello es dable recordar que ya en el ***Dictamen N° 103/99 (DI ASLE) la ex Dirección de Asesoría Legal*** *del Organismo afirmó que a los efectos de determinar la existencia de una relación laboral dependiente "…deben considerarse las pautas objetivas que la configuran, esto es, si existe subordinación jurídica, económica y técnica; parámetros que deben ser analizados en cada caso en particular en razón de la imposibilidad de fijar, con alcance general, la naturaleza jurídica de las relaciones contractuales".*

De conformidad con ello, y si bien en definitiva ***corroborar dichas circunstancias es una cuestión fáctica que escapa a la competencia de este servicio asesor, se concluye que puesto que el contribuyente del epígrafe obtendría rentas de cuarta categoría encuadradas en los incisos f) y b) del Artículo 79 de la Ley del tributo, por su desempeño como presidente de la sociedad anónima y por las actividades técnico administrativas -gerente comercial- que realizaría bajo relación de dependencia de la misma sociedad, respectivamente, de haber ingresado los aportes que obligatoriamente debe efectuar y en la medida que cumpla los extremos que demuestran que ejerce una verdadera tarea subordinada, podrá computar la deducción especial incrementada hasta 3,8 veces prevista por el tercer párrafo del inciso c), del Artículo 23 de la Ley de Impuesto a las Ganancias****, con las limitaciones previstas en dicha norma. DANIEL REMBERTO GONZALEZ - Jefe (Int.) - Departamento Asesoría Técnica Tributaria Conforme 28/10/13 – SIMÓN PEDRO ANTONIO ZARATE - Director - Dirección de Asesoría Técnica Conforme 09/06/14 - PABLO JORGE AGUILERA - Subdirector General - Subdirección General de Técnico Legal Impositiva*".

ART. 27 DE LA LEY DE CONTRATO DE TRABAJO

"*SOCIO-EMPLEADO*
Art. 27 *- Las personas que, integrando una sociedad, prestan a ésta toda su actividad o parte principal de la misma en forma personal y habitual, con sujeción a las instrucciones o directivas que se le impartan o pudieran impartírseles para el cumplimiento de tal actividad, serán consideradas como trabajadores dependientes de la sociedad a los efectos de la aplicación de esta ley y de los regímenes legales o convencionales que regulan y protegen la prestación de trabajo en relación de dependencia.*

Exceptúanse las sociedades de familia entre padres e hijos.

Las prestaciones accesorias que se obligaren los socios, aun cuando ellas resultasen del contrato social, si existieran las modalidades consignadas, se considerarán obligaciones de terceros con respecto a la sociedad y regidas por esta ley o regímenes legales o convencionales aplicables".

RESOLUCION (ANSES) 443/1992

La resolución (ANSES) 443/1992 establece que:

"*R. (ANSES) 443 DEL 10/11/1992 (B.O. 18.11.1992)*

Ley de contrato de trabajo. Presunción de la existencia. Establece el cumplimiento de determinadas pautas de carácter general a los fines de comprobar la existencia de la relación de dependencia

Art. 1 *- Establécese a los fines de comprobar la existencia de la relación de dependencia, el cumplimiento de las siguientes pautas de carácter general:*

a) Individualización de los trabajadores.

b) Horario en que se prestan las tareas.

c) Lugar de trabajo.

d) Régimen de licencias y sanciones disciplinarias.

e) Facultades, directivas a las que se encuentran sometidos.

f) Retribución.

Art. 2 *- Se considera que se encuentran en relación de dependencia, aquellos trabajadores encuadrados en las características laborales de la actividad respectiva, detalladas en los siguientes incisos:*

Inc. A) Profesionales:

1) Carácter habitual del servicio profesional.

2) Identidad de objeto entre los servicios prestados y la actividad de la empresa donde los mismos se llevan a cabo.

3) Control empresario sobre la efectiva prestación del servicio.

4) Provisión de los materiales de trabajo.

5) Riesgo económico en el servicio prestado.
Caso específico de Profesionales del arte de curar: las características enunciadas en los ítems precedentes se cumplimentarán con la siguiente circunstancia:

Obligación de atender a todos los pacientes o a un cupo predeterminado que le derive la Empresa y Obras Social, bajo la supervisión personal idóneo.

Si el ingreso y egreso de los profesionales es automático cumplidos ciertos requisitos.

Si hay Jefes de servicios que coordinan a los especialistas respecto a su horario y concurrencia.

Inc. B) Veedores Ambulantes:

1) Provisión de mercaderías, ropa y elementos de trabajo por parte de la empresa.

2) Restitución de mercadería no vendida.

3) Cobro de porcentaje sobre la mercadería comercializada.

Inc. C) Socios Gerentes de SRL:

1) Cumplimiento de tareas técnicas y administrativas ajenas a la función de dirección.

2) Retiro a cuenta de los socios no descontados de las utilidades según balance del ejercicio.

3) Conducta encuadrada en el artículo 27 de la ley de contrato de trabajo.

Inc. D) Directores de Sociedades Anónimas:

(Excluidos Presidente y Vicepresidente)

1) Cumplimiento de tareas técnico-administrativas ajenas a las funciones inherentes a la dirección.

2) Retiros efectuados y no descontados de los honorarios asignados a los miembros del directorio.

3) Artículo 261 ley 19550 - 2º párrafo.

Inc. E) Artistas:

1) Desempeño dentro de una organización empresaria.

2) Contrato de trabajo que establezca la exclusividad.

Inc. F) Viajantes de Comercio:

Forma en que realiza la actividad gravada:

a) Que venda a nombre o por cuenta de su o sus representados o empleadores.

b) Que venda a los precios y condiciones de venta fijados por las casas que representa.

c) Que perciba como retribución: Sueldo, viáticos, comisiones o cualquier otro tipo de remuneración.

d) Que desempeñe habitual y personalmente su actividad de viajante.

e) Que realice su prestación de servicios dentro de la zona o radio determinado o de posible determinación.

f) Que el riesgo de las operaciones esté a cargo del empleador.

g) Que la prestación desarrollada por el viajante derive de una necesidad permanente e indispensable de la Empresa.

h) Que el viajante haga de esa actividad su medio de vida.

Inc. G) Profesional farmacéutico:

Que sea socio comanditado y director técnico de una farmacia, percibiendo un sueldo.

Inc. H) Socio empleado:

1) Prestación habitual y personal.

2) Con sujeción a órdenes que exceden las obligaciones propias de los socios.

Inc. I) Productores de seguros:

Que ejercen el corretaje con carácter habitual y permanente.

***Art. 3** - La enumeración de pautas a que hacen referencia los artículos anteriores revista carácter de enunciativa, no debiendo en modo alguno considerársela taxativa*".

ART. 261 LEY 19.550

El art. 261 de la ley 19.550 establece que:

"*Art. 261 - El estatuto podrá establecer la remuneración del directorio y del consejo de vigilancia; en su defecto la fijará la asamblea o el consejo de vigilancia, en su caso.*

El monto máximo de las retribuciones que por todo concepto puedan percibir los miembros del directorio y del consejo de vigilancia, en su caso, incluido sueldos y otras remuneraciones por el desempeño de funciones técnico-administrativas de carácter permanente, no podrá exceder del 25% (veinticinco por ciento) de las ganancias.

Dicho monto máximo se limitará al 5% (cinco por ciento) cuando no se distribuyan dividendos a los accionistas, y se incrementará proporcionalmente a la distribución, hasta alcanzar aquel límite cuando se reparta el total de las ganancias. A los fines de la aplicación de esta disposición no se tendrá en cuenta la reducción en la distribución de dividendos resultantes de deducir las retribuciones del directorio y del consejo de vigilancia.

Cuando el ejercicio de comisiones especiales o de funciones técnico-administrativas por parte de uno o más directores frente a lo reducido o inexistencia de ganancias imponga la necesidad de exceder los límites prefijados, sólo podrán hacerse efectivas tales remuneraciones en exceso si fuesen expresamente acordadas por la asamblea de accionistas, a cuyo efecto deberá incluirse el asunto como uno de los puntos del orden del día".

DICTAMEN (DIRECCCION COORDINACION OPERATIVA) 34/1996 DEL 15.01.1996

"*Encuadramiento de los socios, directores y administradores de los diferentes tipos societarios en el Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones: Se consulta sobre el encuadramiento de los socios de los distintos tipos societarios en el Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones, que fuera instituido por la ley 24241.*

Al respecto, corresponde destacar que el artículo 2º, inciso b), de la referida ley establece que se encuentran obligatoriamente comprendidas en el Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones -como autónomos-, y sujetas a sus disposiciones, las personas que por sí solas, o conjunta o alternativamente con otras, asociadas o no, ejerzan habitualmente en la República las actividades que el propio precepto consigna, siempre que éstas no configuren una relación de dependencia.

La norma comentada es clara en cuanto a la identificación del hecho imponible, en el caso, la actividad de dirección, administración o conducción de cualquier empresa, organización, establecimiento o explotación con fines de lucro, o sociedad comercial o civil, aunque por esas actividades no obtengan retribución, utilidad o ingreso alguno.

Por otra parte, es menester referirnos sobre el particular a lo dispuesto por el inciso d) de la precitada norma cuando específicamente nos señala que cuando se trate de socios de sociedades, a los fines de su inclusión obligatoria en los incisos a) o b), o en ambos, serán de aplicación las siguientes normas:

1. No se incluirán obligatoriamente en el inciso a):

1.1. Los socios de sociedades de cualquier tipo cuya participación en el capital sea igual o superior al porcentual que resulte de dividir el número 100 (cien) por el número total de socios.

1.2. El socio comanditado único de las sociedades en comandita simple o por acciones. Si hubiera más de un socio comanditado, se aplicará lo dispuesto en el punto anterior, tomando en consideración solamente el capital comanditado.

1.3. Los socios de las sociedades civiles y de las sociedades comerciales irregulares o de hecho, aunque no se cumpla el requisito a que se refiere el punto 1.1.

1.4. Los socios de sociedades de cualquier tipo -aunque no estuvieran comprendidos en los puntos anteriores-, cuando la totalidad de los integrantes de la sociedad están ligados por un vínculo de parentesco de hasta el segundo grado de consanguinidad y/o afinidad.

2. Sin perjuicio de su inclusión en el inciso b), cuando un socio quede incluido obligatoriamente en el inciso a), la sociedad y el socio estarán sujetos a las obligaciones de aportes y contribuciones por la proporción de la remuneración y participación en las utilidades que el socio perciba y/o se le acrediten en cuenta, en la medida en que exceda el monto que le hubiera correspondido de conformidad con su participación en el capital social.

Bajo este contexto, es dable consignar que, tratándose de sociedades de capital, los socios que no realicen actividad alguna son meramente rentistas y, en consecuencia, no están obligación al Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones ni como dependientes ni como autónomos.

Aclarado ello, resulta apropiado analizar las distintas situaciones que se configuran en relación con los diferentes tipos sociales.

1. Sociedad civil: si la sociedad civil posee fines de lucro, el ejercicio de la actividad de dirección, administración o conducción por los socios los incorpora obligatoriamente como autónomos al Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones, aun cuando no perciban retribución por su tarea [art. 2º, inc. b), pto. 1].

En cambio, si la sociedad carece de fines lucrativos, los socios que ejercen la administración sólo se encuentran obligados como autónomos si perciben retribución por su tarea [art. 2º, inc. b), pto. 4].

Cualquiera sea la naturaleza de la sociedad civil, si los socios que no ejercen la conducción de la sociedad prestan algún servicio y/o ejercen alguna actividad para la sociedad, también resultarán obligatoriamente comprendidos como autónomos [art. 2º, inc. d), pto. 1.3].

2. Sociedades colectivas, irregulares o de hecho: sus socios siempre ejercen la conducción de la sociedad por ser solidariamente responsables, no resultando factible en ningún supuesto su encuadre obligatorio como dependientes, ya que su calidad de conductores de la sociedad, al ser preponderante, los encuadra obligatoriamente como autónomos [art. 2º, inc. b), ptos. 1 y 1.3].

3. Sociedad de capital e industria: los socios capitalistas, por las mismas razones esgrimidas respecto de los socios de sociedades colectivas [art. 2º, inc. b), pto. 1].

En cambio, respecto de los socios que aportan su industria, su encuadramiento como dependientes o autónomos dependerá del hecho de que su participación en las ganancias sea inferior, igual o superior al promedio [art. 2º, inc. d), pto. 1.1] o si la totalidad de los socios se encuentra unida por lazos familiares [art. 2º, inc. d), pto. 1.4].

4. Sociedad en comandita simple o por acciones: el socio comanditado único, o si hay más de un comanditado, y los comanditados que tengan participación superior al promedio del capital comanditado están obligatoriamente comprendidos en el régimen de autónomos. "A contrario sensu", los socios comanditados con participación inferior al promedio del capital comanditado se encuentran obligatoriamente comprendidos como dependiente [art. 2º, inc. d), pto. 1.2].

Respecto de los socios comanditarios que prestan servicios para la sociedad, para su encuadramiento como dependientes o autónomos debe estarse a su participación en el capital respecto del promedio de capital comanditario [art. 2º, inc. d), pto. 1.1].

5. Sociedades anónimas: los directores -sean o no accionistas-, aunque no perciban retribución, resultarán obligatoriamente incorporados al Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones como autónomos, atento la naturaleza ejecutiva de la actividad que desempeñan, aun cuando se encuentren subordinados a la sociedad. En este último supuesto, podrán optar por tributar también como dependientes, decisión esta que vincula al empleador [art. 2º, inc. b), pto. 1, y art. 3º, inc. a), pto. 1].

Igual encuadramiento tendrán aquellos accionistas no directores que presten servicios remunerados, y su participación en el capital resulte igual o superior al promedio, y/o la totalidad de los integrantes de la sociedad estén ligados por el vínculo de parentesco antes consignado. Ello, sin perjuicio de su incorporación voluntaria como dependientes [art. 2º, inc. d), ptos. 1.1 y 1.4).

Los accionistas no directores, que presten servicios remunerados y que su participación en el capital sea inferior al promedio, serán obligatoriamente dependientes [art. 2º, inc. d), pto. 1].

6. Cooperativas: se encuentran obligatoriamente incorporados como autónomos los miembros del Consejo de Administración que perciben retribución por sus funciones. Los miembros que no perciben retribución pueden voluntariamente incorporarse como autónomos [art. 3º, inc. b), pto. 1].

Asimismo, resulta apropiado destacar que los socios de cooperativas de trabajo, de naturaleza genuina, se encuentran obligatoriamente incorporados al régimen de autónomos, ya que la calidad de asociado excluye la de trabajador dependiente.

En efecto, el cumplimiento de tareas constituye precisamente el uso que los asociados hacen de la estructura jurídica común, a la vez que un aporte necesario para el sustento de ésta, constituyendo la dación de trabajo el servicio que la cooperativa les presta.

De allí que la mera existencia de asociados que trabajan en la entidad de la cual forman parte no puede llevar a la conclusión de que exista una relación laboral mientras no se pruebe que se pretende encubrir el trabajo subordinado tras una máscara societaria [R. (INAC) 183/92; R. (ANSeS) 784/92 y D. 2015/94].

7. Sociedades de responsabilidad limitada: respecto de los gerentes -socios o no-, corresponde su encasillamiento como autónomos obligatorios, debiéndose destacar que si perciben una remuneración por tareas técnico-administrativas, la afiliación al régimen de relación de dependencia es voluntaria [art. 2º, inc. b), pto. 1 y art. 3º, inc. a), pto. 2].

Para el encuadramiento de los socios no gerentes que presten servicios para la sociedad como autónomos o dependientes, debe estarse a su participación en el capital respecto del promedio [art. 2º, inc. d), pto. 1.1], o a la existencia de vínculos familiares entre la totalidad de los socios [art. 2º, inc. d), pto. 1.4]".
DICT. 34/96 - DCO (DGI) - 15/1/1996

TIPO SOCIETARIO	ACTIVIDADES AUTÓNOMAS		RELACION DE DEPENDENCIA	
	Incorporación Obligatoria	Incorporación voluntaria	Incorporación Obligatoria	Incorporación voluntaria
Sociedad civil	Socios que ejercen administración, dirección o conducción y/o prestan algún servicio o actividad para la sociedad			Socios que presten servicios remunerados en relación de dependencia
Sociedad de hecho y sociedad irregular	Todos los socios			Socios que presten servicios remunerados en relación de dependencia
Sociedad colectiva	Todos los socios			Socios que presten servicios remunerados en relación de dependencia
Sociedad de capital e industria	Socios capitalistas Socios industriales con participación en las ganancias igual o mayor al promedio		Socios industriales con participación en las ganancias inferior al promedio	Socios capitalistas que presten servicios remunerados en relación de dependencia
Sociedad de capital e industria	Socios cuando el total de integrantes esté ligado por vínculos de parentesco.			Socios industriales con participación en las ganancias igual o mayor al promedio Socios cuando el total de integrantes esté ligado por vínculos de parentesco si prestan servicios

Sociedad en comandita simple y comandita por acciones	Comanditado único Comanditado no único con participación igual o mayor al promedio en el capital comanditado Comanditario con participación igual o mayor al promedio en el capital comanditario Socios cuando el total de integrantes esté ligado por vínculos de parentesco.		Socios comanditados con participación menor al promedio en el capital comanditado Socios comanditarios que presten servicios para la sociedad con participación menor al promedio en el capital comanditario	El socio comanditado único y los comanditados no únicos, pero con participación igual o mayor al promedio en el capital comanditario si prestan servicios en relación de dependencia Socios cuando el total de integrantes esté ligado por vínculos de parentesco si prestan servicios
Sociedad de responsabilidad limitada	Gerente (socio o no) Socios no gerentes con participación en las ganancias igual o mayor al promedio si prestan servicios en relación de dependencia Socios cuando el total de integrantes esté ligado por vínculos de parentesco.	Socios no gerentes	Socios con participación en las ganancias menor al promedio que presten servicios para la sociedad	Gerente (socio o no) o socio no gerente con participación en las ganancias igual o mayor al promedio y que preste servicios en relación de dependencia
Sociedad anónima	Directores (accionistas o no), con o sin subordinación laboral y socios con participación en las ganancias igual o mayor al promedio, que presten servicios remunerados Socios cuando el total de integrantes esté ligado por vínculos de parentesco		Socios en relación de dependencia cuya participación en las ganancias sea inferior al promedio	Directores (accionistas o no) que prestan servicios en relación de dependencia. Socio no director con participación en las ganancias igual o mayor al promedio que preste servicios en relación de dependencia
Cooperativas	Miembros del Consejo de Administración que perciben retribución por sus funciones Socios de cooperativas de trabajo	Miembros del Consejo de Administración que no perciben retribuciones		

SERCA SA CSJN DEL 05.11.2020

DEUDA POR APORTES Y CONTRIBUCIONES. PRESIDENTE DE SA. CSJN “Serca SA” de fecha 05.11.2020

Se trata del presidente de una SA. La sociedad solamente había ingresado los aporte y contribuciones de obra social.

El fisco reclama la totalidad de los aportes y contribuciones correspondientes a los recursos de la seguridad social.

La CFSS revoca la determinación del fisco.

La CSJN revoca la sentencia de la CFSS y confirma la determinación del fisco.

CSJN "Serca SA" de fecha 05.11.2020

"*1°) Que contra la sentencia de la* ***Sala I de la Cámara Federal de la Seguridad Social que -al revocar la resolución 69/11 de la Administración Federal de Ingresos Públicos-, dejó sin efecto la determinación de la deuda formulada a la contribuyente por aportes y contribuciones destinados al Régimen Nacional de la Seguridad Social respecto del señor Gustavo Andrés Pellegrino -presidente del directorio de Serca S.A****.-, la demandada dedujo el recurso extraordinario cuya denegación motivó la presente queja.*

2°) Que, para así decidir, el a quo señaló que la sala ya se había expedido sobre el tema debatido a partir del caso "Buhar Yaco", en el que se había resuelto que la circunstancia de ser director de varias sociedades anónimas no implicaba multiplicidad de actividades, sino que se trataba de una misma actividad ejercida en diferentes empresas, y que la categoría correcta a la cual se debía aportar sería la "E" o la "D", de acuerdo a la cantidad de empleados y por un solo cargo, el de mayor significación económica.

3°) Que en su recurso la apelante planteó la arbitrariedad del pronunciamiento puntualizando que los fundamentos de la sentencia no se correspondían con las circunstancias que llevaron a la determinación de la deuda, por lo que el a quo resolvió la causa invocando argumentos que nada tenían que ver con la cuestión de fondo debatida.

4°) Que aunque los agravios del recurso extraordinario remiten al examen de cuestiones fácticas y de derecho procesal que, en principio, no son susceptibles de revisión por la vía prevista en el art. 14 de la ley 48, cabe hacer excepción a tal premisa cuando, como aquí acontece, la sentencia apelada satisface solo en apariencia la exigencia constitucional de adecuada fundamentación y omite el examen de planteos de las partes conducentes para la solución del caso (Fallos: 303:1017; 311:119 y 561).

5°) Que de las constancias del expediente surge que el Fisco Nacional determinó deuda de aportes y contribuciones destinados al Régimen Nacional de la Seguridad Social respecto del señor Gustavo Andrés Pellegrino -presidente del directorio de Serca S.A.-, pues sobre la base de las declaraciones juradas presentadas por la empresa, en las que ***figuraba en la nómina de empleados*** *en los períodos sujetos al ajuste y* ***en virtud de las deducciones efectuadas con destino a la Obra Social****,* ***presumió que dicho directivo había ejercido en forma tácita la opción prevista en el art. 3, inc. a, punto 1, de la ley 24.241 (incorporación voluntaria al Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones)*** *y,* ***en consecuencia, la sociedad estaba obligada a ingresar todas las cotizaciones que integran la Contribución Unificada de la Seguridad Social****. Ello sin perjuicio de los aportes integrados en carácter de afiliado autónomo.*

6°) Que le asiste razón al recurrente cuando advierte que la cámara no dio respuesta a la cuestión debatida en la presente causa, ya que al remitirse al precedente "Buhar Yaco", en el que se expidió sobre la deuda de aportes determinada a un trabajador autónomo que desarrollaba en forma simultánea tareas de conducción en varias sociedades anónimas, omitió examinar las consecuencias jurídicas de los pagos efectuados por el Señor Pellegrino -presidente de Serca S.A.- al régimen de autónomos y si su inclusión en la nómina de empleados de la sociedad implicaba la opción de incorporación voluntaria al régimen dependiente y, por lo tanto, la obligación de ingresar todas las cotizaciones que integran la Contribución Unificada de la Seguridad Social.

En tales condiciones, corresponde descalificar la sentencia recurrida y reenviar el expediente al tribunal de alzada a fin de que se dicte sentencia sobre el tema en disputa.

Por ello, ***se declara procedente la queja, formalmente admisible el recurso extraordinario interpuesto y se deja sin efecto la sentencia****. Vuelvan los autos al tribunal de origen a fin de que, por medio de quien corresponda, se dicte nuevo pronunciamiento con arreglo a la presente. Agréguese la queja al principal, hágase saber y, oportunamente, remítase.*

Firmado Digitalmente por ROSENKRANTZ Carlso Fernando
Firmado Digitalmente por HIGHTON Elena Ines
Firmado Digitalmente por MAQUEDA Juan Carlos
Firmado Digitalmente por LORENZETTI Ricardo Luis
Firmado Digitalmente por ROSATTI Horacio Daniel"

==========

ANALISIS DEL TRATAMIENTO EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO DE LOS HONORARIOS POR FUNCIONES TECNICAS

Si bien el tema no está referido al impuesto a las ganancias, debido a la importancia de la cuestión, veremos algunos antecedentes relacionados con el tratamiento en el impuesto al valor agregado de los honorarios por funciones técnicas.

Se debe tener presente que respecto de las cuestiones de derecho, en el caso de honorarios por funciones técnico administrativas, **el conflicto se presenta en el impuesto al valor agregado**, respecto de la gravabilidad o de la exención en los términos del art. 7 inciso h) apartado 18) de la ley de IVA, pudiendo consultar al respecto:

DICTAMEN (D.A.T.) 45.2002, DEL 30.05.2002 (para el fisco gravado)

SCARAMELLA JULIO CESAR, TFN, SALA A, DEL 27.12.2012 (gravado)

PAOLINI EUGENIO, TFN, SALA B, DEL 11.06.2008 (gravado)

FREIRE ANDRES Y BILINKIS SANTIAGO, T.F.N., SALA D, DEL 23.11.2007 (exento)

GARAT HOWARD LUIS, C.N.A.C.A.F. SALA V, DEL 05.09.2001 (gravado lo que excede el 25% del resultado contable) (1)

GARAT HOWARD LUIS T.F.N. SALA A DEL 01.09.1999 (gravado) (1)

TROD LUIS MOISES, C.N.A.C.A.F., SALA III, DEL 01.02.2000 (gravado lo que excede el 25% del resultado contable) (1)

TROD LUIS MOISES, T.F.N., SALA D, DEL 10.03.1999 (exento) (1)

(1) Se debe tener presente que los fallos "Garat" y "Trod" son anteriores a la incorporación del segundo párrafo del apartado 18) del inciso h) del art. 7 de la ley de IVA.

EL ART. 7 INCISO H) APARTADO 18) DE LA LEY DE IVA ESTABLECE QUE:

"*Art. 7* *- Estarán exentas del impuesto establecido por la presente ley, las ventas, las locaciones indicadas en el inciso c) del artículo 3º y las importaciones definitivas que tengan por objeto las cosas muebles incluidas en este artículo y las locaciones y prestaciones comprendidas en el mismo, que se indican a continuación:*

h) Las prestaciones y locaciones comprendidas en el apartado 21 del inciso e) del artículo 3, que se indican a continuación:

18) Las prestaciones inherentes a los cargos de director, síndicos y miembros de consejos de vigilancia de sociedades anónimas y cargos equivalentes de administradores y miembros de consejos de administración de otras sociedades, asociaciones y fundaciones y de las cooperativas.

La exención dispuesta en el párrafo anterior será procedente siempre que se acredite la efectiva prestación de servicios y exista una razonable relación entre el honorario y la tarea desempeñada, en la medida que la misma responda a los objetivos de la entidad y sea compatible con las prácticas y usos del mercado".

DICTAMEN (D.A.T.) 45.2002, DEL 30.05.2002

Para el fisco los honorarios por funciones técnicas están gravados en IVA y no tipifican dentro de la exención del art. 7 inciso h) apartado 18 de la ley de IVA.

"*I. Vienen las presentes actuaciones de la Subdirección General de ..., producto de la solicitud efectuada por el Departamento Técnico ... a raíz de la consulta efectuada por el Departamento Inspección de la Dirección ..., relativa a los parámetros que corresponde considerar para la deducción en el impuesto a las ganancias de los honorarios por funciones técnico administrativas abonados por la rubrada a miembros de su directorio, respecto a los ejercicios fiscales 1996, 1998, 1999 y 2000.*

Sobre el particular, el área de inspección informa que la contribuyente abonó, en el ejercicio fiscal 1998, la suma de $ 200..... en concepto de honorarios por tareas de dirección, y $ 11.000... por el desempeño de funciones técnico administrativas, considerando la verificada que tanto unos como otros se encuentran comprendidos dentro del límite del 25% de la utilidad contable establecida en el artículo 87 inciso j) de la Ley del Impuesto a las Ganancias y artículo 142 de su Decreto Reglamentario.
Dicho criterio es objetado por el área operativa, la cual sostiene que los honorarios abonados por funciones técnico administrativas son deducibles siempre que se consideren necesarios para conservar y mantener las ganancias gravadas, conforme lo dispuesto por el artículo 80 de la ley del gravamen, no encontrándose limitados por el porcentaje previsto en el inciso a) del artículo 148 del Decreto Reglamentario.

En orden a ello, se cuestionan los honorarios abonados a la Señora María... y a la Señora Raquel... por cuanto consideran que los mismos resultan excesivos, no se encuentran justificados y no se condicen con el monto asignado.

No obstante, se plantea si "... los montos deducibles por los pagos de honorarios por funciones técnico administrativas se encuentran limitados por el 25% establecido por el Artículo 87 inc. j) para los ejercicios fiscales 1997, 1998, 1999 y 2000, cuando ya se encontraba vigente el Decreto N° 105/97 que había modificado el artículo 148 del Decreto Reglamentario. O si solamente se debe observar que los mismos se ajusten a lo establecido en el artículo 80 de la ley".

Asimismo, se solicita que, para el caso de no incluirse a tales pagos dentro de los honorarios de directores, se evalúe la razonabilidad de su monto.

Por otra parte, y con relación al período fiscal 1996, se consulta también sobre la vigencia, de algunas disposiciones del artículo 148 hoy 142 del Decreto Reglamentario de la Ley del Impuesto a las Ganancias, que incluían a los honorarios por funciones técnicas administrativas dentro del límite del 25%, a pesar de que al momento de cierre de dicho ejercicio la propia ley del tributo ya había sido modificada prescindiendo de la referencia al artículo 261 de la Ley de Sociedades el cual limita al 25% de la utilidad contable a la totalidad de los honorarios pagados a los directores, cualquiera sea el concepto al que responden.

Por último, y ***en lo que atañe al Impuesto al Valor Agregado, inquiere acerca de la procedencia de gravar con el mismo a cada uno de los directores por los honorarios percibidos por el desempeño de sus funciones técnico***

***administrativas, independientemente que resulten o no deducibles en el Impuesto a las Ganancias**, citando a tales efectos jurisprudencia existente en la materia.*

Llamado a tomar intervención el Departamento Técnico ..., este consideró aplicable, en lo que al impuesto a las ganancias se refiere, el criterio plasmado en el Dictamen N° 71/96 (DAT).

Con respecto al Impuesto al Valor Agregado, concluyó que en la medida que resulta acreditado que las funciones técnico administrativas desarrolladas no resultan inherentes al cargo de director, tales prestaciones se encontrarían alcanzadas por el gravamen.

II. En primer término, cabe señalar que el artículo 17 de la Ley del Impuesto a las Ganancias dispone que "Para establecer la ganancia neta se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, mantener y conservar la fuente cuya deducción admita esta ley, en la forma que la misma disponga".

A su vez, el artículo 80 del mismo cuerpo legal establece que los gastos cuya deducción se admite, con las limitaciones contenidas expresamente en la ley, son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por el impuesto.

En tal sentido, y entrando en las cuestiones traídas a tratamiento, el segundo párrafo del inciso j) del artículo 87 de la ley del gravamen establece que "Las sumas a deducir en concepto de honorarios de directores y miembros de consejos de vigilancia y de retribuciones a los socios administradores por su desempeño como tales, no podrán exceder el 25% (veinticinco por ciento) de las utilidades contables del ejercicio, o hasta la que resulte de computar $ 12.500 (doce mil quinientos pesos) por cada uno de los perceptores de dichos conceptos, el que resulte mayor..." (texto con vigencia a partir de los ejercicios que cierren con posterioridad al 27/9/96 y desde el año fiscal en que opere dicho cierre para las personas físicas y sucesiones indivisas Ley N° 24698, B.O. 27/9/96).

A su vez, el tercer párrafo del artículo 142 del Decreto Reglamentario de la ley del gravamen prevé que "Las remuneraciones a que se refiere el inciso j) del artículo 87 de la ley no incluyen los importes que los directores, síndicos, miembros del consejo de vigilancia o socios administradores pudieran percibir por otros conceptos (sueldos, honorarios, etc.), los que tendrán el tratamiento previsto en la ley según el tipo de ganancia de que se trate".

Asimismo, el cuarto párrafo del citado dispositivo agrega que "A los efectos indicados deberá acreditarse que las respectivas sumas responden a efectivas prestaciones de servicios, que su magnitud guarda relación con la tarea desarrollada y, de corresponder, que se ha cumplimentado con las obligaciones previsionales pertinentes".

Sobre el particular, es menester recordar que el inciso del artículo 87 supra transcripto sufrió modificaciones con motivo de la reforma implementada a través de la Ley Nº 23760 (B.O. 18/12/89), la cual eliminó la remisión que efectuaba la norma legal al artículo 261 de la Ley de Sociedades Comerciales.

Llegado a este punto, podemos decir que, a partir del cambio legal introducido por la mencionada ley, la retribución asignada a los directores por tareas distintas a las de dirección, será deducible según las previsiones contenidas en el artículo 80 de la ley y 142 de la reglamentación de la base imponible del gravamen, en la medida en que respondan a efectivas prestaciones de servicios, guarden una adecuada relación con la magnitud de la tarea desarrollada y, de corresponder, se hayan cumplido con las respectivas obligaciones previsionales.

Paralelamente, debemos agregar a ello que las mentadas erogaciones se encontrarán excluidas de la limitación contemplada en el inciso j) del artículo 87 de la ley, en tanto se verifiquen en los hechos las condiciones apuntadas en el párrafo precedente.

Al respecto, cabe señalar que la temática bajo análisis ha sido objeto de tratamiento en el Dictamen N° 71/96 (DAT), en el cual este servicio asesor sostuvo que "... el desempeño de tareas específicas ajenas a la Dirección por parte de los directores de sociedades anónimas, en principio son deducibles, a la luz del artículo 148 -hoy 142 del Decreto Reglamentario-".

Asimismo, aprecia que "... para que resulte procedente este tipo de deducciones debe tratarse de tareas ajenas a las de dirección, pues la deducción inherente a éstas ya está especialmente admitida en el artículo 87 inciso i) de la ley ...".

El mismo pronunciamiento expresa que "... ya sea que se trate de honorarios al directorio como de sueldos a favor de sus miembros, en ambos casos debe observarse el principio de causalidad que exige el artículo 80 para habilitar la deducción, en otras palabras que el gasto resulte para quien lo deduce necesario para obtener el ingreso o la fuente al cual lo atribuye".

Finalmente, destaca que "Definir si respecto de determinada situación se constata la citada relación de causalidad, requiere examinar los hechos que la caracterizan y consecuentemente valorar la prueba que a partir de los mismos se produce, actividad que por su naturaleza compete a los jueces administrativos y no a esta Asesoría, cuyas funciones consisten en interpretar las normas técnico tributarias aplicables".

En cuanto a la vigencia del texto anterior del entonces artículo 148 de la reglamentación, una vez eliminada la referencia al artículo 261 de la Ley Nº 19550 que efectuaba el inciso i), actual j) de la ley, expresa que la modificación legal introducida en este último precepto "... debe llevar por lógica consecuencia a considerar que las disposiciones del artículo 148 reglamentario de ese inciso, en cuanto invocan el citado artículo 261, habrían perdido vigencia ...".

Podemos concluir, por lo tanto y en lo atinente al Impuesto a las Ganancias, que resultará procedente la deducción de honorarios por funciones técnico administrativas realizada por la rubrada en los ejercicios fiscales 1996, 1997, 1998, 1999 y 2000, en la medida en que los mismos resulten razonables en virtud de la labor realizada, no siendo competencia específica de esta área merituar en el sub examine el cumplimiento de dicha condición.

Por último, respecto a la gravabilidad en el Impuesto al Valor Agregado de los honorarios en cuestión, es del caso advertir que, de acuerdo a lo normado en el artículo 3°, inciso e), apartado 21, acápite f) de la ley del gravamen, se encuentran alcanzados por el mismo "los servicios técnicos y profesionales (de profesiones universitarias o no), artes, oficios y cualquier tipo de trabajo".

Tal situación no se ve afectada por la exención prevista en el artículo 7°, inciso h), apartado 18 de la ley, ya que la misma se limita a "Las prestaciones inherentes a los cargos de director... de sociedades anónimas ...", esto es, aquellas relacionadas con tareas de dirección propiamente dichas.

Dicho temperamento ha sido ratificado por la jurisprudencia existente en la materia. Así pues, en la causa ***"Trod, Luis Moisés c/D.G.I.", Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, del 01/02/2000****, se concluyó que la exención del artículo 7º de la ley "... se limita a prestaciones inherentes al cargo del director y no exime el total de las remuneraciones que perciben los directores".*

En igual sentido se pronunció ***el Tribunal Fiscal de la Nación en los autos caratulados "Garat, Howard Luis s/recurso de apelación", de fecha 01/09/99****, donde se sostuvo que "... las funciones técnico administrativas, que por otra parte pueden ser ejercidas por cualquier otra persona distinta a los directores de la sociedad, no encuadran en la acepción prestaciones inherentes al cargo de director".*

SENTENCIAS DEL TFN RESPECTO DEL TRATAMIENTO DE LOS HONORARIOS POR FUNCIONES TECNICAS EN EL IVA

La Sala A del TFN entiende que los honorarios por funciones técnicas no están exentos de IVA.

La Sala B del TFN entiende que los honorarios por funciones técnicas no están exentos de IVA.

La Sala D del TFN entiende que los honorarios por funciones técnicas están exentos de IVA.

SCARAMELLA JULIO CESAR, TFN, SALA A, DEL 27.12.2012

La Sala A del TFN entiende que los honorarios por funciones técnicas no están exentos de IVA.

"*I.- Que a fs. 330/368 se interpone recurso de apelación contra las resoluciones suscriptas por la Jefa (Int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Norte de la AFIP-DGI, todas de fecha 6 de diciembre de 2007. Por la primera de ellas se determinó de oficio la obligación tributaria del recurrente en el impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 2001 a 2006, con más los intereses resarcitorios. En el segundo caso,* ***se determinó el ajuste en el impuesto al valor agregado*** *por los períodos fiscales 01/03 a 8/06 y 10/06 a 12/06, con más los intereses resarcitorios. Asimismo en ambas resoluciones se le aplica a la contribuyente una multa en los términos del artículo 45 de la ley 11.683.*

(..)

II.- Que a fs. 381/398 la representación fiscal contesta el traslado del recurso, solicita, por los argumentos de hecho y derecho que expone, se confirmen los actos apelados.

III.- Que a fs. 408/408vta. se abrió la causa a prueba. A fs. 820 se decreta la clausura del período probatorio, se elevan los autos a consideración de la Sala "A" y se ponen los autos para alegar. Obrando a fs. 824/825 y fs. 826/830 los alegatos del Fisco Nacional y de la actora respectivamente. Finalmente, a fs. 833 se llaman los autos a sentencia.

(..)

VIII.- Que corresponde ahora expedirse respecto al segundo de los ajustes efectuados por el ente recaudador, esto es, la supuesta omisión de declarar las sumas percibidas por el contribuyente de la sociedad anónima Aerolíneas Argentinas.

Sobre el particular, el contribuyente sostiene durante todo su libelo recursivo que dichos importes deben ser considerados como honorarios de directores y no, como sostiene el ente recaudador como honorarios por gestiones técnico administrativas.
Dicho planteo no puede prosperar. Obsérvese que de la circularización efectuada a la empresa durante la fiscalización, surge que esta última expresa que los importes en cuestión "fueron abonados al contribuyente.... en concepto de honorarios por funciones técnico - administrativas" (vide. ffs. 326 del Cuerpo II de Impuesto a las ganancias".

Idéntica respuesta brindó la empresa Aerolíneas Argentinas S.A. en esta instancia (fs. 440). Si bien allí solamente ha consignado que el concepto de dichos pagos fue "honorarios", una lógica consecuencia de ambas contestaciones es que dichos honorarios correspondían a las funciones técnico - administrativas desarrolladas por el Sr. Scaramella durante los períodos en cuestión.

Por ello, corresponde concluir que las sumas abonadas al contribuyente lo fueron por sus funciones técnico - administrativas, y por lo tanto debían integrar la base imponible para el cálculo del régimen simplificado.

En lo que hace a la argumentación subsidiaria de la recurrente, esto es que los importes en cuestión estarían exentos, en virtud de los expresado en el artículo 7° de la ley de impuesto a las ganancias, cabe señalar que esta Sala en su anterior composición, ha señalado que "Que el punto nuclear de la impugnación radica en la inteligencia que cabe asignar a la exención prevista por la Ley del Impuesto al Valor Agregado (t.o. 1977 y modif.) en su art. 7, inc. h), pto. 18."

"Al respecto, la norma de marras dispone la exención de "Las prestaciones inherentes a los cargos de director, síndicos y miembros de consejos de vigilancia de sociedades anónimas y cargos equivalentes de administradores y miembros de consejos de administración de otras sociedades, asociaciones y fundaciones, y de las cooperativas".

"VII. Que en materia de interpretación de normas impositivas la doctrina especializada sostiene que éstas deben interpretarse conforme a todos los métodos admitidos en derecho, pudiéndose llegar a resultados restrictivos o extensivos de los términos contenidos en aquéllos, lo que equivale a decir que no existe un método general y exclusivo sino que el intérprete puede emplear cualquier criterio válido siempre que tenga como finalidad inmediata obtener el sentido verdadero de justicia (Giuliani Fonrouge, Carlos: "Derecho financiero" - T. I - Ed. Depalma - Bs. As. - 1973 - pág. 94)."

"Por su parte, tratándose de exenciones, se comparte lo sentenciado por nuestro más Alto Tribunal cuando resolvió que corresponde la estricta interpretación de las normas, salvo que las mismas resulten de la indudable intención del legislador o de la necesaria implicancia de la disposición que la introdujo (CSJN, "Guzmán, Víctor", 17/3/1973; "Centenera Fábricas Sudamericanas de Envases SAIC", 5/8/1975, entre otros)."

"En cuanto a la supletoriedad de las normas del derecho privado, el art. 1 de la L. 11683 (t.o. 1998) prescribe que en la interpretación de las disposiciones de dicha ley o de las leyes tributarias sometidas a su régimen, cuando no fuera posible fijar, por la letra o el espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antes aludidas, podrá recurrirse supletoriamente a las normas, conceptos o términos del derecho privado.

"Este Tribunal entiende que la hermenéutica de la ley debe efectuarse considerando la integridad de sus preceptos, en la medida que armonicen con todas las normas del ordenamiento jurídico vigente, y que cuando las concepciones propias del régimen impositivo no resulten decisivos para determinar la voluntad legislativa, podrá recurrirse a los principios del derecho común, con carácter supletorio posterior. Ello así, y especialmente cuando no existan en el derecho tributario normas especiales sobre el sentido a atribuir a determinadas expresiones, no es dable apartarse del alcance que otorga a las mismas el derecho privado."

*"VIII. Que habida cuenta de la supletoriedad de la legislación comercial, cuya validez fuera comentada en el consid. anterior, deben distinguirse por un lado los honorarios de directores de sociedades anónimas que, previstos o no en los estatutos como un porcentaje de las utilidades son necesariamente votados por la Asamblea de Accionistas (L. 19550, art. 234, inc. 2]), no constituyendo otra cosa que la asignación de una porción de los resultados acumulados a los directores, acaso como premio o recompensa por el éxito de la gestión en el ejercicio; y, por otro, los sueldos mensuales o periódicos u otras retribuciones que pueden percibir aquéllos de la sociedad por el desempeño de funciones técnicas y administrativas o su función gerencial. Así resulta, por otra parte, con claridad del 2do. párr. del art. 261 de la Ley de Sociedades en cuanto manda que "el monto máximo de las retribuciones que por todo concepto puedan percibir los miembros del directorio y del consejo de vigilancia, en su caso, incluidos los sueldos y otras remuneraciones por el desempeño de funciones técnico-administrativas de carácter permanente, no podrá exceder del 25% de las ganancias". (**cfr. jurisprudencia de esta Sala, "Garat, Howard Luis", del 1/9/1999 y confirmado por la CNACAF Sala V con fecha 05/09/2001).***

*A la luz de lo expuesto, **se concluye que las funciones técnico-administrativas, que por otra parte pueden ser ejercidas por cualquier otra persona distinta a los directores de la sociedad, no encuadran en la acepción "prestaciones inherentes al cargo de director"**.*

Por lo expuesto, corresponde confirmar la resolución apeladas con relación a dicho ajuste.

(..)

*Por ello, **SE RESUELVE**:*
1°) Confirmar parcialmente las resoluciones apeladas con las salvedades indicadas en los Considerando VII y X. Costas en proporción a los respectivos vencimientos.

2°) Ordenar al Fisco Nacional que en el término de treinta (30) días practique la liquidación respectiva de conformidad con la presente, poniéndose a su disposición las actuaciones administrativas por el mismo plazo, haciéndole saber que las mismas se encuentran a su disposición en la Mesa de entradas de este Tribunal".

PAOLINI EUGENIO, TFN, SALA B, DEL 11.06.2008

La Sala B del TFN entiende que los honorarios por funciones técnicas no están exentos de IVA.

"*I. Que a fojas 32/40 se interpone recurso de apelación contra la resolución de fecha 31/3/2006 de la AFIP-DGI, División Revisión y Recursos Regional La Plata, mediante la cual **se determina de oficio la obligación tributaria de la recurrente frente a el impuesto al valor agregado** correspondiente a los períodos fiscales 1/2001 a 12/2003, ambos inclusive, en la suma de $ 94.710, con más intereses resarcitorios por $ 76.737,34 y se aplica sanción de multa con sustento en el artículo 45 de la ley 11683 (t.o. en 1998) por $ 75.768.*

*Que, **el contribuyente realiza servicios de asesoramiento, dirección y gestión empresarial como integrante de los órganos de administración y/o fiscalización en sociedades anónimas**.*

*Que, en primer lugar, resulta preciso señalar que el presente caso reconoce su origen en una fiscalización efectuada por inspectores del Organismo Recaudador, de la que surgió que **los ingresos del contribuyente provienen de honorarios por su desempeño como director y de tareas técnico-administrativas en las sociedades Paolini Hnos. SA y Estancia Las Piedras SA, no registrando presentaciones de declaraciones juradas del impuesto al valor agregado***

por los períodos fiscales 1/2001 a 12/2003, ambos inclusive. De esta manera, ***se consideró que las prestaciones técnico-administrativas de carácter permanente no son inherentes al cargo de director y, por lo tanto, no están exentas en el IVA****.*

(..)

II. Que, a fojas 50/60 se presenta el Fisco Nacional, contestando el recurso interpuesto negando los hechos alegados y solicitando la confirmación de la sanción.

(..)

III. Que, a foja 77 se abre la presente causa a prueba, haciéndose lugar a la pericial contable solicitada. A foja 95 se elevan los autos a la Sala "B" y se ponen para alegar, pasando a sentencia a foja 109.

(..)

V. Que, a continuación, debe este Tribunal entrar a analizar la causa de acuerdo a los términos en que ha quedado trabada la litis.

Que, conforme se desprende de autos, como consecuencia de la verificación del cumplimiento de las obligaciones impositivas de la actora y en uso de las atribuciones que le son propias, ***el Ente Fiscalizador observó que los ingresos del contribuyente provienen de honorarios por su desempeño como director y de tareas técnico-administrativas en dos sociedades, no registrando presentaciones de declaraciones juradas del impuesto al valor agregado*** *por los períodos fiscales 1/2001 a 12/2003, ambos inclusive.*

Que, consultado el contribuyente respecto a las tareas específicas realizadas en las sociedades y por las cuales genera el derecho a la percepción de honorarios por tareas técnico-administrativas, ***declaró en acta que obra a foja 38 de los antecedentes administrativos que en Paolini Hnos. SA efectúa permanentes viajes a las obras en las distintas provincias del país, encargándose del proyecto y dirección de las mismas y del control del mantenimiento en los talleres de la localidad de Lobos; y en Estancia Las Piedras SA realiza visitas a los campos de General Villegas, está permanentemente en el control de la cosecha, mantenimiento de equipos y controles diarios del establecimiento****. De esta manera, se consideró que tales tareas exceden la mera conducción de la empresa, y resultan prestaciones técnico-administrativas de carácter permanente y, por lo tanto, alcanzadas por el IVA.*

VI. Que, ***el artículo 3, punto 21, de la ley 23349 grava en forma genérica las locaciones y prestaciones de servicio****, siempre que se realicen sin relación de dependencia y a título oneroso; y el inciso f) de ese punto, se refiere específicamente a servicios técnicos y profesionales (de profesiones universitarias o no).*

Que, por su parte, ***el artículo 7 de la ley del impuesto al valor agregado*** *establece, en su extensa redacción, distintas situaciones o casos especiales en los que el contribuyente estará exento de tributar el gravamen.*

Que, ***dicho artículo, en su inciso 18), exime del impuesto a*** *"las prestaciones inherentes a los cargos de director", entre otros, "siempre que se acredite la efectiva prestación de servicios y exista una razonable relación entre el honorario y la tarea desempeñada, en la medida que la misma responda a los objetivos de la entidad y sea compatible con las prácticas y usos del mercado".*

Que, en este sentido, la discusión de las actuaciones gira en torno de la gravabilidad o no frente al impuesto al valor agregado de las sumas percibidas por el contribuyente.

Que, ***en el caso en concreto, no se aprecia que los honorarios percibidos por el señor Paolini hayan sido específicamente por su función de director de las sociedades que integraba****. Es el mismo contribuyente, en la medida que da cuenta el considerando anterior, quien* ***reconoce el desempeño de tareas que ampliamente exceden las inherentes al cargo de director****, situación que se ve robustecida por las distintas actas de asambleas donde se observa que se aprueban y fijan honorarios como director y retribuciones por tareas técnico-administrativas, en forma separada.*

Que, ***de la lectura del artículo 7, inciso 18), surge con claridad la intención del legislador de eximir del pago del impuesto solamente a las "prestaciones inherentes a los cargos de director"****, circunstancia que en modo alguno se ve alterada por la reforma de la ley 25239 (2º párr. del actual art.) ni por el artículo 261 u otros de la ley de sociedades comerciales.*

Que, ***en efecto, el agregado que introduce la reforma antes mencionada, viene a complementar a la exención dispuesta, en cuanto a los requisitos que se deben cumplir para ser acreedor de la misma, pero siempre haciéndose referencia a las "prestaciones inherentes a los cargos de director", único supuesto eximido en lo que nos convoca****. Asimismo, de la ley de sociedades comerciales no se puede colegir, como lo expresara la recurrente, que a los efectos impositivos son inherentes al cargo de director todas aquellas tareas que derivan del mismo. Por el contrario, simplemente se establece un monto máximo de retribuciones que por todo concepto pueden percibir quienes ostenten tal carácter, de lo que en modo alguno puede llegarse a la conclusión de que todo servicio que realice un director está exento del pago del gravamen, máxime ante la literalidad antes expresada de la ley del impuesto al valor agregado.*

Que, en este sentido, ***debe interpretarse que las funciones técnico-administrativas, que pueden ser ejercidas tanto por los directores de la sociedad como por personas distintas a ellos, no encuadran en la acepción "prestaciones inherentes al cargo de director" a los efectos de la exención del impuesto al valor agregado*** *(en igual sentido "Garat Howard, Luis", TFN Sala "A", 1/9/1999).*

Que, en definitiva, ***las tareas llevadas a cabo por el contribuyente se tratan de actos realizados sin relación de dependencia y a título oneroso, no contempladas como prestaciones inherentes al cargo, y por ende, alcanzadas por el IVA****.*

Que, por su parte, la pericial contable (vide fs. 81/85) resulta inconducente a los efectos de esclarecer la naturaleza de la tarea que realiza el contribuyente, verdadero fundamento del ajuste, limitándose a formalidades no controvertidas, como ser la forma en que fueron aprobadas las asignaciones de las remuneraciones, las registraciones en los libros contables rubricados o la imputación de las mismas en el impuesto a las ganancias.

Que, respecto de lo manifestado por el apoderado de la actora en el alegato, en cuanto a que no corresponde incluir al período 2001 y enero 2002 en la determinación, por no estar incluidos en la orden de intervención, debe hacérsele saber que la petición resulta extemporánea y, por esa razón, no corresponde efectuar análisis alguno.

(..)

VII. Que, sentado lo antedicho, corresponde considerar el agravio de la actora referido a la proyección mensual que realizase el Fisco Nacional en la determinación de oficio y que se decidiera tratar junto con el fondo de la cuestión conforme lo dicho en el considerando IV.

Que, debe recordarse que el criterio adoptado por el Organismo Fiscal surge de la Vista (art. 17 L. 11683) a fojas 82/88 de los a.a., en la que el Juez Administrativo sostuvo que "en lo relacionado a la imputación de la obligación impositiva o perfeccionamiento del hecho imponible, cabe atribuirse por la naturaleza de prestación continua, al cierre de cada período fiscal [art. 5, inc. b), de la ley, t.o. 1997 y modif.]". De esta manera, a foja 86 obra la liquidación del impuesto, individualizándose la asignación de remuneración por servicios técnicos, que da lugar a la atribución proporcional de ingresos por período fiscal, base del pertinente tributo.

Que, el artículo 5, inciso b), de la ley del gravamen dispone en su parte pertinente que: "El hecho imponible se perfecciona: ... En el caso de prestaciones de servicios y de locaciones de obras y servicios, en el momento en que se termina la ejecución o prestación o en el de la percepción total o parcial del precio, el que fuera anterior...".

Que, cabe aclarar que, el caso que nos ocupa, se trata de una prestación o servicio continuo, es decir aquel tipo de actividad en la que no existe un plazo prefijado para su terminación, sino que, por el contrario, se caracteriza por perdurar en el tiempo.

Que, con referencia a esta clase de servicios, el artículo 21 del decreto reglamentario 692/1998 entiende que la prestación "tiene cortes resultantes de la existencia de un período base de facturación mensual, considerándose, a los efectos previstos en el inciso b), del artículo 5 de la ley, que el hecho imponible se perfecciona a la finalización de cada mes calendario".

Que, no obstante esto, debe destacarse que el contribuyente de autos recibe remuneraciones variables e indeterminadas, aprobadas y fijadas por la Asamblea de Directores al cierre del ejercicio, anualmente. En función de esto, no existiendo de antemano un precio pactado por el servicio, no habría base imponible sobre la cual determinar el gravamen a la finalización de cada mes calendario, razón por la cual, no constando en autos percepciones parciales de honorarios, corresponde remitir el momento de generación del débito fiscal al de la efectiva determinación de la base (en el mismo sentido Rubén A. Marchevsky, IVA Análisis Integral, Ed. Macchi, 2ª ed., pág. 192 y ss.).

Que, tal fue el criterio que, asimismo, adoptara la inspección actuante oportunamente, y que se puede apreciar de la "prevista" obrante a fojas 41/42 del expediente administrativo, donde claramente se observa que se toman los ingresos a la fecha en que la asamblea societaria los fijara y aceptara, y se calcula el pertinente débito fiscal en el mismo mes calendario.

Que, habida cuenta de lo expresado, corresponde confirmar el impuesto en la medida en que se da cuenta y ordenar al Fisco Nacional que realice una nueva liquidación del tributo que aquí se confirma.

VIII. Que, no obstante, debe desestimarse el otro agravio que se decidiera tratar junto con el fondo de la cuestión en el considerando IV, y que versa sobre la incorrecta determinación de la base imponible debido a que tratándose de un contribuyente no inscripto en el IVA, debe detraerse en la tasa del impuesto (21%). Al respecto, no se advierte que el Fisco Nacional se haya apartado del procedimiento reglado por la ley del gravamen en cuanto a la aplicación de la alícuota correspondiente sobre los ingresos del contribuyente aprobados por la asamblea, razón por la cual no corresponde hacer lugar al planteo articulado por la apelante.

(..)

X. Que, resta analizar el aspecto infraccional de la determinación del impuesto al valor agregado, con sustento en el artículo 45 de la ley procedimental y que se graduara en el 80% del tributo dejado de ingresar.

Que, corresponde señalar que el artículo 45 de la ley 11683 -t.o. en 1998- requiere para la configuración de la infracción que tipifica, la concurrencia de dos elementos: por una parte la omisión de pago de impuestos y/o la omisión de actuar como agente retención y, por otra, el medio comisivo, que puede ser la falta de presentación de declaraciones juradas o la presentación de declaraciones juradas inexactas, siempre y cuando el juez administrativo descarte la existencia de "declaración engañosa", y en la medida que no exista error excusable.

Que, en este sentido, se visualiza en el caso de autos una situación de hecho que claramente pudo dar lugar a que el contribuyente se considerara no obligado al pago del impuesto.

Que, debe señalarse que luego de la reforma introducida a la ley del IVA mediante la ley 25239, existe doctrina divergente en cuanto a las consecuencias impositivas de las tareas técnico-administrativas de los directores, siendo dable mencionar al doctor Hugo Kaplan (Errepar, DTE 02/2000) y los doctores Nelson N. Bilbao y Gustavo Siryi ("Tratamiento fiscal de las retribuciones al Directorio por el desempeño de funciones técnico-administrativas", Errepar, DTE, Junio 2005) como algunos de los que interpretan exentas este tipo de tareas.

Que, asimismo, la Sala III de la Alzada en un caso análogo, aunque posterior a la reforma de la ley, sostuvo que "la sanción debe ser dejada sin efecto, pues la conducta de la actora puede atribuirse a un error excusable al considerar que sus honorarios se encontraban exentos de IVA en razón del cargo que detenta", agregando que "Ello así no concurre en el caso, el elemento subjetivo que contempla el artículo 45, ley 11683" (conf. Doctrina de la causa "Trod, Luis Moisés", 2000/2/1).

Que, atento lo manifestado, corresponde revocar la multa impuesta.
Por ello,

SE RESUELVE:
1) Rechazar la nulidad articulada por la parte actora, con costas.

2) Confirmar parcialmente el ajuste efectuado en cuanto determina impuesto y accesorios, salvo en la medida que da cuenta el considerando VII. Costas en proporción a los respectivos vencimientos.

3) Revocar la multa aplicada con sustento en el artículo 45 de la ley procedimental. Costas por su orden atento las particularidades del caso en este aspecto.

4) Ordenar al Fisco Nacional que, en el término de ley, practique reliquidación de los montos que resulta adeudar la recurrente en función de la forma en que se resuelve en la presente causa. A tales efectos, pónganse los antecedentes administrativos de la causa a disposición de la representación fiscal en la Mesa de Entradas de este Tribunal, de donde deberá retirarlos en el término de cinco (5) días de notificada de la presente".

FREIRE ANDRES Y BILINKIS SANTIAGO, T.F.N., SALA D, DEL 23.11.2007

La Sala D del TFN entiende que los honorarios por funciones técnicas están exentos de IVA.

"*El doctor Brodsky dijo:*

I. Que a fs. 72/97 los Sres. Santiago Bilinkis y Andrés Freire interponen recurso de apelación, contra las resoluciones de fecha 16 de diciembre de 2003 —agregadas a fs. 8/36 y 38/66 respectivamente—, dictadas por el Jefe de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Norte de la AFIP - Dirección General Impositiva, por las que ***se determina de oficio a cada uno de ellos en forma separada, el saldo de impuesto al valor agregado*** *a favor del organismo fiscal correspondiente a los períodos de noviembre de 1998 a diciembre de 2001 en el caso del Sr. Bilinkis y de noviembre de 1999 a diciembre de 2001 para el Sr. Freire. Asimismo en ambas resoluciones se liquidan e intiman los intereses resarcitorios correspondientes y se les aplica una multa equivalente al 70% del impuesto omitido.*

(..)

II. Que a fs. 112/123vta. el Fisco Nacional contesta el traslado conferido. Expone que de la auditoría practicada a los estados contables de Office Net S.A. los inspectores observaron que la firma no consideró, en lo atinente al tema de los honorarios técnico-administrativos, la existencia de topes legales algunos en el impuesto a las ganancias que limiten su detracción. Admite que del análisis de los libros societarios y las actas de asamblea de cada período anual, se verificó que los importes eran coincidentes con lo declarado por los recurrentes como renta de 4° categoría en el mencionado impuesto, concluyendo que tales honorarios recibidos por los directores de la S.A. están alcanzados por el IVA según lo normado por el art. 3° inc. e) apartado 21 acápite f) de la ley del gravamen, sin que ello se vea afectado por la exención establecida en el art. 7° inc. h) apartado 18 de la ley citada puesto que se limita a las prestaciones inherentes a cargos de director de S.A. en función a las tareas de dirección propiamente dichas. Frente a ello el Fisco liquidó el IVA resultante a partir de noviembre de 1998 atento lo estipulado por el art. 5° de la Res. general 211 (AFIP) (B.O. 28/9/98).

(..)

V. Que ***la cuestión traída a decisión se centra en establecer si los honorarios percibidos por los Sres. Freire y Bilinkis en su carácter de Directores de la firma Office Net S.A. por el desempeño de funciones técnico-administrativas, se encuentran alcanzadas por las previsiones contenidas en el art. 3° inc. e) apartado 21 f) de la ley del IVA o si procede la exención dispuesta en el art. 7° inc. h) apartado 18 de dicha ley*** *como sostienen los recurrentes.*

Que en este caso, los apelantes se agravian puntualmente de que los funcionarios fiscales no tuvieron en cuenta que las remuneraciones percibidas por los directores responden a más de una actividad y que es por el desempeño de funciones específicas que desarrollan dentro de la firma, lo que estaba expresamente previsto en el inc. i) del art. 87 de la ley del impuesto antes del dictado de la ley 23.760 (B.O. 18/12/89) —aplicable desde el 18/12/1989— en cuanto quita toda remisión al art. 261 de la ley 19.550 de Sociedades Comerciales, y objeta que el Fisco intente semejar el hecho imponible en el impuesto al valor agregado con disposiciones de la ley del impuesto a las ganancias que limitan las deducciones de erogaciones sociales.

Que el art. 87 inc. j) de la ley del impuesto a las ganancias (t.o. 1997 y modif.) establece que se podrán deducir las sumas que se destinen al pago de honorarios a directores, síndicos o miembros del consejo de vigilancia, hasta el monto máximo

del 25% de las utilidades contables del ejercicio, o hasta el que resulte de computar $12.500 por cada uno de los perceptores de dichos honorarios, el que resulte mayor, siempre que se asignen dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada anual del año fiscal por el cual se paguen y las sumas que superen el límite indicado tendrán para el beneficiario, el tratamiento de honorarios. Por su parte el art. 142 del reglamento (dec. 1344/98), dispone que el monto deducible, se imputará al ejercicio por el que se paguen los honorarios si, dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada de la sociedad correspondiente al mismo, dichos honorarios hubieran sido asignados en forma individual por la asamblea de accionistas o por el directorio, si el primer órgano citado los hubiera atribuido en forma global, precisando que las remuneraciones a que se refiere el inc. j) del art. 87 de la ley no incluyen los importes que las personas allí detalladas pudieran percibir por otros conceptos (sueldos, honorarios, etc.), los que tendrán el tratamiento previsto en la ley según el tipo de ganancia de que se trate, agregando que a tales efectos deberá acreditarse que las respectivas sumas responden a efectivas prestaciones de servicios, que su magnitud guarda relación con la tarea desarrollada y que se ha cumplido con las obligaciones previsionales.

Que la deducción de las sumas acordadas a los socios administradores por su desempeño como tales, adquiere importancia cuando se trata de una sociedad en la que, además del o de los socios administradores, existen otros socios sin esa función. Que no obstante el breve análisis de las normas referidas al impuesto a las ganancias, corresponde circunscribirse a las normas previstas en la ley del impuesto al valor agregado que rigen la presente cuestión.

Que para afirmar que las sumas percibidas por los apelantes en concepto de honorarios, se encuentran gravadas por el IVA, el organismo fiscal se funda en el art. 3° de la ley del gravamen que dispone que: "Se encuentran alcanzadas por el impuesto de esta ley las obras, las locaciones y las prestaciones de servicios que se indican a continuación:", estableciendo el inc. e) apartado 21 punto f) que se encuentran gravadas "Los servicios técnicos y profesionales (de profesiones universitarias o no), artes, oficios y cualquier tipo de trabajo.".

Por su parte la actora sostiene que tales ingresos se encuentran exentos con fundamento en las disposiciones del art. 7° de la ley que expresamente declara exentas en su inc. h) "las prestaciones y locaciones comprendidas en el apartado 21 del inc. e) del art. 3° que se indican a continuación:.... 18) Las prestaciones inherentes a los cargos de director, síndicos y miembros de consejos de vigilancia de sociedades anónimas...".

*VI. Que **no está controvertido en autos que los Sres. Andrés Freire y Santiago Bilinkis se desempeñaban como directores de la firma Office Net S.A. cumpliendo las funciones de gerente comercial y gerente operativo, respectivamente, siendo la profesión de ambos la de licenciados en economía**, a lo que debe agregarse que según surge de las actas de Asamblea aportadas durante la fiscalización, **fueron asignados por Asamblea honorarios técnico administrativos desde el inicio de las actividades comerciales de la firma, habiéndose constatado que los importes percibidos por honorarios coinciden con lo declarado por cada uno de ellos como renta de cuarta categoría en el impuesto a las ganancias**, sin que mereciera objeciones por parte del Fisco respecto de la liquidación de ese gravamen; circunstancias acreditadas en las actuaciones administrativas y que han sido expresamente admitidas por el Fisco en el informe de inspección, la resolución y el escrito de conteste.*

*Que en el escrito de apelación **se remarca que las funciones que llevan a cabo los recurrentes son todas las necesarias para dirigir y administrar la sociedad con el fin de dar cumplimiento al objeto social, desempeñándose —como se dijera— como gerentes en el área comercial y operativa y ha sido reconocido por la Asamblea societaria que ambos cumplen funciones técnico administrativas.** Que en la nota presentada por el apoderado de Office Net S.A. (fs. 84/89 cuerpo antecedentes Bilinkis e igual foliatura de las actuaciones correspondientes a Freire) al responder el requerimiento cursado por la fiscalización en cuanto a los honorarios del directorio por prestaciones técnico administrativas, señala que conforme lo dispuesto por el art. 261 de la ley 19.550, **la Asamblea fijó las remuneraciones del directorio aclarando en las actas pertinentes que esas sumas respondían a la retribución por el desempeño diario y cotidiano de las funciones técnico administrativas que ejercían los directores Sres. Freire y Bilinkis**. A ello cabe agregar que de los papeles de trabajo obrantes en las actuaciones, surge que la inspección tuvo oportunidad de cotejar las actas de asambleas involucradas, transcribiendo los párrafos relevantes, constatando la veracidad de los dichos del apoderado de la empresa (act. adm. cit., fs. 90/91).*

Que resta pronunciarse sobre la prueba producida ante esta instancia. Que junto con el informe brindado por la AFIP (fs. 139/155 de autos en contestación al oficio diligenciado), se acompañan copias de los datos de inscripción de tributos registrados ante el organismo fiscal de cada uno de los actores, observándose que: a) el Sr. Freire tramitó su inscripción en el IVA como "exento" desde el 1/10/98 habiendo solicitado su baja el 19/12/2003 la que fue otorgada; b) el Sr. Bilinkis solicitó su inscripción en el IVA también como "exento" el 1/10/1998, sin que mereciera ninguna objeción por parte del Fisco tal situación, la que recién es puesta en tela de juicio con motivo de la auditoria llevada a cabo en enero de 2002 a la sociedad de la cual son directores, según se evidencia en el informe de inspección agregado (act. adm. Sr. Freire, fs. 224/240).

Que en la pericia contable incorporada a fs. 163/174 de autos, los peritos confeccionaron seis planillas con el detalle de los directores de la sociedad en los períodos 1998 a 2001 y las retribuciones por todo concepto abonadas a cada uno de ellos, individualizando el acta de asamblea por la que se aprobaron e informaron la imputación impositiva dada a las mismas, haciendo mención de las retenciones practicadas al momento del pago de la retribución asignada (fs. 164/169).

*VII. Que **el hecho de que los sujetos fiscalizados actúen en forma concomitante con su condición de director como gerentes (comercial y operativo), dicha circunstancia no otorga fundamento a la pretensión fiscal**, como se expresa en los actos apelados (fs. 19 y 49 último párrafo de ambas), puesto que **no hay ninguna disposición que limite o prive a los Directores de asumir otras funciones para las que se encuentran debidamente preparados — en este caso por su profesión de licenciados en economía—**, condicionando a la empresa a que designe otras personas para esos puestos. Que **de las constancias de autos ha quedado demostrado que las funciones que cumplen los Directores son consecuencia de las tareas técnico-administrativas que desempeñan en la firma**, a lo que debe agregarse que **las remuneraciones objetadas por el ente fiscal se encuentran debidamente registradas en los libros contables como honorarios por el desempeño como director en funciones inherentes a la empresa**, sin que el Fisco haya arrimado ninguna probanza que lo contradiga.*

Que ello así, y dado que ***las tareas que los Sres. Freire y Bilinkis desarrollan tienen directa relación con su incumbencia profesional y con el objeto social de la empresa de la que son integrantes del Directorio, cabe concluir que los honorarios por ellos percibidos se encuentran exentos del impuesto al valor agregado, a tenor de lo preceptuado por el art. 7, inc. h), pto. 18, de la ley del gravamen****, y ello porque si bien por la ley 23.871 (B.O. 24/10/90) se sometió a imposición a los servicios técnicos y profesionales (de profesiones universitarias o no), no existe en el caso contratación de los servicios de los recurrentes por parte de la sociedad para la prestación de las tareas que desempeñan, y además porque la norma exentiva antes referida, expresamente excluye del ámbito de imposición establecido en el art. 3° de la ley del gravamen a los honorarios de directores, sin condicionamiento alguno.*

Ello es de estricta lógica, porque se advierte que en el ámbito del IVA, el legislador no ha querido gravar a estos servicios por ser del tipo instrumental, al igual que los prestados en relación de dependencia, en razón de que el valor añadido en esta etapa de la prestación estará gravado en cabeza de la sociedad, que es el verdadero sujeto activo del tributo, ya que el IVA recaerá sobre el precio de los bienes vendidos o de los servicios prestados por la misma (cfr. Diez, Humberto: "Impuesto al Valor Agregado", Ed. Errepar, Bs. As., 1998, pág. 29).

El solo hecho de que exista una limitación para que el ente societario pueda deducir de su liquidación del impuesto a las ganancias, hasta el 25% de los honorarios pagados a sus directores no constituye de ninguna manera una autorización para gravar el excedente con IVA, porque la prestación es única y así aparece en los registros sociales y contables. Del mismo modo, suponer que ese 25% no estaría gravado por el IVA y el resto sí, es una solución de compromiso que no surge de ninguna norma vigente y que únicamente puede aplicarse cuando existen ganancias o, de no haberlas o ser mínimas, cuando las sumas abonadas a cada director no superan los $12.500 por año. En esas condiciones, está claro que la separación entre prestaciones exentas y gravadas por el IVA carece de legitimidad.

Que considero pertinente señalar que este tema ya mereció el análisis de esta sala D al resolver la causa "Trod, Luis Moisés s/recurso de apelación - impuesto al valor agregado" (Expte. N° 15.553-I), sentencia de fecha 10/3/1999 a la que me remito en mérito a la brevedad, en la que adherí al voto de la Dra. Gramajo. Que en dicha oportunidad también se dijo que: "...es doctrina de este Tribunal sentada en la causa "Sanifa Santarelli" (Expte. N° 358, sentencia de fecha 21/2/62), que las remuneraciones de los directores por su función de gobierno y dirección de la sociedad, así como también las de los síndicos, no pueden considerarse encuadradas, a los efectos de su deducción, en las normas legales precitadas [ley 11.682, t.o. 1962, inc. g) del art. 70], ya que ellos no revisten el carácter de personal de la sociedad ni obreros o empleados de la misma y, menos aún, el de contratados por ella".

*Que esta mención apunta a destacar que —****no obstante el criterio aplicado por las salas III y V de la Excma. Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al resolver el 1/2/00 y el 5/9/01 las apelaciones deducidas en las causas "Luis M. Trod" y "Howard L. Garat", respectivamente—, la exención que consagra el art. 7°, inc. h) punto 18 de la ley del IVA alcanza a las prestaciones "inherentes" a los cargos de director, síndicos, etc., sin ninguna clase de limitaciones que las condicionen, salvo aquellas que se refieren a la acreditación de la efectiva prestación de los servicios, su compatibilidad con los objetivos de la entidad que los recibe y la razonabilidad de la remuneraciones pagadas, con relación a los usos del mercado laboral; todos requisitos que si bien fueron incorporados a la ley del IVA a partir del 1/1/2000 (ley 25.239, art. 2, inc. f), ya se encontraban previstos con análogo alcance, en el último párrafo del art. 142 del reglamento de ganancias, vigente en 1998*** *(dec. 1344/98).*

A tal efecto, ***debe advertirse que la acepción "inherente" aplicada al caso de los directores es sinónimo de "correspondiente", "inseparable", "anexo".*** *Si la misma ley 25.239 omitió definirla y menos aún acotarla, estimo que no es oportuno hacerlo ahora, toda vez que la existencia de directores que desarrollan tareas ejecutivas por delegación, es una realidad habitual y tangible en la gran mayoría de las sociedades, por lo que sus retribuciones obedecen a esas prestaciones que realizan para ellas y no a la circunstancia de integrar directorios, los que a su turno pueden ser fuente de ingresos adicionales, normalmente ligados a los resultados obtenidos, pero que carecen de la característica de ser permanentes o estables.*

Abona este criterio la separación respecto de las restantes normas del derecho común, que aparejó la ya citada eliminación de la remisión al art. 261 de la ley 19.550, ya que a partir de ese momento, quedó claro que el tratamiento del tema quedaba confinado a las herramientas que provee el derecho tributario.

VIII. Que sobre la base de las consideraciones expuestas precedentemente, ***cabe concluir que la determinación efectuada por el ente recaudador se apoya en una interpretación que desnaturaliza la exención y en consecuencia, debe revocarse*** *en todas sus partes.*
Por la forma en que se resuelve no procede pronunciarse sobre los restantes agravios vertidos en autos. Las costas quedan a cargo del Fisco Nacional.

La doctora Sirito dijo:
I. Que comparto el relato de los antecedentes de la causa efectuado en los puntos I,
II y III del voto del doctor Brodsky y adhiero al rechazo de la defensa de nulidad propiciado en el punto IV de dicho voto.

Que disiento en cambio en cuanto al tratamiento procesal de la nulidad que se refleja en la falta de imposición de las costas a la vencida.

Como surge del señalado apartado VI del voto referido, la defensa de nulidad es analizada y rechazada por el Vocal instructor de la causa —criterio que se comparte—.

No obstante, no se aplican las costas a la recurrente y se omite consignar el aludido resultado en la parte dispositiva del decisorio.

Sin embargo, en esta ocasión el doctor Brodsky ha sentido la necesidad de fundamentar la ausencia de la imposición de costas y ha recordado que en algunos casos análogos, esta sala D —por mayoría— ha sentado este criterio, en tanto la suscripta ha sostenido invariablemente en similares circunstancias que:

"...Aunque la parte proponente no le otorgó a la nulidad que articulara el carácter de previo y especial pronunciamiento, no puede pasarse por alto que de haber prosperardo hubiera puesto fin al litigio, lo que confiere al planteo las características de una decisión incidental que apareja la imposición de costas puesto que —cabe reiterarlo— no es condición necesaria para que proceda la condena en costas que al plantear la defensa de nulidad se le confiera el carácter de previo y especial pronunciamiento."

"Asimismo porque se ha provocado un dispendio jurisdiccional."

II. Que ***en cuanto a la cuestión de fondo, adhiero a las conclusiones del voto del doctor Brodsky por las cuales se arriba a la revocación de las resoluciones apeladas*** *en autos, con costas.*

El doctor Torres dijo:
Que adhiere a las conclusiones del doctor Brodsky tanto sobre la nulidad cuanto sobre el fondo de la controversia, salvo en el punto relativo a las costas sobre la nulidad que se imponen a los apelantes.

Del resultado de la votación que antecede, ***por mayoría; se resuelve****: 1°) Rechazar la defensa de nulidad interpuesta por la recurrente, con costas.* ***2°) Revocar la resolución apelada en todas sus partes****, con costas. — Agustín Torres. — María I. Sirito. — Sergio P. Brodsky*".

GARAT HOWARD LUIS, C.N.A.C.A.F. SALA V, DEL 05.09.2001

"*I - Que mediante sentencia de fojas 116/20* ***el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó, en todas sus partes, la resolución emanada de la División Determinaciones de Oficio de la Región Santa Fe de la Dirección General Impositiva de fecha 3/9/1997, por la que se determinó de oficio la obligación fiscal de la actora en el impuesto al valor agregado*** *correspondiente a los períodos fiscales de enero de 1992 a octubre de 1996, ambos inclusive, con más intereses resarcitorios y se le aplicó la multa equivalente al 80% del impuesto determinado, en lo términos del artículo 45 de la ley 11683.*

Para así resolver, desechó el planteo de nulidad que hiciera la actora, por considerar que el acto recurrido no transgredió lo dispuesto por los artículos 17 de la ley 11683 (t.o. 1998), que requiere el dictado de resolución fundada, y 7, inciso b) y e), de la ley 19549, que establecen que el acto administrativo debe sustentarse en los hechos y antecedentes que le sirven de causa y en el derecho aplicable y que deben ser motivados, expresándose en forma concreta las razones que inducen a emitirlo. Señaló al respecto, que de la sola lectura de los expedientes administrativos surgían los hechos y las normas aplicables que sustentaban el dictado de la resolución recurrida, de manera que la misma se encontraba suficientemente "motivada".

En cuanto al fondo del asunto, consistente en determinar si las actividades desarrolladas por el actor en la empresa Glutal SA, y las sumas por ellas recibidas, encuadraban en la exención consagrada por el artículo 7, inciso h), apartado 18, de la ley de impuesto al valor agregado, o si por el contrario aquéllas se encontraban gravadas en virtud de lo normado por el artículo 3, inciso c), apartado 21, punto f, de aquel ordenamiento, consideró que los honorarios en cuestión habían sido percibidos por el desempeño de tareas de carácter técnico-administrativas y no por la función específica de director de la sociedad que integraba.

Por lo expuesto, y luego de reseñar las funciones que desempeñaba el recurrente dentro de la empresa, concluyó que "la relación entablada entre Glutal SA y el Sr. Howard Luis Garat ha sido llevada a cabo entre dos personas distintas, por lo que la misma se encuentra alcanzada por el impuesto al valor agregado, ya que se trata de actos jurídicos que se han realizado sin relación de dependencia y con contraprestaciones, es decir, a título oneroso, debiéndose prescindir del encuadre jurídico que les resulte aplicable o que corresponda al contrato que las origina (conforme artículo 3, inciso 3], apartado 21, punto f, ley de impuesto al valor agregado -t.o. 1977-)".

Confirmó también la multa aplicada en los términos del artículo 45 de la ley 11683, por considerar que si bien para la procedencia de dicha sanción debían verificarse concurrentemente los aspectos objetivo y subjetivo configuradores del ilícito de marras, el primero de dichos aspectos había quedado comprobado en autos, sin que la imputada haya aportado elementos probatorios suficientes que permitieran acreditar su ausencia de culpa y eximirla, por ello, de sanción impuesta o graduar la misma en un importe de menor tenor.

II - Que contra dicho pronunciamiento apeló la actora a fojas 124, expresando agravios a fojas 129/37, los que fueron replicados por su contraria a fojas 149/59 vuelta.

La recurrente manifiesta que es uno de los tres integrantes del directorio de Glutal SA, los que a su vez son los socios fundadores y únicos accionistas, por lo cual ejecutan todas las tareas inherentes al cargo de director y se agravia en tanto el decisorio en análisis interpretó erróneamente que lo percibido por las prestaciones corresponden únicamente a la labor profesional (tareas técnicas), no percibiendo retribución alguna por las demás tareas desempeñadas (de dirección y gerenciales).
Señala que, en tales términos, la sentencia resulta irrazonable, toda vez que de ella se desprendería que la mencionada empresa no tiene directores ni administradores.
Alega que, si bien oportunamente había manifestado que los honorarios correspondían al desempeño de tareas técnico-administrativas, ello no tuvo la intención de excluir otras tareas, sino que, por el contrario, se hizo a fin de que se entienda que dichas prestaciones correspondían "no sólo al desempeño de su carácter de director, sino que también comprendían a su desempeño de funciones de las otras tareas" (fs. 130/1).

Afirma, por otro lado, que el carácter de director de sociedad anónima consta fehacientemente y no fue objetado en ningún momento por la auditoría fiscal.

Cuestiona también, la aplicación supletoria de la legislación comercial, pues del mismo texto de la ley "surge con claridad la intención del legislador".

Por lo expuesto, señala que los honorarios recibidos lo fueron en carácter de director de la empresa y por lo tanto quedaban comprendidos en la excepción traída por el artículo 7, inciso h), apartado 18, de la ley de impuesto al valor agregado.

Finalmente se agravia de la multa impuesta, toda vez que en sus términos "es evidente la existencia de un error excusable a los fines de eximir al contribuyente de la multa que eventualmente le pudiere corresponder".

III - Que mediante escrito obrante a fojas 191 y vuelta la parte actora se allana incondicionalmente, con fundamento en las previsiones del decreto 93/2000, respecto del monto resultante de la sentencia dictada por la Sala III de este Tribunal en los autos "Trod, Luis Moisés c/DGI" de fecha 1/2/2000, quien, según sus dichos, se encontraría en su misma situación y la auditoría fiscal realizada en la firma Glutal SA habría determinado ajustes idénticos a los aquí pretendidos.

Consecuentemente, solicita que se tenga por condonada la multa impuesta y eximidos los intereses superiores al 1% mensual, según lo dispuesto en el artículo 5 del decreto 93/2000, por la parte allanada y se continúe con la discusión por los restantes montos.

IV - Teniendo en cuenta lo expuesto, y la conformidad prestada por el Fisco Nacional en el punto IV de su escrito de fojas 209/11 vuelta, luego del nuevo traslado conferido a fojas 197, resulta necesario determinar, previo a resolver y para precisar los puntos sujetos a decisión, los importes respecto de los cuales ha procedido el mencionado allanamiento.

Conforme surge del plan de facilidad de pago al que se acogiera el actor con fecha 23/5/2000, en los términos del decreto 93/2000, obrante a fojas 175/87, y de lo manifestado por el Fisco Nacional a fojas 209 vuelta, el recurrente desiste respecto de la suma a la que arribasen, en concepto de impuesto al valor agregado determinado por los períodos fiscales de enero de 1992 a diciembre de 1995, los peritos contadores en forma coincidente (fs. 75/8), conforme las pautas propuestas por el actor.

Continuando, por lo tanto, la discusión por los importes no involucrados en el mencionado allanamiento, es decir, tanto por los períodos fiscales no incluidos directamente en el acogimiento en cuestión, a saber: 1/1996 a 10/1996 por $ 3.500 cada uno, como por los importes que parcialmente no incluyera la actora en aquél, con más los intereses resarcitorios y multa que correspondiesen.

V - Que el artículo 3, punto 21, de la ley de impuesto al valor agregado grava en forma genérica las locaciones y prestaciones de servicios, siempre que se realicen sin relación de dependencia y a título oneroso; y el inciso f) de ese punto, se refiere específicamente a servicios técnicos y profesionales; mientras que la exención del artículo 7, inciso h), apartado 18, sólo exime de la tributación, en lo que aquí interesa, a "las prestaciones inherentes a los cargos de director ... de sociedades anónimas...".

Que, si bien de las declaraciones expresas tanto de la firma Glutal SA (fs. 19 de los a. a.), como del responsable Garat (fs. 17 de los citados anteriores), surge que los honorarios percibidos por este último no fueron por el desempeño de las funciones de director de sociedad anónima, sino de tareas técnico-administrativas, no puede desconocerse, como hiciera el tribunal a quo, que parte de aquéllos eran percibidos en su carácter de integrante del directorio (calidad ésta que fuera reconocida por el propio Fisco -conforme fs. 4 y 42 vta. de estos actuados- y que se desprende del análisis del total de las actividades cumplidas), y por tanto respecto de este porcentaje resulta procedente la mencionada exención.

Que para determinar dicho porcentaje resulta razonable tomar el límite del 25% calculado sobre el resultado final del ejercicio luego de deducir el impuesto a las ganancias, criterio seguido en el dictamen conjunto elaborado por los peritos contadores a fojas 75/8, no impugnado en cuento a su monto por la demandada.
Conforme a lo señalado en lo párrafos precedentes corresponde encuadrar las sumas a las que se arriba en la exención consagrada por el artículo 7, inciso h), apartado 18, de la ley de impuesto al valor agregado, por haber sido percibidas por el desempeño de tareas de director de sociedad. ASÍ SE RESUELVE.

VI - Que, en consecuencia, respecto a los períodos 1992 a 1995, teniendo en cuenta el allanamiento parcial efectuado por el recurrente -respecto de la suma que, conforme las pautas fijadas en el considerando anterior, se entienden sujetas al impuesto-, la conformidad de la demandada prestada en su escrito de fojas 209/11 vuelta y las fechas de vencimiento de las obligaciones reclamadas en autos, resulta de aplicación al caso lo establecido en el artículo 7 del decreto 93/2000, por el que el Poder Ejecutivo Nacional estableció que "las multas y demás sanciones correspondientes a obligaciones sustanciales vencidas y cumplidas al 31 de octubre de 1999, inclusive, quedarán condonadas de pleno derecho, siempre que no se encontraren firmes".

Por lo expuesto, corresponde declarar condonada la multa impuesta en la proporción por la cual el recurrente se acogiera al mencionado régimen de regularización. ASÍ SE RESUELVE.

VII - Que, por los períodos 1/1996 a 10/1996, toda vez que el recurrente no ha efectuado respecto a ellos acogimiento alguno, ni ha expuesto ante esta Cámara razones especiales para su exclusión, corresponde mantener la determinación practicada por el organismo recaudador respecto de los importes que, conforme las pautas dispuestas por el considerando V, se consideran gravados por el impuesto al valor agregado de conformidad con el artículo 3, inciso c), apartado 21, punto f, con más los intereses resarcitorios y la multa impuesta reducida proporcionalmente a la parte del tributo que corresponda pagar. ASÍ SE RESUELVE.

VIII - Que, en virtud del resultado al que se arriba, las costas se imponen en un 75% a cargo del actor y en un 25% a cargo del demandado. ASÍ también SE RESUELVE.

IX - Por lo tanto, se hace lugar en parte al recurso de la actora, se modifica el fallo apelado y se confirma, también en parte la determinación tributaria de conformidad a los montos calculados en el informe pericial. Se declara condonada la multa impuesta por los períodos 1992 a 1995 en la proporción por la cual el recurrente se acogiera al mencionado régimen de regularización. Las costas se ajustarán a lo dispuesto en el considerando VIII".

GARAT HOWARD LUIS T.F.N. SALA A DEL 01.09.1999

"*I. Que a fs. 20/28 se interpone recurso de apelación contra la resolución de fecha 3/9/1997, dictada por la DGI, por la que se determina de oficio la obligación fiscal de la actora en el IVA correspondiente a los períodos fiscales enero 1992 a octubre 1996, ambos inclusive, con más intereses resarcitorios y se le aplica la multa prevista por el art. 45 de la L. 11683 (t.v.)*

(..)

II. Que conferido el traslado al Fisco Nacional, lo contesta a fs. 41/52, acompañando los antecedentes administrativos, ofreciendo pruebas y solicitando que se rechace el recurso impetrado por las razones de hecho y de derecho que invoca, con costas y formulando la reserva del caso federal.

III. Que a fs. 65 se resuelve abrir la causa a prueba. A fs. 97 se declara cerrada la instrucción, elevándose los autos a consideración de la Sala A a fs. 100. A fs. 103 se ponen los autos a disposición de las partes a fin de que produzcan sus respectivos alegatos, obrando a fs. 106/108 el de la apelante y a fs. 109/112 vta. el del Fisco Nacional. A fs. 114 se llaman autos para sentencia.

(..)

V. Que el fondo del asunto traído a litigio se vincula con el tratamiento asignado por el Fisco Nacional a las sumas obtenidas por el sr. Howard L. Garat y que le abonara la firma Glutal SA, circunstancia reconocida por la actora, quien a fs. 17/17 vta. del cuerpo principal de los antecedentes administrativos que corren por cuerda reconoce que percibió los honorarios en cuestión por el desempeño de tareas de carácter técnico-administrativo de carácter permanente y no por la función específica de director de la sociedad que integra. Dicha afirmación coincide con lo manifestado por la firma Glutal SA, quien a fs. 19/20 de los referidos antecedentes informa que los directores perciben retribuciones por el desempeño de tareas de carácter técnico-administrativas de carácter permanente y que la sociedad no asigna honorarios al Directorio -anuales- que puedan estar sujetos a los límites fijados por los incs. a) y b) del 1er. párr. del art. 148 del DR de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

La pretensión fiscal se sustenta en el razonamiento de que las mentadas actividades no revisten el carácter de prestaciones inherentes al cargo de director de la sociedad anónima, sino que refieren a retribuciones por el ejercicio de funciones técnico-administrativas, las cuales se las considera gravadas en virtud de lo normado por el art. 3, inc. 3, ap. 21, pto. f) (Ley del Impuesto al Valor Agregado, t.o. 1977), en cuanto dispone la gravabilidad de los servicios técnicos y profesionales (de profesiones universitarias o no), artes, oficios y cualquier tipo de trabajo.

La recurrente, por su parte, interpreta que las aludidas retribuciones encuadran en la exención consagrada por el art. 7, inc. h), pto. 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, pues la norma exentiva no establece condicionamientos respecto del alcance de la dispensa consagrada por el legislador.

VI. Que el punto nuclear de la impugnación radica en la inteligencia que cabe asignar a la exención prevista por la Ley del Impuesto al Valor Agregado (t.o. 1977 y modif.) en su art. 7, inc. h), pto. 18.

Al respecto, la norma de marras dispone la exención de "Las prestaciones inherentes a los cargos de director, síndicos y miembros de consejos de vigilancia de sociedades anónimas y cargos equivalentes de administradores y miembros de consejos de administración de otras sociedades, asociaciones y fundaciones, y de las cooperativas".

VII. Que en materia de interpretación de normas impositivas la doctrina especializada sostiene que éstas deben interpretarse conforme a todos los métodos admitidos en derecho, pudiéndose llegar a resultados restrictivos o extensivos de los términos contenidos en aquéllos, lo que equivale a decir que no existe un método general y exclusivo sino que el intérprete puede emplear cualquier criterio válido siempre que tenga como finalidad inmediata obtener el sentido verdadero de justicia (Giuliani Fonrouge, Carlos: "Derecho financiero" - T. I - Ed. Depalma - Bs. As. - 1973 - pág. 94).

Por su parte, tratándose de exenciones, se comparte lo sentenciado por nuestro más Alto Tribunal cuando resolvió que corresponde la estricta interpretación de las normas, salvo que las mismas resulten de la indudable intención del legislador o de la necesaria implicancia de la disposición que la introdujo (CSJN, "Guzmán, Víctor", 17/3/1973; "Centenera Fábricas Sudamericanas de Envases SAIC", 5/8/1975, entre otros).

En cuanto a la supletoriedad de las normas del derecho privado, el art. 1 de la L. 11683 (t.o. 1998) prescribe que en la interpretación de las disposiciones de dicha ley o de las leyes tributarias sometidas a su régimen, cuando no fuera posible fijar, por la letra o el espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antes aludidas, podrá recurrirse supletoriamente a las normas, conceptos o términos del derecho privado.

Este Tribunal entiende que la hermenéutica de la ley debe efectuarse considerando la integridad de sus preceptos, en la medida que armonicen con todas las normas del ordenamiento jurídico vigente, y que cuando las concepciones propias

del régimen impositivo no resulten decisivos para determinar la voluntad legislativa, podrá recurrirse a los principios del derecho común, con carácter supletorio posterior. Ello así, y especialmente cuando no existan en el derecho tributario normas especiales sobre el sentido a atribuir a determinadas expresiones, no es dable apartarse del alcance que otorga a las mismas el derecho privado.

VIII. Que habida cuenta de la supletoriedad de la legislación comercial, cuya validez fuera comentada en el consid. anterior, deben distinguirse por un lado los honorarios de directores de sociedades anónimas que, previstos o no en los estatutos como un porcentaje de las utilidades son necesariamente votados por la Asamblea de Accionistas (L. 19550, art. 234, inc. 2]), no constituyendo otra cosa que la asignación de una porción de los resultados acumulados a los directores, acaso como premio o recompensa por el éxito de la gestión en el ejercicio; y, por otro, los sueldos mensuales o periódicos u otras retribuciones que pueden percibir aquéllos de la sociedad por el desempeño de funciones técnicas y administrativas o su función gerencial. Así resulta, por otra parte, con claridad del 2do. párr. del art. 261 de la Ley de Sociedades en cuanto manda que "el monto máximo de las retribuciones que por todo concepto puedan percibir los miembros del directorio y del consejo de vigilancia, en su caso, incluidos los sueldos y otras remuneraciones por el desempeño de funciones técnico-administrativas de carácter permanente, no podrá exceder del 25% de las ganancias".

En virtud de lo expuesto, se colige que las funciones técnico-administrativas, que por otra parte pueden ser ejercidas por cualquier otra persona distinta a los directores de la sociedad, no encuadran en la acepción "prestaciones inherentes al cargo de director".

IX. Que según dichos de la recurrente, las funciones que desempeña dentro de la firma Glutal SA son las siguientes: "en el área comercial asiste técnicamente a los clientes sobre la forma correcta de usar los productos. En el área de fabricación recorre en forma permanente la fábrica, depósitos y planta de tratamiento de efluentes, verificando el correcto funcionamiento de las máquinas e instalaciones y corrigiendo los errores que se producen por el uso y el desgaste de ellas. Atiende la instalación y puesta en funcionamiento de nuevos equipos (nacionales e importados), contactándose con sus fabricantes para lograr la mejor eficiencia en su uso. Diseña los planos de fábrica cuando se modifican los procesos de producción, contrata los talleres encargados de llevar adelante las modificaciones planificadas, etc. En el área administrativa: autoriza los pagos, firma cheques, recibe cobranza y la deriva al cajero, etc.". Sigue contestando que las retribuciones percibidas de la firma Glutal SA "corresponden a honorarios por el desempeño de tareas de carácter técnico-administrativo de carácter permanente", agregando que por dichos conceptos percibidos se le efectuaron las retenciones correspondientes, de acuerdo a las reglamentaciones vigentes -RG 2784 DGI y modif.- (vide fs. 17/17 vta. cpo. ppal. a.a.).

A su vez, la sociedad Glutal SA manifiesta que la actora percibe retribuciones por el desempeño de tareas de carácter técnico-administrativas de carácter permanente previstas por el art. 148 del reglamento de la Ley de Impuesto a las Ganancias (vide fs. 19, cpo. ppal. a.a.). Dichas retribuciones, que sufrieron las retenciones por pagos a terceros reguladas por la RG 2784 DGI y modif., con la conformidad de la apelante, resultan al entender de estos juzgadores, propias de actividades no desarrolladas en relación de dependencia.

A la luz de las manifestaciones precedentemente transcriptas y de las demás constancias obrantes en autos surge que la relación entablada entre Glutal SA y el sr. Howard L. Garat ha sido llevada a cabo entre dos personas distintas, por lo que la misma se encuentra alcanzada por el IVA, ya que se trata de actos jurídicos que se han realizado sin relación de dependencia y con contraprestaciones, es decir, a título oneroso, debiéndose prescindir del encuadre jurídico que les resulte aplicable o que corresponda al contrato que las origina (cfr. art. 3, inc. 3, ap. 21, pto. f], Ley del Impuesto al Valor Agregado, t.o. 1977-).

X. Que en otro orden de consideraciones, devienen inaplicables los otros agravios de la apelante, conforme se explicitará seguidamente.

En primer lugar ésta sostiene que el Fisco Nacional utilizó supletoriamente la Ley de Impuesto a las Ganancias para definir la condición de gravabilidad de los honorarios en cuestión. Ello resulta erróneo, por cuanto la definición de tales conceptos vino dada por la exégesis de la legislación comercial aplicable en autos, como se viera en el consid. VIII.

Tampoco hubo presunción por parte del ente recaudador en cuanto a considerar que lo percibido por las prestaciones inherentes a los cargos de director correspondieron totalmente a gestiones técnicas sin relación de dependencia, sino que la pretensión fiscal se basó en los elementos probatorios (libros contables, cuentas y documentación y declaraciones expresas) aportados por la actora y la empresa Glutal SA, por lo que no se ha producido un apartamiento de la realidad económica subyacente en la relación entablada entre el sr. Garat y la citada sociedad.

En lo referente al argumento de la actora vinculado con la aplicación de la L. 24441, la que regula el Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones, no le asiste razón, habida cuenta de que los temas regulados por tal cuerpo normativo son ajenos a la cuestión litigiosa "sub examine".

Por último, este organismo jurisdiccional entiende que es improcedente el procedimiento liquidatorio que intenta aplicar la recurrente a través de la pericia contable, porque pretende asignar del monto total de honorarios un importe atribuible a la gestión de director, situación que no se compadece con los elementos obrantes en autos y los testimonios ofrecidos. En efecto, en los registros y documentación verificada y sometida a probanza pericial los honorarios percibidos por el sr. Howard L. Garat correspondieron exclusivamente al desempeño de tareas de carácter técnico-administrativas de carácter permanente.

XI. Que en cuanto a la multa recurrida, la imputada se agravia respecto de la misma, por considerar que no basta la comprobación objetiva para tener por configurada la infracción, dado que debe probarse también la tipicidad subjetiva del infractor y que existen atenuantes que debieron ponderarse a los efectos de graduar la penalidad impuesta.

Cabe advertir que según el art. 45 de la L. 11683 (t.o. 1998), la figura de la "omisión" se presenta entre otros, en los casos de omisión, mediante declaración jurada o informaciones inexactas, o falta de presentación de la declaración

jurada, de pagar, retener o percibir impuestos, salvo error excusable. Sobre el particular, para que la conducta punible pueda ser reprimida se deben verificar concurrentemente los aspectos objetivo y subjetivo configuradores del ilícito de marras. Comprobado como fue en el "sub examine" el aspecto objetivo, corresponde que la ausencia de culpa sea probada por la imputada, toda vez que el haber incurrido en error de hecho o de derecho es causal de absolución si el mismo es excusable.

En este sentido, la claridad de las normas involucradas y el accionar de la imputada no permite sino considerar acreditados los elementos material y subjetivo de la infracción por omisión de impuestos. Como ha quedado expuesto, el ajuste practicado por la inspección actuante denota un comportamiento negligente de la imputada frente a su responsabilidad, el que no ha sido desvirtuado en autos.

Es menester destacar que más allá de la afirmación abstracta que formula, no aporta mediante probanza suficiente elementos que sirvan a este Tribunal a evaluar si su conducta pudo razonablemente verse afectada y por ello eximirla de sanción o graduar la misma en un importe de menor tenor.

Debe añadirse que yerra la encartada cuando afirma que no deben aplicarse multas por considerar que las estimaciones de oficio no son aptas para aplicar sanciones. Ello por cuanto en el "sub lite" no se trató de una estimación indiciaria, sino de una determinación de oficio sobre base cierta. No obstante y a mayor abundamiento, cabe señalar que esta Sala entiende que la sola circunstancia de haberse practicado la determinación de oficio sobre la base de presunciones no constituye motivo exculpatorio suficiente para revocar la multa impuesta en los términos del art. 45 de la ley de rito, si no se ha demostrado la existencia de alguna otra causal subjetiva eximente de sanción.

En virtud de lo manifestado precedentemente, corresponde confirmar la sanción por omisión aplicada, en tanto ha sido adecuadamente encuadrada y ponderada en la resolución administrativa.

En virtud de lo expuesto en los considerandos anteriores, cabe confirmar el acto venido en recurso, con costas.

Por ello,
SE RESUELVE:
***Confirmar la resolución apelada**, con costas*".

TROD LUIS MOISES, C.N.A.C.A.F., SALA III, DEL 01.02.2000

"*I. A fs. 101/106* ***el TFN revocó con costas, la resolución que determinó de oficio la obligación del actor en relación al IVA*** *por los períodos 1/1992 a 10/1996, intereses resarcitorios y multa equivalente al 80% del impuesto determinado, en los términos del art. 45, L. 11683.*

Para así resolver analizó las funciones que desempeña el ing. Trod, presidente del directorio de la firma Glutal SA; la actividad que desarrolla esa empresa y que los tres directores -únicos accionistas fundadores-, realizan el gerenciamiento administrativo, comercial, de producción y de investigación y desarrollo (cfr. informes y aclaraciones, act. adm.). Consideró luego que las tareas descriptas tienen relación directa con el objeto social y con la profesión del actor, por lo cual los honorarios que percibe se encuentran exentos del IVA (cfr. art. 7, inc. h], pto. 18, L. 23871).

II. Apeló el Fisco. Aduce que el Tribunal a quo no valoró adecuadamente los hechos y pruebas de la causa, ya que no tuvo en cuenta la declaración del contribuyente y de la firma Glutal SA, relativas a que los honorarios del ing. Trod corresponden a tareas técnico administrativas de carácter permanente y diferenciadas de las del cargo de director, por lo que no pueden considerarse amparados por la exención que establece el art. 7, inc. h), pto. 18, para honorarios de miembros del directorio. Al ser tareas no inherentes a ese cargo y efectuadas sin relación de dependencia, resultan gravadas conforme al art. 3, inc. e), ap. 21, pto. f, Ley de Impuesto al Valor Agregado. Las retenciones efectuadas por el impuesto a las ganancias conforme a la RG 2784, corrobora que se trata de tareas diferenciadas (fs. 116/126).

III. A raíz de una auditoría fiscal practicada a Glutal SA, la DGI detectó una deducción significativa en el impuesto a las ganancias en concepto de honorarios de directores. En el acta agregada a fs. 17 de las actuaciones administrativas, el actor ante la pregunta del inspector en relación a si los honorarios que figuran en los estados contables corresponden a tareas de carácter técnico-administrativas, o corresponden a honorarios por la función específica de director, respondió que corresponden a honorarios por el desempeño de tareas de carácter técnico-administrativas, de carácter permanente y que se le efectuaron las retenciones previstas por la RG 2784, otorgándosele los respectivos comprobantes. Asimismo en la aclaración presentada por Glutal SA (fs. 19/20 act. adm.), se afirma que los directores perciben retribuciones por el desempeño de tareas técnico administrativas de carácter permanente previstas por el art. 148 del DR de la Ley de Impuesto a las Ganancias; y luego se detallan las tareas del directorio. El inspector actuante informa que la deducción del impuesto a las ganancias por honorarios de directores, es procedente por encuadrar en el art. 87 de la ley y art. 148 del DR, ya que se trata de honorarios por tareas técnico administrativas; y que por la misma razón se encuentran gravados por el IVA (vide fs. 60/62).

IV. El art. 3, pto. 21, L. 23871 (texto según D. 280/1997) grava en forma genérica las locaciones y prestaciones de servicio, siempre que se realicen sin relación de dependencia y a título oneroso; y el inc. f) de ese punto, se refiere específicamente a servicios técnicos y profesionales, mientras que la exención que establece el art. 7 se refiere a las prestaciones inherentes a los cargos de directores.

Por lo cual y siendo que el mismo contribuyente y la empresa de la cual es director reconocieron expresamente en el procedimiento de fiscalización, que percibe retribuciones por los servicios técnicos prestados, no resulta razonable la interpretación efectuada por el Tribunal a quo de considerarlas exclusivamente como honorarios por el cargo de director que el actor detenta por el hecho de que se refieran al objeto social. Las retenciones que le efectúa la firma por el

impuesto a las ganancias, de conformidad al régimen de la RG 2784, corrobora que se trata de la retribución por el servicio técnico que efectúa el ing. Trod.

Por lo demás, la calidad profesional del actor y que el objeto social concuerde con las tareas que efectúa, refuerzan justamente la interpretación que se trata de servicios gravados en los términos del art. 3 ya citado y pierde sustento el considerarlas, abarcadas en su totalidad, por la exención del art. 7, que se limita a prestaciones inherentes al cargo del director y no exime el total de las remuneraciones que perciben los directores.

IV. No obstante lo dicho, asiste razón al actor en el planteo subsidiario que efectuó en su recurso ante el Tribunal a quo (pto. 6.5, fs. 25 vta.) el que no fue controvertido por la demandada al contestar el recurso, pues se limitó a oponerse a la producción de prueba pericial sobre el punto (fs. 59), ni fue materia de agravio concreto en el memorial de fs. 116/126. Ello es así pues al no ser materia de controversia su calidad de director, no es explicable computar el total de las remuneraciones percibidas, como lo efectuó la inspección (fs. 60/62 act. adm.); resultando razonable considerar el límite del 25% calculado por los peritos contadores en forma coincidente a fs. 75/79, no impugnado en cuanto a su monto por la demandada.

V. Con respecto a la multa, pese a no haber sido tratada por el Tribunal a quo y que la demandada no expresó agravios sobre su procedencia, corresponde su tratamiento por tratarse de materia penal tributaria. Al respecto, la sanción debe ser dejada sin efecto, pues la conducta de la actora puede atribuirse a un error excusable al considerar que sus honorarios se encontraban exentos de IVA en razón del cargo que detenta. Ello así no concurre en el caso, el elemento subjetivo que contempla el art. 45, L. 11683 (cfr. doc. esta Sala, 23/4/1981, "El Paralelo SACI"; 29/6/93, "Ferraro"; 20/8/1996, "Hormipint SA"; 6/5/1998 "Amas"; Sala I, 2/9/1994, "Verde", consid. X; Sala II, 15/4/1993, "J. Trupp SRL", consid. 8).

***VI. Por tanto, se hace lugar en parte, al recurso de la demandada, se modifica el fallo apelado y se confirma también en parte la determinación tributaria**, de conformidad a los montos calculados en el informe pericial, dejándose sin efecto la multa por los fundamentos dados en el considerando precedente. Costas de ambas instancias en proporción a los respectivos vencimientos.*

A los fines del art. 109 del RJN se deja constancia que se encuentra vacante el cargo de uno de los jueces del Tribunal. Regístrese, notifíquese y devuélvanse.
Roberto M. Mordeglia - Jorge E. Argento".

TROD LUIS MOISES, T.F.N., SALA D, DEL 10.03.1999

"*La dra. Gramajo dijo:*
I. A fs. 20/28 se interpone recurso de apelación contra la resolución de la DGI de fecha 3/9/1997 en virtud de la cual se determina de oficio la obligación del recurrente en el IVA por los períodos fiscales 1/1992 al 10/1996, ambos inclusive, con más intereses resarcitorios y multa equivalente al 80% del importe determinado con sustento en el art. 45 de la ley procedimental.

(..)

II. A fs. 48/60 contesta el traslado del recurso la representación fiscal. Manifiesta que las presentes actuaciones se originan como consecuencia de la auditoría practicada en la firma Glutal SA respecto de la cual el recurrente reviste la calidad de presidente del directorio, detectándose en esa oportunidad en relación a la cuenta Directores y Honorarios de Directores de la Sociedad, una deducción en exceso en el impuesto a las ganancias.

(..)

III. Que a fs. 65 se dispuso la apertura a prueba de la causa, la que se encuentra producida a fs. 75/79 vta., decretándose su clausura a fs. 84, habiéndose elevado los autos a conocimiento de la Sala a fs. 85. A fs. 86 se pusieron los autos para alegar, encontrándose agregado el alegato de la representación fiscal a fs. 95/96 vta. y a fs. 97/97 vta. el de la parte actora y a fs. 98 se llamaron autos para dictar sentencia.

IV. Que corresponde en esta instancia decidir si se ajusta a derecho la resolución apelada.

Que la determinación fiscal considera alcanzados con el IVA los honorarios percibidos por el recurrente en su carácter de presidente del directorio de Glutal SA, en el entendimiento que fueron abonados por el desarrollo de funciones técnicas y administrativas, sosteniendo que no son prestaciones inherentes al cargo de director de una sociedad anónima, remitiéndose para establecer tal criterio, a las disposiciones del art. 261 de la L. 19550 y sus modificaciones que establece las remuneraciones de los directores, distinguiendo las propias del desempeño del cargo de aquellas percibidas por el desempeño de funciones técnico-administrativas de carácter permanente.

Que en ese orden de ideas, para gravar tales servicios, el organismo fiscal se funda en el art. 3 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado que dispone que: "Se encuentran alcanzadas por el impuesto de esta ley las obras, las locaciones y las prestaciones de servicios que se indican a continuación", estableciendo el inc. e), ap. 21, pto. f), que se encuentran gravadas: "Los servicios técnicos y profesionales (de profesiones universitarias o no), artes, oficios y cualquier tipo de trabajo".

Contrariamente la actora sostiene que tales ingresos se encuentran exentos con fundamento en las disposiciones del art. 7 de la ley que expresamente declara exentas en su inc. h) "las prestaciones y locaciones comprendidas en el ap. 21 del inc. e) del art. 3 que se indican a continuación: ...18) Las prestaciones inherentes a los cargos de director, síndicos y miembros de consejos de vigilancia de sociedades anónimas...".

Que del análisis de las actuaciones administrativas agregadas a la causa surge, del informe corriente a fs. 60/62 del Cuerpo Principal que, con motivo de la auditoría fiscal practicada en Glutal SA (OI 10486/8 del 5/5/1995), los funcionarios fiscales detectaron una deducción significativa en el impuesto a las ganancias en concepto de honorarios abonados a directores, habiendo manifestado al respecto los representantes de la sociedad, que los honorarios percibidos por los directores no se encontrarían limitados en su deducción en el impuesto a las ganancias por tratase de honorarios percibidos por funciones técnico-administrativas. Consta en el mismo informe que se trata de una empresa dedicada a la molienda de maíz y fabricación de sus derivados.

A raíz de la actuación precitada, el organismo fiscal inicia la verificación del recurrente mediante OI 11682/3 de fecha 22/10/1996 (fs. 1, cpo. ppal.). Iniciadas las tareas respectivas, con fecha 24/10/1996 los funcionarios actuantes labraron el acta corriente a fs. 17/17 vta. en la que consta que en respuesta al cuestionario formulado el sr. Trod manifestó que las funciones que desempeña dentro de la firma Glutal SA consisten, dentro del área comercial, en viajar periódicamente a Buenos Aires con el fin de realizar gestiones con los clientes más importantes y asistir a la Cámara de Productores de Almidones; en la ciudad de Esperanza, asistir técnicamente a los clientes sobre la forma correcta de usar los productos que comercializa la empresa; en el área de Investigación y Laboratorio, supervisar el desarrollo de los ensayos para la creación de nuevos productos y la verificación de los resultados de los controles de calidad sobre la producción final previo a su envío a los clientes; en el área administrativa, disponer la contratación de los empleados, seleccionar las compañías aseguradoras, realizar estudios de costos y contabilidad, analizar la información de la auditoría externa, contratar y definir las empresas de transporte, autorizar los pagos, firmar cheques, recibir cobranzas y derivarlas al cajero. A la pregunta formulada para que manifieste si los honorarios percibidos de Glutal SA corresponden a tareas técnico-administrativas o corresponden a honorarios por la función específica de director, el apelante contestó que corresponden a honorarios por el desempeño de tareas de carácter técnico-administrativo de carácter permanente, agregando que por la percepción de estos honorarios se le efectuaron las retenciones correspondientes previstas por la RG 2784, habiendo recibido de la empresa el respectivo comprobante de retención.

La precedente información es ampliada y complementada por la sociedad en la presentación corriente a fs. 19/20, en la que expresa que el gerenciamiento de la misma está a cargo "exclusivamente" de los tres directores -y únicos socios- todos de nivel universitario estrictamente relacionado con los productos que se fabrican, pues son todos ingenieros químicos, que la labor que desarrollan es con dedicación exclusiva y con exclusión de cualquier otra actividad personal rentada, percibiendo retribuciones por el desempeño de estas tareas de carácter técnico-administrativas de carácter permanente previstas por el art. 148 del decreto reglamentario de ley de ganancias, aclarando que la Asamblea de Accionistas no asigna honorarios anuales al directorio que puedan quedar sujetos a los límites fijados por los incs. a) y b) del 1er. párr. del citado art. 148 y que los tres ingenieros se encuentran jubilados desde el año 1987.

En la misma presentación se expresa que la sociedad no cuenta con gerentes: ni administrativo, ni comercial, ni de producción, ni de investigación y desarrollo; que la totalidad del "management" lo realizan los tres directores exclusivamente, ingenieros químicos los tres que han montado desde su origen a Glutal SA, dedicada a la obtención de productos derivados de la refinación del maíz. Señala también que la fábrica desarrolla sus propios productos, para lo cual ha instalado un laboratorio de investigación que se actualiza permanentemente, dirigido por estos directores con el auxilio de personal con título de técnico mecánico, concluyendo que la administración de la empresa es ejercida por todos los directores con predominio del ing. Luis Trod.

Que en cuanto al tratamiento fiscal frente al IVA que corresponde dar a los honorarios percibidos por el recurrente, de lo precedentemente expuesto se desprende que la sociedad anónima de la que el ing. sr. Luis M. Trod es presidente del directorio, se dedica en forma exclusiva a la producción y elaboración de productos derivados de la refinación de maíz, que cuenta con un laboratorio de investigación para el desarrollo de nuevos subproductos, que no cuenta con gerenciamiento administrativo, comercial, de producción o de investigación y desarrollo, siendo todas estas tareas realizadas en forma exclusiva por los tresdirectores -únicos accionistas fundadores-, entre los que se encuentra el recurrente que posee título universitario de ingeniero químico, circunstancias estas no negadas por la representación fiscal.

Que ello así, y dado que la tareas que éste desarrolla tiene directa relación con su incumbencia profesional y con el objeto social de la empresa de la que es integrante del directorio además de accionista, procede concluir que los honorarios percibidos por el apelante se encuentran exentos del IVA a tenor de lo preceptuado por el art. 7, inc. h), pto. 18 de la ley del gravamen, y ello porque si bien por la L. 23871 (BO - 24/10/1990) sometió a imposición a los servicios técnicos y profesionales (de profesiones universitarias o no), no existe en el caso una contratación de los servicios del recurrente por la sociedad para la prestación de las tareas que desempeña, y además, porque la norma exentiva precedentemente transcripta expresamente excluye del ámbito de imposición definido en el art. 3 a los honorarios de directores sin ningún tipo de condicionamiento.

Asimismo cabe recordar que es doctrina de este Tribunal sentada en la causa "Sanifa Santarelli" (expte. 358, sentencia de fecha 21/2/1962), que las remuneraciones de los directores por su función de gobierno y dirección de la sociedad, como así también las de los síndicos, no pueden considerarse encuadradas, a los efectos de su deducción, en las normas legales precitadas (L. 11682 t.o. 1962, inc. g] del art. 70), ya que ellos no revisten el carácter de personal de la sociedad u obreros o empleados de la misma y menos aún, el de contratados por ella.

Que por lo precedentemente expuesto, ***se resuelve revocar la resolución apelada****, con costas a la vencida.*

El dr. Brodsky dijo:
Que adhiere al voto de la dra. Gramajo.
Que en virtud de la votación que antecede;

SE RESUELVE:
Revocar la resolución apelada *a fs. 20/28. Costas a la vencida*".

==========

RESERVAS Y PREVISIONES

Art. 91 último párrafo

Las reservas y previsiones que esta ley admite deducir en el balance impositivo quedan sujetas al impuesto en el ejercicio en que se anulen los riesgos que cubrían (reserva para despidos, etcétera).

JURISPRUDENCIA SOBRE PROVISIONES

NO SE PUEDE DEDUCIR IMPOSITIVAMENTE UNA PROVISION POR JUICIOS DE MALA PRAXIS EN UNA CLINICA

CLINICA OFTALMOLOGICA DE ALTA COMPLEJIDAD SA CNPE SALA B DEL 16.05.2006

En el presente caso se procesa al presidente de la sociedad y al gerente como coautores y al contador como participe necesario, por deducir impositivamente una provisión.

La Cámara confirma el procesamiento determinado en primera instancia.

"*Los recursos de apelación interpuestos a fojas 466/467 vuelta de los autos principales por la defensa de Horacio Martín Soriano y María Cristina Groppa y a fojas 468/472 por la defensa de Enrique José Matarrelli contra la resolución de fojas 438/463, también de los autos principales, por la cual* ***el tribunal de la instancia anterior procesó*** *a los nombrados por considerarlos* ***coautores a los dos primeros y partícipe necesario al tercero****, del delito que se prevé por el artículo 1 de la ley 24769.*
(..)
"*1) Que, en la presente causa se imputa a Horacio Martín Soriano, María Cristina Groppa y Enrique José Matarrelli, en los* ***caracteres de presidente, gerente y contador*** *de Clínica Oftalmológica de Alta Complejidad SA, la posible comisión del delito tipificado por el* ***artículo 1 de la ley 24769*** *por haber presuntamente evadido el impuesto a las ganancias por los períodos 1998 ($ 102.300) y 1999 ($ 129.500) por medio de* ***la improcedente consignación de montos en carácter de provisiones realizadas con el supuesto fin de cubrir eventuales pagos por juicios por mala praxis iniciados contra Clínica Oftalmológica de Alta Complejidad SA****, hecho que habría permitido disminuir la base imponible del impuesto a las ganancias.*

En efecto, se imputa a los nombrados el hecho consistente en haber consignado, como ***provisiones****, determinados montos con el supuesto fin de* ***cubrir los pagos eventuales que, en concepto de indemnizaciones, pudieran surgir por juicios o reclamos*** *dirigidos contra la contribuyente; de este modo se habría disminuido la base imponible del impuesto a las ganancias.*

SUPUESTO ERROR DEL PROFESIONAL QUE CONFECCIONO LAS DECLARACIONES JURADAS DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

2) Que, por el escrito de apelación de fojas 466/467 vuelta, la defensa de María Cristina Groppa expresó que no surge de las constancias de la causa que la nombrada haya tenido intervención en el hecho, que no habría suscripto las declaraciones juradas en cuestión y que ***habría sido víctima de un error producido por el consejo profesional****.*

SUPUESTO ERROR DEL PROFESIONAL QUE CONFECCIONO LAS DECLARACIONES JURADAS DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

3) Que, asimismo, por el escrito de fojas 466/467 vuelta, la defensa de Horacio Soriano expresó que no se cuenta con las declaraciones juradas originales; que ***su comportamiento estaría disculpado por el error proveniente de un consejo profesional****; que las deducciones no son engañosas aunque pudieran estar equivocadas, pues están expuestas abiertamente en los libros de la sociedad para el examen y que no se ha hecho ocultamiento alguno.*

ARGUMENTOS DE DEFENSA DEL CONTADOR

4) Que, por el escrito de fojas 468/472, la defensa de Enrique José Matarrelli expresó que no hay elementos de convicción suficiente para afirmar que hubo algún ardid, que sólo se estaría ante el tipo infraccional previsto por los artículos 46 y 47 de la ley 11683 y que no se ordenó la prueba pericial solicitada.

5) Que, en este caso, no se encuentra discutida la realización de la deducción mencionada por el considerando 1, como consecuencia de haberse imputado como una provisión para el eventual pago de juicios por mala praxis, sino que los recurrentes se agravian por entender que aquella deducción fue legítimamente practicada.

EL CONTADOR ALEGA QUE CONFECCIONO LA PROVISION EN FUNCION DE LOS INFORMES DE LOS ABOGADOS

6) Que, el contador Enrique José Matarrelli, quien habría confeccionado los balances correspondientes a los períodos investigados en autos, expresó que ***determinó el monto de la provisión en virtud de los informes de los abogados sobre el trámite de los juicios por mala praxis contra la sociedad*** *y señaló los informes de fojas 263 y 270 de los autos principales, como los que habría tenido en cuenta para calcular el monto que consignó como provisión.*

SE DEFINE EL CONCEPTO DE PROVISION

7) Que, el posible resultado adverso de los juicios por mala praxis iniciados contra la sociedad en cuestión, con la consecuente incidencia negativa en los balances de la misma, ***no puede ser considerado como una provisión, toda vez que el término provisión hace referencia a una obligación cierta, definitiva, líquida y exigible, situación que no se da con respecto a los juicios mencionados****.*

AL MOMENTO DE DETERMINAR EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS NO EXISTE OBLIGACION CIERTA

En efecto, de los informes producidos por el estudio jurídico en base a los cuales el contador habría calculado el monto que se habría provisionado (conf. fs. 263/270 de los autos principales) ***no surge que existiera al momento de determinar el impuesto a las ganancias, la obligación cierta de pagar algún monto determinado****. por el contrario, el hecho de la indeterminación y de la falta de certeza se ve corroborado por el resultado que habrían obtenido algunos de los juicios iniciados contra Clínica Oftalmológica de Alta Complejidad SA, conforme al estado de juicios obrante a fojas 423/429 de los autos principales del que surge que en los autos "Di Pasquo c/Centro Integral Médico y Coac s/sumario" hubo una sentencia de primera instancia que rechazó la demanda y fue confirmada por la Cámara correspondiente y que en los autos "Costilla c/Soriano, Coac y otros s/daños y perjuicios" se cerró la mediación y no se habría iniciado demanda alguna.*

SE DEFINE EL CONCEPTO DE PREVISION

8) Que, por otro lado, ***los montos en cuestión tampoco podrían ser considerados previsiones deducibles en los términos de la ley de impuesto a las ganancias*** *(conf. arts. 80, 81, 87, LIG; art. 148 del DR), y* ***por lo tanto, la deducción practicada habría sido indebida****.*

EL ERROR DE PROHIBICION NO ESTA ACREDITADO

9) Que, en cuanto al error aducido, cabe expresar que "...es oportuno puntualizar que, el error basado en el mal asesoramiento profesional tiene el alcance que la doctrina designa como 'error sobre la prohibición' o 'error sobre la antijuridicidad' que en ningún caso justifica ni torna lícita la transgresión legal pero que puede, según las circunstancias, eximir del reproche subjetivo cuando se lo considera un 'error invencible'..." y "...que el error es invencible cuando el autor no puede librarse de aquél usando cautamente los sentidos y la razón ... y su admisibilidad depende de las circunstancias concretas del caso para decidir si debe considerárselo o no, vencible..." (conf. Reg. 804/04, de esta Sala B).

En el caso de autos, aquel error no se encontraría acreditado.

LA FALTA DE FIRMA EN LAS DECLARACIONES JURADAS RESULTA IRRELEVANTE

10) Que, en cuanto a la falta de las declaraciones juradas originales correspondientes a los períodos en cuestión y a que no habrían sido firmadas por los imputados Groppa y Soriano, este Tribunal ha establecido: "...Que, por el tipo penal en cuestión no se requiere, para su configuración que las declaraciones juradas se encuentren firmadas por el presidente de la sociedad... Que, tampoco es un elemento exigido por el tipo penal mencionado la necesidad de contar con los originales de las declaraciones juradas por medio de las cuales se habría intentado engañar al Fisco, toda vez que ni siquiera se encuentran controvertidos los datos volcados en aquellas declaraciones juradas..." (conf. Reg. 969/05, de esta Sala B).

11) Que, en lo atinente a la alegada falta de ardid en las conductas imputadas a Groppa, Soriano y Matarrelli, es oportuno recordar que la determinación tributaria es "... el acto o conjunto de actos dirigidos a precisar, en cada caso si existe una deuda tributaria (an debeatur), quién es el obligado a pagar el tributo al Fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda (quantum debeatur)... En este sentido, por el artículo 11 de la ley 11683 se establece: 'La determinación y percepción de los gravámenes que se recauden de acuerdo con la presente ley, se efectuarán sobre la base de declaraciones juradas que deberán presentar los responsables del pago de los tributos en la forma y plazos que establecerá la Administración Federal de Ingresos Públicos...'. Así, la declaración por sujeto pasivo o declaración jurada tiene carácter de norma general en nuestro sistema legal tributario vigente...', y por aquella declaración se '...lo responsabiliza por sus constancias, sin perjuicio de su verificación y eventual rectificación por parte de la Administración pública'..." (conf. Reg. 36/06, de esta Sala B).

12) Que, de esta forma, en un sistema en el cual la autodeterminación tributaria es el principio general, la confección y presentación de declaraciones juradas por las cuales se declararon datos falsos podría constituir un ardid idóneo a fin de engañar al organismo recaudador, por ocultar la realidad comercial y una fracción significativa de la obligación tributaria (conf.: en sentido similar, Regs. 74/04, Consid. 1 y 2, 407/05 y 36/06, de esta Sala B).

13) Que, en cuanto a la responsabilidad que podrían haber tenido Groppa y Soriano en los hechos investigados, cabe expresar que "...la circunstancia de que ciertas tareas relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias o contables puedan haber sido delegadas operativamente ... no implica 'per se', la exclusión de la responsabilidad de quien ostenta un cargo directivo..." (conf. Reg. 809/05, de esta Sala B), máxime cuando, dadas las características de Clínica Oftalmológica de Alta Complejidad SA, es posible inferir, con el alcance necesario para esta etapa de proceso, que tanto Groppa como Soriano no podían desconocer los hechos que se imputan en esta causa.

14) Que, por otro lado, es oportuno recordar que, por la normativa procesal vigente, en la etapa de instrucción los jueces no están obligados a valorar todos y cada uno de los elementos de prueba incorporados al legajo ni a producir todas las medidas de prueba solicitadas por el imputado, sino sólo las que estimaran pertinentes a fin de "...comprobar si existe un hecho delictuoso mediante las diligencias conducentes al descubrimiento de la verdad (art. 193 de CPPN)" (conf. Regs. 663 y 664/01 y 701/02 de esta Sala B).

MENCION A LA RESPONSABILIDAD DE LOS TERCEROS ART. 8 INCISO E) DE LA LEY 11.683

15) Que, con respecto al monto del embargo decretado por el tribunal "a quo", si se tiene en cuenta que el monto de los tributos evadidos ascendería a la suma de ciento dos mil trescientos pesos ($ 102.300) por el período fiscal 1998, y a la suma de ciento veintinueve mil quinientos pesos ($ 129.500) por el período 1999; que los intereses con respecto a aquella deuda -al momento de la determinación de oficio- fueron determinados en la suma de ciento ochenta y siete mil novecientos noventa y tres pesos con treinta centavos ($ 187.993,30), para el impuesto a las ganancias por el período 1998 y en la suma de ciento noventa mil trescientos veintiún pesos con ochenta y tres centavos ($ 190.321,83) para el período 1999 del mismo impuesto (conf. 2do. cuerpo de antecedentes que obra reservado en Secretaría), que posiblemente también podría corresponder la aplicación de intereses punitorios y de multas (conf. arts. 46, 52, L. 11683 y modif.); asimismo, las costas y gastos del proceso (arts. 530, 531 y 533, CPPN); y el hecho de que por el ***inciso e) del artículo 8 de la ley 11683 se establece la responsabilidad en forma personal y solidaria con los deudores del tributo de "...los terceros que, aun cuando no tuvieren deberes tributarios a su cargo, faciliten por su culpa o dolo a evasión del tributo..."****, el monto del embargo dispuesto no resultaría suficiente para cubrir las obligaciones detalladas por el artículo 518 del Código Procesal Penal de la Nación.*

No obstante, en atención a que las partes interesadas no cuestionaron el monto del embargo dictado por considerarlo bajo, este Tribunal se ve impedido de incrementar el monto de aquel embargo.

Por ello, SE RESUELVE:

I - Confirmar la resolución de fojas 438/463 de los autos principales en cuanto fue materia de recurso.

II - Con costas (arts. 530, 531 y ccs. del CPPN).

Carlos Alberto Pizzatelli - Marcos Arnoldo Grabivker - Roberto Enrique Hornos".

==========

ACTUALIZACIONES EN LA LIG

Art. 93 de la LIG

NO SE PUEDE APLICAR LAS ACTUALIZACIONES

Las actualizaciones previstas en la LIG se practicarán conforme lo establecido en el **artículo 39 de la ley 24073**.

El art. 39 de la ley 24.073, establece que:

"*A los fines de las actualizaciones de valores previstas en la ley 11683 (t.o. 1978 y modif.) y en las normas de los tributos regidos por la misma, no alcanzados por las disposiciones de la ley 23928, las tablas e índices que a esos fines elabora la Dirección General Impositiva para ser aplicadas a partir del 1 de abril de 1992 deberán, en todos los casos,* ***tomar como límite máximo las variaciones operadas hasta el mes de marzo de 1992****, inclusive...*".

CASOS EN LOS CUALES SE APLICAN LAS ACTUALIZACIONES (PARA LAS ADQUISICIONES O INVERSIONES REALIZADAS EN EJERCICIOS INICIADOS A PARTIR DEL 01.01.2018)

DETERMINACION DEL COSTO COMPUTABLE

AMORTIZACION DE INMUEBLES Y BIENES MUEBLES

IMPUESTOS CEDULARES

VENTA Y REEMPLAZO

DEDUCCION POR AGOTAMIENTO (MINAS BOSQUES Y CANTERAS)

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo precedente, las actualizaciones previstas en los **Artículos 62 a 66** (COSTO COMPUTABLE)**, Art. 71** (VENTA Y REEMPLAZO)**, Art. 78** (DEDUCCION POR AGOTAMIENTO)**, Art. 87** (AMORTIZACION DE INMUEBLES)**, Art. 88** (AMORTIZACION DE BIENES MUEBLES)**, Art. 98** (IMPUESTO CEDULAR) **y Art. 99** (IMPUESTO CEDULAR), **respecto de las adquisiciones o inversiones efectuadas en los ejercicios fiscales que se inicien a partir del 1 de enero de 2018**, se realizarán sobre la base de las variaciones porcentuales del **índice de precios al consumidor nivel general (IPC)** que suministre el INDEC, conforme las tablas que a esos fines elabore la AFIP.

Art. 62 Bienes muebles amortizables.

Art. 63 Bienes inmuebles.

Art. 64 Bienes intangibles.

Art. 65 Acciones, Participaciones sociales, FCI, ADRS, CEDEAR, Fideicomisos financieros y no financieros y Demás valores.

Art. 66 Señas o anticipos que congelen precios sobre los bienes incluidos en los art. 62 a 65 de la LIG.

Art. 71 Venta y Reemplazo

Art. 78 Minas Canteras y Bosques.

Art. 87 Amortización de inmuebles.

Art. 88 Amortización de bienes muebles.

Art. 98 Impuesto cedular compra venta de instrumentos financieros.

Art. 99 Impuesto cedular compra venta de inmuebles y derechos sobre inmuebles.

Veamos un ejemplo:

Una SA con fecha de cierre de ejercicio 31/12 tiene dos bienes de uso, uno adquirido en el año 2017 y otro bien de uso adquirido en el año 2018

En el caso del bien de uso adquirido en el año 2017

-La amortización se computa en forma histórica

-En el momento de la venta el costo computable se computa en forma histórica

En el caso del bien de uso adquirido en el año 2018

-La amortización se computa en forma ajustada

-En el momento de la venta el costo computable se computa en forma ajustada

Observaciones:

BIENES DE CAMBIO

Los bienes de cambio se valúan según las normas de la ley de impuesto a las ganancias (ART. 56 A 59 DE LA LIG), pero sin el computo de las actualizaciones por aplicación del art. 93 segundo párrafo de la LIG.

REVALUO IMPOSITIVO

El art. 290 ley 27.430, establece que:

Los bienes revaluados de acuerdo con lo previsto en este Capítulo serán actualizados conforme lo establecido en el segundo párrafo del art. 93 de la LIG, debiéndose considerar a tales efectos **los valores de los bienes que surjan como consecuencia del mencionado revalúo**, y **como fecha de inicio de las actualizaciones respectivas el 1 de enero de 2018** o el primer día del ejercicio fiscal siguiente al período de la opción, según corresponda.

El art. 281 ley 27.430, establece que:

Las personas humanas, las sucesiones indivisas y los sujetos comprendidos en el art. 53 de la LIG, residentes en el país a la fecha de entrada en vigencia de este Título, podrán ejercer la opción de revaluar, a los efectos impositivos, los bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el país cuya titularidad les corresponda y que se encuentren afectados a la generación de ganancias gravadas por el mencionado impuesto.

A los efectos de este Capítulo, **"período de la opción" hace referencia al primer ejercicio o año fiscal**, según corresponda, **cuyo cierre se produzca con posterioridad a la fecha de entrada en vigencia** de la ley 27.430. (la vigencia de la ley 27.430 es el 30.12.2017).

==========

AJUSTE POR INFLACION IMPOSITIVO

INTRODUCCION

En materia de ajuste por inflación impositivo se debe tener en cuenta:

Ley 21.894 (B.O.1.11.1978). Ajuste por inflación estático.

Ley 23.260 (B.O.11.10.1985). Ajuste por inflación dinámico.

Ley 24.073 (B.O.13.4.1992). Suspensión del ajuste por inflación impositivo.

Ley 27.430 (B.O.29.12.2017). Se pone en vigencia nuevamente el ajuste por inflación impositivo. En la medida que se supere una inflación mínima.

Ley 27.468 (B.O.4.12.2018). Se modifica el índice del ajuste por inflación impositivo (IPC). El ajuste por inflación impositivo se computa en tercios.

Ley 27.541 (B.O.23.12.2019). El ajuste por inflación impositivo se computa en sextos.

Ley 27.701 (B.O.01.12.2022). Cumpliendo ciertos requisitos el ajuste por inflación impositivo ganancia se puede computar en tercios.

El ajuste por inflación "estático" fue implementado en la Argentina por imperio de la ley 21.894 del año 1978, y luego complementado con el ajuste por inflación "dinámico" con el dictado de la ley 23.260 del año 1985, se debe tener presente que en el año 1978 no se aplicaba el criterio de renta mundial.

Por aplicación del art. 39 de la ley 24.073, se suspendió la aplicación del ajuste por inflación impositivo (marzo 1992).

Con el dictado de la ley 27.430, se vuelve a implementar al ajuste por inflación impositivo, para los ejercicios iniciados a partir del 01.01.2018, siempre que se supere una inflación mínima (art. 106 dos últimos párrafos de la LIG).

Producto de la reforma de la ley 27.468, el índice que hoy resulta de aplicación es el IPC según reza el art. 106 de la LIG, tanto para el ajuste estático como para el ajuste dinámico, y el mismo se computa en tercios.

Con el dictado de la ley 27.541 el ajuste por inflación impositivo se computa en sextos.

Con el dictado de la Ley 27.701, cumpliendo ciertos requisitos el ajuste por inflación impositivo ganancia se puede computar en tercios.

SUJETOS DEL AJUSTE POR INFLACION IMPOSITIVO

Art. 105 de la LIG

SUJETOS CON RENTAS DE TERCERA CATEGORIA

Los sujetos a que se refieren los **incisos a) a e) del artículo 53 de la LIG**, a los fines de determinar la ganancia neta imponible, **deberán deducir o incorporar al resultado impositivo** del ejercicio que se liquida, **el ajuste por inflación impositivo**.

Por lo tanto deben realizar el ajuste por inflación impositivo los siguientes sujetos enumerados en el art. 53 de la LIG:

Art. 53 inciso a) a e) de la LIG

a) El art. 53 inciso a) de la LIG, se refiere a los sujetos del art. 73 de la LIG (LAS SOCIEDADES DE CAPITAL).

b) El art. 53 inciso b) de la LIG, se refiere a LAS DEMAS SOCIEDADES constituidas en el país (SOCIEDADES SIMPLES O RESIDUALES – SECCION IV ART. 21 LGS (Ley 19.550) – EX SOCIEDADES DE HECHO).

c) El art. 53 inciso c) de la LIG, se refiere los FIDEICOMISOS TRANSPARENTES (Los fideicomisos constituidos en el país en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario, excepto en los casos de fideicomisos financieros o cuando el fiduciante-beneficiario sea un sujeto comprendido en el Título V -Beneficiario del exterior-).

d) El art. 53 inciso d), se refiere a las EXPLOTACIONES UNIPERSONALES ubicadas en el país.

e) El art. 53 inciso e) de la LIG, se refiere a los **comisionistas, rematadores, consignatarios y demás auxiliares de comercio**, no incluidos expresamente en la cuarta categoría.

NO SON SUJETOS DEL AJUSTE POR INFLACION IMPOSITIVO

Art. 53 inciso f) de la LIG

f) Las actividades derivadas de **loteos con fines de urbanización**, las provenientes de la **edificación y enajenación de inmuebles bajo el régimen de propiedad horizontal** del Código Civil y Comercial de la Nación y del **desarrollo y enajenación de inmuebles bajo el régimen de conjuntos inmobiliarios** previsto en el Código Civil y Comercial de la Nación.

Art. 53 último párrafo de la LIG

La actividad profesional u oficio a que se refiere el artículo 82 (RENTAS DE CUARTA CATEGORIA) cuando se complemente con una explotación comercial o viceversa (sanatorios, etcétera), aunque el resultado total que se obtenga del conjunto de esas actividades se considera como ganancia de tercera categoría.

Las personas humanas por sus rentas de primera, segunda y cuarta categoría

==========

VIGENCIA DEL AJUSTE POR INFLACION IMPOSITIVO

Art. 106 de la LIG

INFLACION MINIMA PARA LA PROCEDENCIA DEL AJUSTE POR INFLACIÓN IMPOSITIVO (art. 106 dos últimos párrafos de la LIG)

Art. 106 penúltimo párrafo de la LIG

El ajuste por inflación impositivo resultará de aplicación en el ejercicio fiscal en el cual se verifique un porcentaje de **variación del índice de precios (IPC)** a que se refiere el segundo párrafo del artículo 93 de la LIG, acumulado en los **treinta y seis (36) meses anteriores al cierre del ejercicio** que se liquida, **superior al cien por ciento (100%)**.

Art. 106 último párrafo de la LIG

Las disposiciones del párrafo precedente tendrán vigencia para los **ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2018**.

Respecto del primer, segundo y tercer ejercicio a partir de su vigencia, el ajuste por inflación impositivo será aplicable cuando la variación de ese índice, calculada desde el inicio y hasta el cierre de cada uno de esos ejercicios, supere un cincuenta y cinco por ciento (55%), un treinta por ciento (30%) y en un quince por ciento (15%) para el primer, segundo y tercer año de aplicación, respectivamente.

Primer ejercicio iniciado a partir del 01.01.2018 (55%)

Segundo ejercicio iniciado a partir del 01.01.2018 (30%)

Tercer ejercicio iniciado a partir del 01.01.2018 (15%)

Ejercicios iniciados a partir del 01.01.2021, en la medida que la inflación medida en IPC, acumulada en los treinta y seis (36) meses anteriores al cierre del ejercicio que se liquida, sea superior al cien por ciento (100%).

ACTA n° 30 EDI C/ENTIDADES PROFESIONALES DEL 2/5/2019

"*16. Decreto N.° 1092*

La Ley 27.468 y el Decreto N.° 1092/2018 expresa en su Artículo 3° que: "Las disposiciones del párrafo precedente tendrán vigencia para los ejercicios que se inicien a partir del 1° de enero de 2018. Respecto del primer, segundo y tercer ejercicio a partir de su vigencia, ese procedimiento será aplicable en caso que la variación de ese índice, calculada desde el inicio y hasta el cierre de cada uno de esos ejercicios, supere un cincuenta y cinco por ciento (55%), un treinta por ciento (30%) y en un quince por ciento (15%) para el primer, segundo y tercer año de aplicación, respectivamente."

No habiendo alcanzado el primer año (2018) el 55% no corresponde el ajuste por inflación, pero si en el año siguiente la variación supera el 30% será de aplicación el ajuste, ¿se coincide con el criterio?

Respuesta de AFIP

Siendo que los porcentajes de incremento de IPC deben computarse para cada ejercicio, se coincide con el criterio".

==========

COMPUTO DEL AJUSTE POR INFLACION IMPOSITIVO

Art. 194 de la LIG.

EN SEXTOS. SEGÚN LEY 27.541

El ajuste por inflación positivo o negativo, a que se refiere el Título VI de la LIG, correspondiente al **primer y segundo ejercicio iniciado a partir del 1 de enero de 2019**, que se deba calcular en virtud de verificarse los supuestos previstos en los dos (2) últimos párrafos del artículo 106, **deberá imputarse un sexto (1/6) en ese período fiscal y los cinco sextos (5/6) restantes, en partes iguales, en los cinco (5) períodos fiscales inmediatos siguientes**.

Lo indicado en el párrafo anterior no obsta al cómputo de los tercios remanentes correspondientes a períodos anteriores, conforme a lo dispuesto en el artículo 194 de la ley de impuesto a las ganancias, texto según decreto 824 del 5 de diciembre de 2019.

Por lo tanto para los ejercicios iniciados a partir del 01.01.2021 el ajuste por inflación impositivo, **se imputa en 1 sola cuota no se difiere en el tiempo.**

Es decir que:

En un cierre de ejercicio 30/11/2021 el ajuste por inflación impositivo se imputa en sextos (1/6).

En un cierre de ejercicio 31/12/2021 el ajuste por inflación impositivo se imputa en una sola cuota (ni en sextos 1/6 ni en tercios 1/3).

EN TERCIOS. SEGÚN LEY 27.468

El ajuste por inflación positivo o negativo, a que se refiere el Título VI de la LIG, correspondiente al **primero, segundo y tercer ejercicio iniciados a partir del 1 de enero de 2018** que se deba calcular en virtud de verificarse los supuestos previstos en los dos (2) últimos párrafos del artículo 95 (HOY ART. 106 DE LA LIG), **deberá imputarse un tercio (1/3)**

en ese período fiscal y los dos tercios (2/3) restantes, en partes iguales, en los dos (2) períodos fiscales inmediatos siguientes. (SITUACION MODIFICADA POR LA LEY 27.541)

A modo de resumen:

- En el caso de los **cierres de ejercicio diciembre 2018 a marzo 2019, no se puede practicar el ajuste por inflación impositivo**, porque la inflación medida en IPC, no superó el 55 %.

- En el caso de los **cierres de ejercicio abril, mayo y junio de 2019, se DEBE practicar el ajuste por inflación impositivo**, porque la inflación medida en IPC, superó el 55 %. El ajuste por inflación impositivo **se imputa en 3 cuotas** (en principio en forma histórica ya que la norma legal no prevé ninguna actualización).

- En el caso de los **cierres de ejercicio julio, agosto, setiembre, octubre y noviembre de 2019, no se puede practicar el ajuste por inflación impositivo**, porque la inflación medida en IPC, no superó el 55 %.

- En el caso de los **cierres de ejercicio 31/12/2019 a 30/11/2020, se DEBE practicar el ajuste por inflación impositivo**, porque la inflación medida en IPC, superó el 30 %. El ajuste por inflación impositivo **se imputa en 6 cuotas** (en principio en forma histórica ya que la norma legal no prevé ninguna actualización).

- En el caso de los **cierres de ejercicio 31/12/2020 a 30/11/2021**, **se DEBE practicar el ajuste por inflación impositivo**, porque la inflación medida en IPC, superó el 15 %. El ajuste por inflación impositivo **se imputa en 6 cuotas** (en principio en forma histórica ya que la norma legal no prevé ninguna actualización).

A partir de los **cierres de ejercicio 31/12/2021 en adelante**, **se DEBE practicar al ajuste por inflación impositivo**, en la medida que la inflación medida en IPC, acumulada en los treinta y seis (36) meses anteriores al cierre del ejercicio que se liquida, sea superior al cien por ciento (100%). El ajuste por inflación impositivo **se imputa en 1 sola cuota no se difiere en el tiempo.**

Art. 195 de la LIG.

Producto del art. 118 de la ley 27.701 (B.O.01.12.2022) (ley de presupuesto del año 2023), se incorpora el art. 195 en la LIG, en relación con el ajuste por inflación impositivo

AJUSTE POR INFLACION IMPOSITIVO. COMPUTO DE LA GANANCIA EN TRES EJERCICIOS

PRIMER Y SEGUNDO EJERCICIO INICIADO A PARTIR DEL 01.01.2022

COMPUTO DE LA GANANCIAS EN TERCIOS

Los contribuyentes que por aplicación del título VI de la LIG (AJUSTE POR INFLACION IMPOSITIVO), en virtud de verificarse el supuesto previsto en el anteúltimo párrafo del artículo 106 de la LIG (INFLACION (IPC) DE LOS ULTIMOS 36 MESES SUPERIOR AL 100%), determinen un **ajuste por inflación positivo** en el **primer y segundo ejercicio iniciados a partir del 01 de enero de 2022** inclusive, podrán imputar **un tercio (1/3) en ese período fiscal y los dos tercios (2/3) restantes**, en partes iguales, en los dos (2) períodos fiscales inmediatos siguientes.

REQUISITOS PARA PODER COMPUTAR LA GANANCIA DEL AJUSTE POR INFLACION EN TERCIOS

INVERSIONES EN BIENES DE USO MAYOR O IGUAL A $ 30.000.0000

DURANTE LOS DOS EJERCICIOS SIGUIENTES AL COMPUTO DEL PRIMER TERCIO

El cómputo del ajuste por inflación positivo, en los términos dispuestos en el párrafo anterior, solo resultará procedente para los sujetos cuya **inversión en la compra, construcción, fabricación, elaboración o importación definitiva de bienes de uso -excepto automóviles-**, **durante cada uno de los dos (2) períodos fiscales inmediatos siguientes al del cómputo del primer tercio** del período de que se trate, **sea superior o igual a los treinta mil millones de pesos ($ 30.000.000.000)**. El incumplimiento de este requisito determinará el decaimiento del beneficio.

ACTA N° 35 EDI C/ENTIDADES PROFESIONALES DEL 25/6/2020

LOS TERCIOS O SEXTOS DE PERIODOS ANTERIORES SE COMPUTAN EN FORMA HISTORICA. NO SE ACTUALIZAN

"*1. Ajuste por inflación impositivo*

El art. 194 de la Ley del Impuesto a las Ganancias (texto s/ Ley 27.468) estableció que el ajuste por inflación impositivo positivo o negativo, correspondiente a los ejercicios iniciados a partir del 01/01/2018, deberán imputarse por tercios.

Luego según la modificación introducida por la Ley 27.541, el ajuste correspondiente al primer y segundo ejercicio iniciado a partir del 01/01/2019, deberá imputarse por sextos.

Se consulta:

Sí el computo de los tercios y/o sextos. A partir del segundo tercio y/o segundo sexto se computan a valores históricos o ajustados. De ser ajustado el índice a aplicar será el el IPC.

Respuesta de AFIP

El monto correspondiente al ajuste por inflación impositivo -positivo o negativo- cuyo cómputo sea diferido de acuerdo con el artículo 194 de la ley del tributo ***no es susceptible de actualización****, pues ello no está previsto en el citado artículo.*

Por lo tanto, ***corresponde su cómputo a valores históricos***".

ACTA N° 36 EDI C/ENTIDADES PROFESIONALES DEL 26/8/2020

LOS TERCIOS O SEXTOS NO SE PUEDEN COMPUTAR EN FORMA ANTICIPADA

"3. Ajuste por inflación impositivo

La ley permite computar 1/6 del ajuste por inflación en los ejercicios siguientes. Pero puede suceder que un contribuyente aplica el ajuste en año 2019 y en 2020 y luego pasa al monotributo.

¿Se puede computar como excepción todo el ajuste ya que no lo podrá diferir o pierde ese ajuste por los años 5 años siguientes que está en Régimen Simplificado? No surge el tratamiento a dispensar del artículo 106, último párrafo, de la ley del tributo.

¿Cuál es el tratamiento?

Respuesta de AFIP

La situación particular planteada no se encuentra prevista por la ley ni el reglamento. Por lo tanto, el ajuste por inflación no computado no sería susceptible de computarse anticipadamente, en este caso, en el ejercicio del paso al régimen simplificado".

==========

MECANISMO DEL AJUSTE POR INFLACION IMPOSITIVO

AJUSTE POR INFLACION ESTATICO.

ACTIVO COMPUTABLE MENOS PASIVO COMPUTABLE AL CIERRE DEL EJERCICIO ANTERIOR. AJUSTADO POR IPC

Art. 106 incisos a), b), c), d) y e) de la LIG

A los fines de practicar el ajuste por inflación impositivo, se deberá seguir el siguiente procedimiento:

ACTIVOS COMPUTABLES Y ACTIVOS NO COMPUTABLES

Art. 106 inciso a) de la LIG

a) **Al total del activo según el balance comercial o, en su caso, impositivo**, se le detraerán (LOS ACTIVOS NO COMPUTABLES) los importes correspondientes a todos los conceptos que se indican en los puntos que se detallan a continuación:

ACTIVOS NO COMPUTABLES (Activos no monetarios – Activos protegidos por la inflación)

1. Inmuebles y obras en curso sobre inmuebles, excepto los que tengan el carácter de bienes de cambio.

2. Inversiones en materiales con destino a las obras comprendidas en el punto anterior.

3. Bienes muebles amortizables -incluso reproductores amortizables- a los efectos de esta ley.

4. Bienes muebles en curso de elaboración con destino al activo fijo.

5. Bienes inmateriales.

6. En las explotaciones forestales, las existencias de madera cortada o en pie.

7. Acciones, cuotas y participaciones sociales, incluidas las cuotas partes de los fondos comunes de inversión.

8. Inversiones en el exterior -incluidas las colocaciones financieras- que no originen resultados de fuente argentina o que no se encuentren afectadas a actividades que generen resultados de fuente argentina.

9. Bienes muebles no amortizables, excepto títulos valores y bienes de cambio.

10. Créditos que representen señas o anticipos que congelen precios, efectuados con anterioridad a la adquisición de los bienes comprendidos en los puntos 1 a 9.

11. Aportes y anticipos efectuados a cuenta de futuras integraciones de capital, cuando existan compromisos de aportes debidamente documentados o irrevocables de suscripción de acciones, con excepción de aquellos que devenguen intereses o actualizaciones en condiciones similares a las que pudieran pactarse entre partes independientes, teniendo en cuenta las prácticas normales del mercado.

12. Saldos pendientes de integración de los accionistas.

13. Saldos deudores del titular, dueño o socios, que provengan de integraciones pendientes o de operaciones efectuadas en condiciones distintas a las que pudieran pactarse entre partes independientes, teniendo en cuenta las prácticas normales del mercado.

Fernando D. García, **Alberto M. Bello** y **Rodolfo G. Zunino**, a la hora de referirse al apartado 13 del inciso a) del art. 106 de la ley de impuesto a las ganancias, nos explican que:

"*Estaba claro que antes de la reforma de la Ley 27.430, en las SRL, los saldos deudores del "titular, dueño o socios" eran activos no computables, ya que al no ser considerados como celebrados entre partes independientes, no se admitía la pérdida por inflación derivada de activos que surjan de operaciones que no respondan a condiciones de mercado.*

Distinta era la situación de las sociedades por acciones (a las que la norma no hace referencia), ya que, en una SA, por aplicación del art. 73 de la LIG (hoy art. 76 de la LIG), los retiros efectuados por el accionista (disposición de fondos o bienes), que no responda a operaciones realizadas en interés de la empresa, hacen presumir, sin admitir prueba en contrario, una ganancia gravada, consistente en un interés, en el caso de disposición de fondos.

Luego de la reforma de la Ley 27.430, todos los sujetos del inciso a) del artículo 49 de la ley de Impuesto a las Ganancias (entre las que se incluye a las SA y ahora también a las SRL), se encuentran obligados a determinar la presunción de ganancia gravada en caso de disposición de fondos o bienes (los fondos también son bienes). Por lo tanto, esa norma ha quedado desarticulada, y aplicarla literalmente genera un doble ajuste en un contribuyente (con similar alcance, las sumas votadas a los socios administradores en su calidad de tales constituyen pasivo computable a pesar de tratarse de una deuda con el socio o dueño)[3]".

14. En las empresas locales de capital extranjero, los saldos deudores de persona o grupo de personas del extranjero que participen, directa o indirectamente, en su capital, control o dirección, cuando tales saldos tengan origen en actos jurídicos que no puedan reputarse como celebrados entre partes independientes, en razón de que sus prestaciones y condiciones no se ajustan a las prácticas normales del mercado entre entes independientes.

> **Art. 275 del D.R. de la LIG.**
>
> Se consideran actos jurídicos que pueden reputarse como celebrados entre partes independientes a efectos de lo dispuesto en el punto 14) del inciso a) del artículo 106 de la LIG y en el punto 3) del apartado II del inciso b) del mismo artículo, a aquellos que cumplimenten las disposiciones del artículo 16 de la LIG.

15. Gastos de constitución, organización y/o reorganización de la empresa y los gastos de desarrollo, estudio o investigación, en la medida en que fueron deducidos impositivamente.

16. Anticipos, retenciones y pagos a cuenta de impuestos y gastos, no deducibles a los fines del presente gravamen, que figuren registrados en el activo.

TRATAMIENTO DE LOS BIENES DE CAMBIO

Los bienes de cambio resultan computables en el ajuste por inflación impositivo, y se valúan según las normas de la ley de impuesto a las ganancias (ART. 56 A 59 DE LA LIG), pero sin el computo de las actualizaciones por aplicación del art. 93 segundo párrafo de la LIG.

TRATAMIENTO DE LAS INVERSIONES DEL EXTERIOR

El art. 106 inciso a) apartado 8) de la LIG establece que son no computables en el ajuste por inflación estático:

"*Inversiones en el exterior -incluidas las colocaciones financieras- que no originen resultados de fuente argentina o que no se encuentren afectadas a actividades que generen resultados de fuente argentina*".

De la literalidad de la norma si las inversiones en el exterior generan rentas de fuente argentina son computables.

Mientras que si las inversiones en el exterior generan rentas de fuente extranjera son no computables.

La norma se refiere a todas las "inversiones en el exterior" entre las cuales se encuentran las "colocaciones financieras".

Debe tenerse presente que la actual redacción del art. 106 inciso a) apartado 8) de la LIG, proviene de la **ley 21.894 del año 1978**, cuando en la argentina no se gravaban las rentas de fuente extranjera.

[3] Fernando D. García, Alberto M. Bello, Rodolfo G. Zunino, Ajuste impositivo por inflación Ley 27.430, ediciones Errepar, 2019, páginas 83 y 84.

Deviene oportuno preguntarse entonces si en la actualidad es razonable que todas las "inversiones del exterior" resulten no computables en el ajuste por inflación estático.

Adelantamos nuestra opinión NO SIEMPRE, ya que de tratarse en todos los casos como no computables se generarían distorsiones en la determinación del resultado impositivo producto de la inflación.

Un activo computable genera una pérdida por exposición a la inflación.

Frente a una renta ficticia gravada por impuesto a las ganancias, el ajuste por inflación impositivo genera una pérdida para compensar la renta ficticia (producto de un activo computable).

De no existir una renta ficticia gravada por impuesto a las ganancias, el ajuste por inflación no necesita corregir ninguna distorsión (por lo tanto el activo debe ser no computable).

Repasemos en primer lugar las normas tipificadas en la LIG, en relación con las rentas de fuente extranjera, imputación de las rentas, determinación del costo computable y tratamiento de las diferencias de cambio.

Se debe analizar el segundo párrafo del art. 129 de la LIG, el apartado 2 del art. 286 del D.R. de la LIG y el cuarto párrafo del art. 151 de la LIG.

El art. 129 de la LIG:

"*El resultado impositivo de fuente extranjera de los establecimientos permanentes definidos en el artículo 125, se determinará en la moneda del país en el que se encuentren instalados, aplicando, en su caso, las reglas de conversión que para los mismos se establecen en este Título. Sus titulares residentes en el país, convertirán esos resultados a moneda argentina, considerando el tipo de cambio previsto en el primer párrafo del artículo 155 correspondiente al día de cierre del ejercicio anual del establecimiento, computando el tipo de cambio comprador o vendedor, según que el resultado impositivo expresara un beneficio o una pérdida, respectivamente.*

Tratándose de ganancias de fuente extranjera no atribuibles a los referidos establecimientos, la ganancia neta se determinará en moneda argentina. A ese efecto, salvo en los casos especialmente previstos en este título, ***las ganancias*** *y deducciones* ***se convertirán*** *considerando las fechas y tipos de cambio que determine la reglamentación,* ***de acuerdo con las normas de conversión dispuestas para las ganancias de fuente extranjera comprendidas en la tercera categoría*** *o con las de imputación que resulten aplicables*".

El art. 286 del D.R. de la LIG:

"*A los fines de lo dispuesto en el* ***último párrafo del artículo 129 de la ley****, la ganancia neta de fuente extranjera no atribuible a establecimientos permanentes del exterior -excepto que la ley o las normas reglamentarias establezcan expresamente otro tratamiento para determinados ingresos o erogaciones- se convertirá conforme las siguientes fechas y tipos de cambio:*

1. Los ingresos y deducciones computables expresados en moneda extranjera, al tipo de cambio comprador o vendedor, respectivamente, contemplado en el primer párrafo del artículo 155 de la ley, correspondiente al día en que aquellos ingresos y deducciones se devenguen, perciban o paguen, según corresponda, conforme las disposiciones de los artículos 24 y 130 de la ley.

2. ***Los costos*** *o inversiones computables* ***a los efectos de determinar la ganancia por enajenación*** *de bienes expresados en moneda extranjera, así como las actualizaciones que resultaran aplicables, al* ***tipo de cambio vendedor que considera el artículo 155, correspondiente a la fecha en que se produzca la enajenación*** *de esos bienes*".

El art. 151 de la LIG:

"*Cuando los países en los que están situados los bienes a los que se refieren los artículos 149 y 150, cuya naturaleza responda a la de los comprendidos en los artículos 62, 63, 64, 65 y 67, o aquellos en los que estén instalados los establecimientos permanentes definidos en el artículo 125 de cuyo activo formen parte dichos bienes, admitan en sus legislaciones relativas a los impuestos análogos al de esta ley, la actualización de sus costos a fin de determinar la ganancia bruta proveniente de su enajenación o adopten ajustes de carácter global o integral que causen el mismo efecto, los costos contemplados en los dos (2) artículos citados en primer término, podrán actualizarse desde la fecha en que, de acuerdo con los mismos, deben determinarse hasta la de enajenación, en función de la variación experimentada en dicho período por los índices de precios o coeficientes elaborados en función de esa variación que aquellas medidas consideren, aun cuando en los ajustes antes aludidos se adopten otros procedimientos para determinar el valor atribuible a todos o algunos de los bienes incluidos en este párrafo.*

Igual tratamiento corresponderá cuando los referidos países apliquen alguna de las medidas indicadas respecto de las sumas invertidas en la elaboración, construcción o fabricación de bienes muebles amortizables o en construcciones o mejoras efectuadas sobre inmuebles, en cuyo caso la actualización se efectuará desde la fecha en que se realizaron las inversiones hasta la fecha de determinación del costo de los primeros bienes citados y de las construcciones o mejoras efectuadas sobre inmuebles o, en este último supuesto, hasta la de enajenación si se tratara de obras o mejoras en curso a esa fecha.

Si los países aludidos en el primer párrafo no establecen en sus legislaciones impuestos análogos al de esta ley, pero admiten la actualización de valores a los efectos de la aplicación de los tributos globales sobre el patrimonio neto o sobre la tenencia o posesión de bienes, los índices que se utilicen en forma general a esos fines podrán ser considerados para actualizar los costos de los bienes indicados en el primer párrafo de este artículo.

*A efectos de las actualizaciones previstas en los párrafos precedentes, si **los costos** o inversiones actualizables deben computarse en moneda argentina, se convertirán a la moneda del país en el que se hubiesen encontrado situados, colocados o utilizados económicamente los bienes, al **tipo de cambio vendedor** que considera el artículo 155, **correspondiente a la fecha en que se produzca la enajenación** de los bienes a los que se refieren los artículos 149 y 150.*

La diferencia de valor establecida a raíz de la actualización se sumará a los costos atribuibles a los bienes, cuando proceda la aplicación de lo establecido en el párrafo anterior, la diferencia de valor expresada en moneda extranjera se convertirá a moneda argentina, aplicando el tipo de cambio contemplado en el mismo correspondiente a la fecha de finalización del período abarcado por la actualización.
Tratándose de bienes respecto de los cuales la determinación del costo computable admite la deducción de amortizaciones, estas se calcularán sobre el importe que resulte de adicionar a sus costos las diferencias de valor provenientes de las actualizaciones autorizadas.

El tratamiento establecido en este artículo deberá respaldarse con la acreditación fehaciente de los aplicados en los países extranjeros que los posibilitan, así como con la relativa a la procedencia de los índices de precios o coeficientes utilizados".

Observaciones:

Del juego armónico del segundo párrafo del art. 129 de la LIG, del apartado 2 del art. 286 del D.R. de la LIG, y del cuarto párrafo del art. 151 de la LIG, se puede concluir que, cuando en el momento de la enajenación de las inversiones del exterior, el costo se determina en moneda dura, no se grava el resultado por tenencia, y entonces en ese caso el activo debería ser no computable en el ajuste por inflación estático. No existe efecto distorsivo producto de la inflación que el ajuste por inflación impositivo debiera corregir.

Distinta sería la situación en caso de gravase el resultado por tenencia de las inversiones del exterior, el activo debería incluirse como activo computable en el ajuste por inflación estático, generando una perdida por exposición a la inflación que atenúe la gravabilidad del resultado ficticio por tenencia.

Se debe analizar en cada una de las inversiones del exterior, si producto de las normas de valuación de la LIG, se grava el resultado por tenencia, situación que debería determinar la computabilidad (RESULTADO POR TENENCIA GRAVADO) o no computabilidad (RESULTADO POR TENENCIA NO GRAVADO) del activo (LAS INVERSIONES DEL EXTERIOR) en el ajuste por inflación estático.

Dicho en otros términos si producto de las normas de valuación de la LIG, las inversiones del exterior deben revaluarse, nos encontramos con una diferencia de cambio gravada, y por lo tanto las inversiones del exterior debieran considerarse computables en el ajuste por inflación estático, generando una perdida por exposición a la inflación, para corregir la renta ficticia producto del resultado por tenencia.

TITULOS PUBLICOS, BONOS, OTROS TITULOS EMITIDOS POR ESTADOS EXTRANJEROS

En el caso de títulos públicos, bonos y otros títulos emitidos por Estados extranjeros, debe tenerse presente las pautas de valuación tipificadas en el segundo párrafo del art. 149 de la LIG.

El art. 149 de la LIG:

"*Cuando se enajenen bienes que forman parte del activo fijo de los establecimientos permanentes definidos en el artículo 125, o hubieran sido adquiridos, elaborados o construidos en el exterior por residentes en el país, para afectarlos a la producción de ganancias de fuente extranjera, el costo computable, de acuerdo con la naturaleza de los bienes enajenados, se determinará de acuerdo con las disposiciones de los artículos 62, 63, 64, 65, 67 y 69, sin considerar las actualizaciones que los mismos puedan contemplar. En los casos en que autoricen la disminución del costo en el importe de amortizaciones, las mismas serán las determinadas según las disposiciones de este Título. Cuando se enajenen acciones provenientes de revalúos o ajustes contables o recibidas como dividendo antes de la vigencia de este Título y emitidas por la sociedad que efectuó la distribución, no se computará costo alguno.*

*Tratándose de **títulos públicos, bonos u otros títulos valores emitidos por Estados extranjeros**, sus subdivisiones políticas o entidades oficiales o mixtas de dichos Estados y subdivisiones, así como por sociedades o entidades constituidas en el exterior, **el costo impositivo** considerado por el artículo 67 **será el costo de adquisición***".

Observaciones:

Producto de las normas establecidas en el segundo párrafo del art. 149 de la LIG, los títulos públicos, bonos y otros títulos valores emitidos por Estados extranjeros, se valúan al costo de adquisición, por lo tanto no tenemos resultado por tenencia gravado, ni diferencias de cambio gravadas, motivo por el cual esas inversiones del exterior deberían tener el tratamiento de activo no computable en el ajuste por inflación estático, debido a que no existe efecto o renta ficticia que se haya gravado producto de la inflación y que debe ser corregido o atenuado.

VALUACION DE INVERSIONES DEL EXTERIOR

Una norma de suma trascendencia es el art. 155 de la LIG. El cual contiene tres párrafos bien diferenciados, que deben analizarse por separado.

El art. 155 de la LIG:

DETERMINACION DEL COSTO COMPUTABLE EN MONEDA DURA

"*Salvo respecto de las ganancias atribuibles a establecimientos permanentes definidos en el artículo 125, las operaciones en moneda de otros países computables* ***para determinar las ganancias de fuente extranjera*** *de residentes en el país,* ***se convertirán a moneda argentina*** *al tipo de cambio comprador o vendedor, según corresponda, conforme a la cotización del Banco de la Nación Argentina* ***al cierre del día en el que se concreten las operaciones*** *y de acuerdo con las disposiciones que, en materia de cambios, rijan en esa oportunidad.*

Segundo párrafo

CREDITOS. DIFERENCIAS DE CAMBIO. REVALUACION ANUAL DE SALDOS IMPAGOS

Cuando las operaciones comprendidas en el párrafo anterior, o ***los créditos*** *originados para financiarlas,* ***den lugar a diferencias de cambio****, las mismas, establecidas por* ***revaluación anual de saldos impagos*** *o por diferencia entre la última valuación y el importe del pago total o parcial de los saldos,* ***se computarán a fin de determinar el resultado impositivo de fuente extranjera****.*

Tercer párrafo

TENENCIA DE MONEDA EXTRANJERA EN EL EXTERIOR. DIFERIMIENTO DEL COMPUTO DE LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO

Si las divisas *que para el residente en el país originaron las operaciones y créditos a que se refiere el párrafo anterior,* ***son ingresadas al territorio nacional o dispuestas en cualquier forma en el exterior*** *por los mismos,* ***las diferencias de cambio que originen esos hechos se incluirán en sus ganancias de fuente extranjera***".

Observaciones:

El primer párrafo del art. 155 de la LIG, determina que las rentas de fuente extranjera se convierten en moneda nacional en el momento de producirse el nacimiento del hecho imponible, motivo por el cual en el caso particular de enajenación de bienes el costo computable se determina en moneda dura, no generándose diferencias de cambio gravadas.

El segundo párrafo del art. 155 de la LIG, establece que los créditos en el exterior deben revaluarse, motivo por el cual las diferencias de cambio se encuentran gravadas.

El tercer párrafo del art. 155 de la LIG, en el caso de tenencia de moneda extranjera en el exterior, permite diferir el computo de las diferencias de cambio hasta el momento del ingreso de las divisas al país, o hasta el momento de la disposición de la moneda extranjera en el exterior mediante la adquisición de bienes o realización de inversiones en el exterior.

INSTRUCCIÓN GENERAL DE LA DGI

Se debe tener presente la **Instrucción General 236/1978 de la DGI**, la cual en el **apartado 5 referido a inversiones en el exterior**, entiende que:

"*Deben excluirse del activo [inciso a) del artículo incorporado a la ley de impuesto a las ganancias por el punto 2. del artículo 1° de la ley 21894], aun cuando el beneficio de fuente extranjera fuere nulo (cuentas corrientes sin interés, etc.) u ocasionaran quebrantos.* ***No obstante las deudas contraídas para financiar estas inversiones deben computarse como pasivo a los fines del ajuste***".

DICTAMENES

En tal orden de ideas, deviene oportuno recordar algunos dictámenes del fisco:

Dictamen (DAT) 2/2009 del 03.04.2009.

Dictamen (DAT) 85/2007 del 14.11.2007.

Dictamen (DAT) 37/2004 del 02.06.2004.

Dictamen (DAT) 26/2005 del 12.05.2005.

El Dictamen (DAT) 2/2009 del 03/04/2009

ENAJENACION DE ACCIONES DEL EXTERIOR

DETERMINACION DEL COSTO COMPUTABLE EN MONEDA DURA

"*I. Las presentes actuaciones tienen su origen en la presentación efectuada por la contribuyente del epígrafe, en los términos de la resolución general 1948, mediante la cual consulta acerca del tratamiento tributario que corresponde dispensar en el impuesto a las ganancias al* ***ingreso obtenido por la enajenación de acciones de una empresa del exterior****, requiriendo específicamente que se precise la metodología aplicable a los fines de* ***determinar el costo computable*** *de las mismas.*

APORTES DE CAPITAL EN DOLARES A UNA SA DEL EXTERIOR (42% DE LA SOCIEDAD DEL EXTERIOR)

POSTERIOR VENTA DE LAS ACCIONES

La responsable destaca que, durante los años 1995, 1996, 1997 y 1998, efectuó aportes de capital en dólares, los cuales se encontraban valuados a $ 1 = U$S 1, a la sociedad Consorcio Aeropuertos ZZ SA (CAZZSA), radicada en ..., con actividad efectiva en dicho País, dedicada a la explotación del Aeropuerto en la Ciudad de ..., sosteniendo que dichos aportes fueron instrumentados mediante la emisión de acciones, aclarando que una vez finalizado el proceso de capitalización ***la sociedad consultante llega a poseer el 42% del capital social de la entidad del exterior****.*

A continuación, señala que, con fecha 26/12/2007, la empresa vende las acciones de su titularidad en CAZZSA, a la entidad "BB" SA, subordinándose su efectivización a la condición suspensiva consistente en su autorización por parte del Poder Ejecutivo del País ... hecho éste que acontece el 4/1/2008, haciéndose efectiva a dicha fecha la compraventa de acciones, efectuando además "LY" SA un aporte irrevocable de U$S 500.000, que se incluye en el precio de la operación, elevando de esta manera a un 43% la participación en el capital social.
(..)

ANALISIS DEL DICTAMEN

COSTO COMPUTABLE DE LAS ACCIONES VENDIDAS

II. Expuesta la temática sometida a consideración, en primer término, cabe advertir que este servicio asesor abordará la misma desde un punto de vista teórico y de acuerdo con la información brindada por la consultante, ***circunscribiéndose la presente a la determinación del costo computable de las inversiones capitalizadas, esto es, las acciones enajenadas****, sin involucrar el aporte irrevocable al que alude la consulta, ello en virtud de la distinta naturaleza de la que participan ambos conceptos.*

ART. 124 LIG RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA

Entrando al análisis de la cuestión, corresponde señalar que la ley de impuesto a las ganancias (t.o. en 1997 y sus modif.) en su Título IX, establece el tratamiento tributario a dispensar a las rentas de fuente extranjera obtenidas por residentes en el País, incorporadas al ámbito del gravamen a partir de la sanción de la ley 25063, disponiendo ***el artículo 127*** (HOY ART. 124 DE LA LIG) ***que son ganancias de fuente extranjera*** *"...las comprendidas en el artículo 2 que provengan de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el exterior, de la realización en el extranjero de cualquier acto o actividad susceptible de producir un beneficio o de hechos ocurridos fuera del territorio nacional, excepto los tipificados expresamente como de fuente argentina...".*

ART. 128 LIG DETERMINACION DE LA GANANCIA DE FUENTE EXTRANJERA

A su vez, ***el primer párrafo del artículo 131*** (HOY ART. 128 DE LA LIG) ***dispone que la determinación de la ganancia neta de fuente extranjera*** *se efectuará "...de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 17 y las restantes disposiciones contenidas en los Títulos II y III, en tanto su alcance permita relacionarlas con las ganancias de esa fuente, con las modificaciones y adecuaciones previstas en este Título. La reglamentación establecerá las disposiciones legales que no resultan de aplicación para determinar la mencionada ganancia neta".*

ART. 130 LIG IMPUTACION DE LAS GANANCIAS DE FUENTE EXTRANJERA

Por su parte, ***el artículo 133*** (HOY ART. 130 DE LA LIG) ***dispone que la imputación de las ganancias*** *y gastos comprendidos en el Título IX se efectuará de acuerdo con las disposiciones contenidas en el artículo 18 que le resulten aplicables, con las adecuaciones expresamente establecidas en el mismo.*

Así, y en virtud de lo establecido en el inciso c) del artículo 133, aquellos responsables que ***revistan el carácter de sujetos-empresa, deberán computar las diferencias de cambio en el ejercicio fiscal en el cual las mismas se hubieran devengado*** *-conf. lo previsto por el inc. a) del segundo párrafo del artículo 18 antes aludido-.*

ART. 129 LIG DETERMINACION DEL RESULTADO IMPOSITIVO DE FUENTE EXTRANJERA

Ahora bien, ***a los fines de determinar el resultado impositivo de fuente extranjera, el último párrafo del artículo 132*** (HOY ART. 129 DE LA LIG) ***de la ley*** *del gravamen aclara que, tratándose de ganancias de fuente extranjera no atribuibles a establecimientos estables,* ***la ganancia neta se determinará en moneda argentina****, a cuyo efecto, y salvo en los casos especialmente previstos en ese mismo Título, "...las ganancias y deducciones se convertirán considerando las fechas y tipos de cambio que determine la reglamentación, de acuerdo con las* ***normas de conversión dispuestas para las ganancias de fuente extranjera comprendidas en la tercera categoría*** *o con las de imputación que resulten aplicables".*

ART. 286 D.R. LIG

En correspondencia con ello, mediante ***el primer párrafo del sexto artículo sin número incorporado a continuación del 165*** (HOY ART. 286 DEL D.R. DE LA LIG) ***de la reglamentación de la ley*** *del gravamen, se dispuso que "A efectos de lo previsto en el último párrafo del artículo 132 de la ley, los residentes en el País incluidos en el artículo 119, incisos d), e) y f), de la ley, deberán observar las disposiciones que en materia de conversión a moneda argentina se establecen en el Título IX de la ley en relación con las ganancias de fuente extranjera comprendidas en la tercera categoría obtenidas por esos residentes".*

ART. 151 LIG DETERMINACION DEL COSTO EN MONEDA DURA

Así, ***el cuarto párrafo del artículo 154*** (HOY ART. 151 DE LA LIG) *prevé que "A efectos de las actualizaciones previstas en los párrafos precedentes, si los costos o inversiones actualizables deben computarse en moneda argentina, se convertirán a la moneda del País en el que se hubiesen encontrado situados, colocados o utilizados económicamente*

*los bienes, **al tipo de cambio** vendedor que considera el artículo 158, **correspondiente a la fecha a que se refiere la determinación de dichos costos o a la de realización de las inversiones**".*

El mismo artículo en su quinto párrafo agrega que "La diferencia de valor establecida a raíz de la actualización se sumará a los costos atribuibles a los bienes, cuando proceda la aplicación de lo establecido en el párrafo anterior, la diferencia de valor expresada en moneda extranjera se convertirá a moneda argentina, aplicando el tipo de cambio contemplado en el mismo, correspondiente a la fecha de finalización del período abarcado por la actualización".

ART. 155 PRIMER PARRAFO LIG. DETERMINACION DEL COSTO EN MONEDA DURA

*Es dable recordar que el mencionado **artículo 158*** (HOY ART. 155 DE LA LIG) ***en su primer párrafo** establece que "Salvo respecto de las ganancias atribuibles a establecimientos estables definidos en el artículo 128, las operaciones en moneda de otros países computables para determinar las ganancias de fuente extranjera de residentes en el País, se convertirán en moneda argentina al tipo de cambio comprador o vendedor, según corresponda, conforme a la cotización del Banco de la Nación Argentina al cierre del día en el que se concreten las operaciones y de acuerdo con las disposiciones que, en materia de cambios, rijan en esa oportunidad".*

ART. 155 TERCER PARRAFO LIG. DIFERIMIENTO DEL COMPUTO DE LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO AL MOMENTO DEL INGRESO DE LOS FONDOS AL PAIS O AL MOMENTO DE LA DISPOSICION DE LOS FONDOS EN EL EXTERIOR

*En tanto, **su tercer párrafo** advierte que "Si las divisas que para el residente en el País originaron las operaciones y créditos a que se refiere el párrafo anterior, **son ingresadas al territorio nacional o dispuestas en cualquier forma en el exterior** por los mismos, **las diferencias de cambio que originen esos hechos se incluirán en sus ganancias de fuente extranjera**".*

De todo lo expuesto se desprende que, en el caso de ganancias de fuente extranjera obtenidas por empresas argentinas no atribuibles a establecimientos estables, se contempla implícitamente la generación dentro de las mismas de diferencias de cambio producto de las variaciones en la cotización ocurridas entre los distintos momentos utilizados para la determinación del resultado impositivo.

ART. 149 LIG DETERMINACION DEL COSTO COMPUTABLE.

LAS ACCIONES DEL EXTERIOR SE VALUAN AL COSTO DE ADQUISICION

*Ahora bien, a efectos de determinar el costo computable de las acciones enajenadas corresponde remitirse al **segundo párrafo del artículo 152*** (HOY ART. 149 DE LA LIG) ***de la ley** del tributo, el cual establece que el costo impositivo a considerar a los fines de la determinación del resultado proveniente de la enajenación de títulos valores emitidos por sociedades o entidades constituidas en el exterior, **será el costo de adquisición** de tales valores.*

ART. 129 LIG. LA DIFERENCIA DE CAMBIO ENTRE EL MOMENTO DE LA COMPRA Y EL MOMENTO DE LA VENTA DE LAS ACCIONES SE GRAVA EN EL MOMENTO DE LA VENTA DE LAS ACCIONES

*De este modo, y conforme con lo establecido por **el segundo párrafo, in fine, del artículo 132*** (HOY ART. 129 DE LA LIG)*, las diferencias de cambio originadas en la variación de la cotización de la moneda extranjera ocurrida entre el momento de compra de las acciones y el de su posterior venta, se encontrarán comprendidas dentro del resultado impositivo generado por la propia transferencia de los valores; es decir, que dichas diferencias se producen en el momento de la venta de las mismas.*

ART. 151 LIG. DETERMINACION DEL COSTO EN MONEDA DURA AL MOMENTO DE LA VENTA

*Por su parte, el **cuarto y quinto párrafo del artículo 154*** (HOY ART. 151 DE LA LIG) *del texto legal citado precedentemente establecen el procedimiento para actualizar los costos originales y sucesivos, correspondiendo llevarlos a la moneda del País de origen -tipo de cambio vendedor- para luego actualizarlos y, por último, convertirlos en pesos argentinos al momento de la venta -tipo de cambio comprador.*

CONCLUSION DEL DICTAMEN

DETERMINACION DEL COSTO DE LAS ACCIONES EN MONEDA DURA

*En virtud de lo expuesto, esta asesoría concluye que el costo computable de la enajenación del paquete accionario objeto de consulta, se conforma por el **costo original de las acciones** más -de corresponder- la actualización imperante en el País en donde se encuentran las acciones, **transformándose en pesos argentinos al momento de la enajenación**.*

Asimismo, al tratarse de una persona jurídica encuadrada en la tercera categoría, el precio de venta de las acciones debe convertirse a la moneda argentina en el momento de su devengamiento".

El Dictamen (DAT) 85/2007 del 14/11/2007

TRATAMIENTO DE LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO DE FUENTE EXTRANJERA

LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO GENERADAS POR CREDITOS EN EL EXTERIOR ESTAN GRAVADAS POR IMPUESTO A LAS GANANCIAS

"*I. Vienen las presentes actuaciones de la División Supervisión ..., teniendo su origen en la intervención solicitada en los términos del punto ... de la instrucción general (AFIP) .../2002 por la Subdirección General de Operaciones ..., respecto de la fiscalización en curso llevada a cabo a la contribuyente del epígrafe.*

Al respecto, es dable señalar que, conforme se desprende del informe elaborado por la División Fiscalización ..., dependiente de la Dirección Regional ..., se trata de una empresa dedicada a la actividad constructora, la cual está constituida íntegramente por capitales argentinos y posee sucursales en el exterior, como así también participaciones en sociedades controladas, tanto en empresas residentes en el país como en el exterior.

En el citado procedimiento de verificación se detectaron en los Estados Contables diferencias de cambio positivas en el período fiscal 2002 -cierre diciembre- generadas en:
(..)
3. Créditos otorgados a las entidades vinculadas del exterior: $ 78.641.478.

Explica, asimismo, que dichas diferencias de cambio positivas se detrajeron de los resultados a efectos de la determinación de la utilidad impositiva, argumentando la verificada la no gravabilidad de los mismos en función de las disposiciones contempladas por el Título IX de la ley de impuesto a las ganancias.

OPINIONES ENCONTRADAS ENTRE LA DIVISION REVISION Y EL AREA JURIDICA DE LA DIRECCION REGIONAL

*Llamada a opinar, la **División Revisión ... consideró que las citadas diferencias de cambio se encuentran gravadas como rentas de fuente extranjera**, y deben imputarse al cierre de cada período fiscal o al momento de producirse el ingreso de las divisas al país o su disposición en el exterior.*

En ese orden de ideas, observa que la solución propuesta armoniza con el sistema general de imputación de diferencias de cambio adoptado por la ley, consistente en la "revaluación anual de saldos impagos", tanto para las "operaciones" como para los "créditos necesarios para financiarlas", sean de fuente argentina o extranjera (arts. 68 y 158 del plexo legal).

Añade que "...no se trata de un resultado de tenencia de los bienes valuados en moneda extranjera el que se considera gravado, sino el resultado del beneficio económico que representa para el residente local la circunstancia de que dichos bienes, por estar aplicados a actividades productoras de ganancias en el exterior, son comercializables en moneda extranjera. En otras palabras, es la diferencia de cotización en el país de la moneda en que los bienes se podrán eventualmente enajenar, por la circunstancia de explotarse en el exterior, la que se considera gravada y no una variación al valor en sí de los bienes".

Asimismo, entiende que "...la solución propuesta, sin perjuicio de los fundamentos expuestos, casa con el principio básico de equidad y neutralidad en la aplicación del impuesto, puesto que de no gravar las diferencias de cambio originadas en activos en el exterior o de gravarlas sólo en el momento de ingreso de las divisas al país, difiriendo así el impuesto, la ley discriminaría los activos en moneda extranjera mantenidos en el país".

Destacando por último que la propia firma ha reconocido en sus balances estos resultados, lo cual demuestra también el carácter de beneficio que ha otorgado a dichas diferencias ante terceros.

***Por el contrario, el área jurídica de la mencionada Dirección Regional estima que la diferencia de cambio no constituye en sí misma "renta"** en los términos del artículo 2 de la ley del gravamen, siendo sólo una reexpresión de capital, por lo cual "...mientras no se realice una operación con los bienes productores del beneficio o se los introduzca en el país no existe renta".*

ANALISIS DEL DICTAMEN. RESEÑA DE LA NORMATIVA APLICABLE

II. Previo a abocarnos a la resolución de los interrogantes planteados, se estima conveniente reseñar en primer término la normativa que gobierna la especie.

En tal sentido, cabe recordar que a través de su Título IX, la ley de impuesto a las ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones) establece el tratamiento tributario a dispensar a las rentas de fuente extranjera obtenidas por residentes en el país, incorporadas a la órbita del tributo a partir de la sanción de la ley 25063.

ART. 124 LIG. RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA

En particular, el artículo 127 (HOY ART. 124 DE LA LIG) *del plexo legal prevé que son ganancias de fuente argentina "...las comprendidas en el artículo 2 que provengan de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el exterior, de la realización en el extranjero de cualquier acto o actividad susceptible de producir un beneficio o de hechos ocurridos fuera del territorio nacional, excepto los tipificados expresamente como de fuente argentina y las originadas por la venta en el exterior de bienes exportados en forma definitiva del país para ser enajenados en el extranjero, que constituyen ganancias de la última fuente mencionada".*

ART. 130 LIG. IMPUTACION DE LAS GANANCIAS DE FUENTE EXTRANJERA

En tanto, su artículo 133 (HOY ART. 130 DE LA LIG) *dispone que la imputación de las ganancias y gastos comprendidos en el Título IX se efectuará de acuerdo con las disposiciones contenidas en el artículo 18 que le resulten aplicables, con las adecuaciones expresamente establecidas en el dispositivo mencionado en primer término.*

En virtud de ello, aquellos responsables que revistan el carácter de sujetos-empresa, deberán computar las diferencias de cambio en el ejercicio fiscal en el cual las mismas se hubieran devengado -conf. lo previsto por el inc. a) del segundo párr. del art. 18 antes aludido-.

ART. 129 LIG. DETERMINACION DEL RESULTADO IMPOSITIVO DE FUENTE EXTRANJERA

Siguiendo con el análisis de la normativa aplicable, es dable señalar que a los efectos de la determinación de la base imponible del impuesto, el artículo 132 (HOY ART. 129 DE LA LIG) *del cuerpo legal prevé que el resultado impositivo de fuente extranjera de los establecimientos estables instalados en el exterior, pertenecientes a titulares nacionales, "...se determinará en la moneda del país en el que se encuentren instalados, aplicando, en su caso, las reglas de conversión que para los mismos se establecen en este título", aclarando que "Sus titulares residentes en el país, convertirán esos resultados a moneda argentina, considerando el tipo de cambio previsto en el primer párrafo del artículo 158 correspondiente al día de cierre del ejercicio anual del establecimiento, computando el tipo de cambio comprador o vendedor, según que el resultado impositivo expresara un beneficio o una pérdida, respectivamente".*

El segundo párrafo del mismo precepto aclara que "Tratándose de ganancias de fuente extranjera no atribuibles a los referidos establecimientos, la ganancia neta se determinará en moneda argentina", a cuyo efecto, y salvo en los casos especialmente previstos en ese mismo título, "...las ganancias y deducciones se convertirán considerando las fechas y tipos de cambio que determine la reglamentación, de acuerdo con las normas de conversión dispuestas para las ganancias de fuente extranjera comprendidas en la tercera categoría o con las de imputación que resulten aplicables".

Observamos de este modo que, en el caso particular de los establecimientos estables ubicados en el exterior, la normativa dispone que el resultado impositivo de los mismos se determinará en la moneda del país donde se hallan situados, siendo éste convertido a moneda argentina a los fines de su inclusión en el balance fiscal del residente nacional. Atento a ello, y tal como ya fuera señalado en la actuación (DI ATEC) .../2003, esta conversión no generará diferencias de cambio, dado que estamos ante la simple adecuación de la moneda de cuenta en que está expresada la contabilidad del negocio.

Por el contrario, en el caso de ganancias no atribuibles a los mentados establecimientos estables, se contempla implícitamente la generación dentro de las mismas de diferencias de cambio producto de las variaciones en la cotización ocurridas entre los distintos momentos utilizados para la determinación del resultado impositivo.

En concordancia con la interpretación aquí esbozada, y en uso de las facultades conferidas por el segundo párrafo del artículo 132 supra glosado, el Poder Ejecutivo Nacional dispuso, a través del primer párrafo del sexto artículo sin numero incorporado a continuación del 165 de la reglamentación de la ley del gravamen, que "A efectos de lo previsto en el último párrafo del artículo 132 de la ley, los residentes en el país incluidos en el artículo 119, incisos d), e) y f), de la ley, deberán observar las disposiciones que en materia de conversión a moneda argentina se establecen en el Título IX de la ley en relación con las ganancias de fuente extranjera comprendidas en la tercera categoría obtenidas por esos residentes".

ART. 155 PRIMER PARRAFO LIG. DETERMINACION DEL COSTO EN MONEDA DURA

En tal sentido, el artículo 158 (HOY ART. 155 DE LA LIG) *del cuerpo legal bajo análisis dispone que "Salvo respecto de las ganancias atribuibles a establecimientos estables definidos en el artículo 128, las operaciones en moneda de otros países computables para determinar las ganancias de fuente extranjera de residentes en el país, se convertirán en moneda argentina al tipo de cambio comprador o vendedor, según corresponda, conforme a la cotización del Banco de la Nación Argentina al cierre del día en el que se concreten las operaciones y de acuerdo con las disposiciones que, en materia de cambios, rijan en esa oportunidad".*

ART. 155 SEGUNDO PARRAFO. CREDITOS EN EL EXTERIOR. REVALUACION DE SALDOS IMPAGOS. LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO ESTAN GRAVADAS

El segundo párrafo *de la misma norma agrega que "Cuando las operaciones comprendidas en el párrafo anterior, o los créditos originados para financiarlas, den lugar a diferencias de cambio, las mismas, establecidas por revaluación anual de saldos impagos o por diferencia entre la última valuación y el importe del pago total o parcial de los saldos, se computarán a fin de determinar el resultado impositivo de fuente extranjera".*

ART. 155 TERCER PARRAFO. DIFERIMIENTO DE LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO AL MOMENTO DEL INGRESO DE LAS DIVISAS AL PAIS, O AL MOMENTO DE SU DISPOSICION EN EL EXTERIOR

En tanto, su tercer párrafo *advierte que "Si las divisas que para el residente en el país originaron las operaciones y créditos a que se refiere el párrafo anterior, son ingresadas al territorio nacional o dispuestas en cualquier forma en el exterior por los mismos, las diferencias de cambio que originen esos hechos se incluirán en sus ganancias de fuente extranjera".*

3 MOMENTOS DISTINTOS EN LOS CUALES SE GENERAN LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO

De lo expuesto se desprende que, en el caso de beneficios encuadrados dentro de la tercera categoría, la normativa contempla tres momentos distintos en los que corresponderá calcular las diferencias de cambio: a) concreción de la operación; b) cierre del ejercicio fiscal -en el caso de revaluación anual de los saldos impagos provenientes de la realización o financiación de las operaciones llevadas a cabo- o pago de las divisas originadas en las transacciones aludidas precedentemente; c) ingreso de las divisas en el país o su disposición en el exterior de cualquier otra manera.

Por lo tanto, existirán diferencias de cambio en tanto la empresa argentina realice operaciones en otras monedas que resulten computables para la determinación de rentas de fuente extranjera, las cuales se calcularán considerando las fechas en las que ocurran los hechos descriptos en el párrafo precedente.

OPINION DEL DICTAMEN

III. Una vez reseñadas que fueran las normas generales que regulan la determinación de diferencias de cambio de fuente extranjera, seguidamente abordaremos el análisis particular de cada una de las cuestiones sometidas a consideración. (..)

DIFERENCIAS DE CAMBIO.

LAS ACCIONES SE VALUAN AL COSTO.

LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO ENTRE EL MOMENTO DE LA COMPRA Y EL MOMENTO DE LA VENTA ESTAN GRAVADAS POR IMPUESTO A LAS GANANCIAS EN EL MOMENTO DE LA VENTA DE LAS ACCIONES

b) Diferencias de cambio originadas en la valuación patrimonial proporcional de las acciones de las entidades foráneas.

En lo referido a este punto, debemos remitirnos al segundo párrafo del artículo 152 (HOY ART. 149 DE LA LIG) *de la ley del tributo, el cual establece que el costo impositivo a considerar a los fines de la determinación del resultado proveniente de la enajenación de títulos valores emitidos por sociedades o entidades constituidas en el exterior,* ***será el costo de adquisición*** *de tales valores.*

De este modo, y conforme con lo establecido por el segundo párrafo "in fine" del artículo 132 (HOY ART. 129 DE LA LIG)*,* ***las diferencias de cambio originadas en la variación de la cotización de la moneda extranjera ocurrida entre el momento de compra de las acciones y el de su posterior venta, se encontrarán comprendidas dentro del resultado impositivo generado por la propia transferencia*** *de los valores. Es decir que dichas diferencias se producen en el momento de la venta de las mismas.*

DIFERENCIAS DE CAMBIO POR CREDITOS DEL EXTERIOR

REVALUACION ANUAL DE SALDOS IMPAGOS

LA DIFERENCIA DE CAMBIO ESTA GRAVADA

c) Diferencias de cambio originadas en créditos otorgados a empresas vinculadas del exterior.

Resta ahora dilucidar si las diferencias de cambio correspondientes a este concepto deben ser computadas o no en la determinación del gravamen, en oportunidad de producirse el cierre de cada ejercicio, para lo cual debemos remitirnos nuevamente al artículo 158 (HOY ART. 155 DE LA LIG) *de la ley reseñado "ut supra".*

Como ya viéramos, dicha norma preceptúa que las diferencias de cambio -calculadas a partir de la reactualización anual del tipo de cambio correspondiente a la divisa extranjera- susceptibles de incidir en el balance impositivo son aquéllas que resultan consecuencia de operaciones llevadas a cabo por el contribuyente en monedas de otros países, que resulten computables para la determinación de rentas de fuente extranjera.

Por lo tanto, resulta preciso delimitar los alcances que cabe atribuir al término "operaciones", temática que fuera abordada en el ***dictamen (DAT) 37/2004****, oportunidad en la que se observó que el legislador ha utilizado el mismo en forma amplia y sin formular distingo alguno en cuanto al tipo de transacción realizada, por lo cual se interpretó que la mentada expresión abarcará todo tipo de actos que impliquen la transferencia de bienes o derechos a terceros.*

Cabe agregar que los términos vertidos en el citado precedente fueron reiterados posteriormente en el ***dictamen (DAT) 26/2005****.*

En igual sentido, Enrique Reig sostiene que las normas de conversión que deben utilizarse en materia de diferencias de cambio de fuente argentina -cuya redacción resulta similar a la utilizada en el art. 158 supra aludido-, resultan aplicables a las operaciones relacionadas con "...préstamos tomados o cancelados, cobros o pagos de comisiones u otros movimientos de fondos..." (cfr. "Impuesto a las ganancias", octava ed., Ed. Macchi, pág. 557).

Asimismo, cuadra mencionar que la Sala "B" del Tribunal Fiscal de la Nación, en oportunidad de expedirse en la causa "O´Farrel, Jorge Eduardo s/recurso de apelación, impuesto a los réditos", de fecha 8/11/1967, entendió que las diferencias de cambio generadas por depósitos bancarios efectuados por el actor en el exterior constituían rentas de fuente extranjera, si bien en dicha época las mismas se encontraban fuera de la órbita de imposición del impuesto a las ganancias argentino.

CONCLUSION DEL DICTAMEN

Consecuentemente, esta asesoría entiende que la situación planteada -préstamos financieros efectuados a sujetos vinculados del exterior- encuadra en el esquema esbozado por el artículo 158 (HOY ART. 155 DE LA LIG) *del marco legal, atento a tratarse de una operación concretada en moneda extranjera, computable para la determinación de rentas de ese mismo origen.*

En virtud de ello, ***resulta procedente el cálculo de diferencias de cambio por revaluación anual del saldo impago*** *del capital prestado a cada una las subsidiarias extranjeras*".

El Dictamen (DAT) 37/2004 del 02/06/2004

TRATAMIENTO DE LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO GENERADAS POR ACTIVOS MONETARIOS AFECTADOS A LA OBTENCION DE RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA

POSIBILIDAD DE DIFERIR EL COMPUTO DE LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO HASTA EL MOMENTO DE LA DISPOSICION DE LOS FONDOS EN EL EXTERIOR

"*I. Las presentes actuaciones tienen su origen en la presentación efectuada por la responsable del epígrafe en los términos de la resolución general (AFIP) 858, mediante la cual consulta el* ***tratamiento tributario a dispensar en el impuesto a las ganancias, a las diferencias de cambio generadas por activos monetarios afectados a la obtención de rentas de fuente extranjera****, principalmente, si el potencial quebranto que las mismas produzcan debe ser integrado al balance fiscal en la medida de su devengamiento o debe imputarse al balance impositivo del período fiscal en que las divisas ingresen al país o son puestas a disposición en el exterior.*

Al respecto informa que la sociedad vendió a su casa matriz radicada en España, en diciembre de 1999, la totalidad del paquete accionario de una sociedad localizada en Uruguay.

Señala que dicha venta fue financiada por Cementos ZZ SA por un plazo de seis años a una tasa de interés igual a la tasa LIBOR más 1% anual, generando un crédito a favor de la misma, y cuyos intereses generan una ganancia de fuente extranjera.

Asimismo agrega que con motivo de las alteraciones en la relación cambiaria generada por la fluctuación del peso frente al dólar estadounidense, "... dicho crédito estaría generando, al 31 de diciembre de 2003, un quebranto impositivo de fuente extranjera para la compañía".
(..)

ANALISIS DEL DICTAMEN

II. En primer término, cabe recordar que la determinación de las rentas de fuente extranjera se rige por las disposiciones del Título IX de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modif.).

ART. 128 LIG. DETERMINACION DE LA GANANCIA NETA DE FUENTE EXTRANJERA

En tal sentido, su artículo 131 (HOY ART. 128 DE LA LIG) *establece que la determinación de la ganancia neta de dicho origen se efectuará conforme con lo dispuesto en su artículo 17 y en las restantes disposiciones contenidas en sus Títulos II y III, con las modificaciones y adecuaciones previstas en el propio Título IX.*

ART. 129 LIG. DETERMINACION DEL RESULTADO IMPOSITIVO DE FUENTE EXTRANJERA

Por su parte el párrafo 2 de su artículo 132 (HOY ART. 129 DE LA LIG) *dispone que las rentas de fuente extranjera no imputables a un establecimiento estable situado en el exterior se determinarán en moneda argentina, a cuyos efectos se convertirán las ganancias y deducciones según las fechas y tipos de cambio que determine la reglamentación y de acuerdo con las normas de conversión dispuestas para las ganancias de fuente extranjera comprendidas en la tercera categoría o con las de imputación que resulten aplicables.*

De este modo, y tal cual fuera oportunamente señalado por este servicio asesor en la actuación [...], en el caso de ganancias de tercera categoría no atribuibles a un establecimiento estable, la ley contempla implícitamente la generación dentro de las mismas de diferencias de cambio producto de las variaciones en la cotización de la divisa extranjera ocurridas entre los distintos momentos utilizados para la determinación del resultado impositivo.

ART. 286 D.R. LIG

Ahora bien, en uso de las facultades conferidas, el Poder Ejecutivo Nacional dispuso, a través de la parte 1 del sexto artículo sin número incorporado a continuación del 165 (HOY ART. 286 DEL D.R. DE LA LIG) *de la reglamentación del gravamen, que "A efectos de lo previsto en el artículo 132, último párrafo de la ley, los residentes en el país incluidos en el artículo 119, incisos d), e) y f) de la ley, deberán observar las disposiciones que en materia de conversión a moneda argentina se establecen en el Título IX de la ley en relación con las ganancias de fuente extranjera comprendidas en la tercera categoría obtenidas por esos residentes".*

ART. 155 PRIMER PARRAFO LIG. DETERMINACION DEL COSTO EN MONEDA DURA

Precisamente, y en lo que a pautas de conversión se refiere, el artículo 158 (HOY ART. 155 DE LA LIG) *del cuerpo legal dispone que "... las operaciones en monedas de otros países computables para determinar las ganancias de fuente extranjera de residentes en el país, se convertirán a moneda argentina al tipo de cambio comprador o vendedor, según corresponde, conforme a la cotización del Banco de la Nación Argentina al cierre del día en el que se concreten las operaciones...".*

ART. 155 SEGUNDO PARRAFO. CREDITOS EN EL EXTERIOR. REVALUACION DE SALDOS IMPAGOS. LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO ESTAN GRAVADAS

El mismo dispositivo, en su párrafo 2*, establece que cuando las operaciones en moneda de otros países, o los créditos originados para financiarlas, den lugar a diferencias de cambio, las mismas, establecidas por revaluación de saldos impagos, o por diferencia entre la última valuación y el importe del pago total o parcial de los saldos, se computarán a fin de determinar el resultado impositivo de fuente extranjera.*

ART. 155 TERCER PARRAFO. DIFERIMIENTO DE LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO AL MOMENTO DEL INGRESO DE LAS DIVISAS AL PAIS, O AL MOMENTO DE SU DISPOSICION EN EL EXTERIOR

En tanto su párrafo 3 *indica que si las divisas que originaron "... las operaciones y créditos a que se refiere el párrafo anterior, son ingresadas al territorio nacional o dispuestas en cualquier forma en el exterior por los mismos, las diferencias de cambio que originen esos hechos se incluirán en sus ganancias de fuente extranjera".*

3 MOMENTOS DISTINTOS EN LOS CUALES SE GENERAN LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO

De lo expuesto se desprende que, en el caso de beneficios encuadrados dentro de la tercera categoría, la normativa contempla tres momentos distintos en los que corresponderá calcular las diferencias de cambio: a) concreción de la operación; b) cierre del ejercicio fiscal -en el caso de revaluación anual de los saldos impagos provenientes de la realización o financiación de las operaciones llevadas a cabo- o pago de las divisas originadas en las transacciones aludidas precedentemente; c) ingreso de las divisas en el país o su disposición en el exterior de cualquier otra manera.

Por lo tanto, existirán diferencias de cambio en tanto la empresa argentina realice operaciones en otras monedas que resulten computables para la determinación de rentas de fuente extranjera, las cuales se calcularán considerando las fechas en las que ocurran los hechos descriptos en el párrafo precedente.

En cuanto a los alcances a dispensar al término "operaciones", es del caso observar que el legislador ha utilizado el mismo en forma amplia y sin formular distingo alguno en cuanto al tipo de transacción realizada, por lo cual se interpreta que la mentada expresión abarcará todo tipo de actos que impliquen la transferencia de bienes o derechos a terceros.

Ahora bien, el caso traído a consideración en las presentes actuaciones consiste en una empresa argentina que enajena a su casa matriz extranjera el paquete accionario de una sociedad uruguaya, financiando la primera el precio de dicha transacción por lo cual se devengan intereses a su favor que, según manifiesta la presentante, constituyen rentas de fuente extranjera.

ART. 155 LIG

Consecuentemente, esta asesoría entiende que la situación planteada encuadra en el esquema esbozado por el artículo 158 (HOY ART. 155 DE LA LIG) *del marco legal, atento tratarse de un activo monetario originado en la financiación de una operación concretada en moneda extranjera, computable para la determinación de rentas de ese mismo origen.*

CONCLUSION DEL DICTAMEN

En virtud de ello, esta asesoría concluye que ***deberán calcularse diferencias de cambio tanto en el momento de concretarse la enajenación*** *del paquete accionario,* ***como al procederse a la revaluación anual de los saldos impagos*** *o efectuarse su pago total o parcial,* ***o producirse el ingreso de las divisas al país o disponerse de éstas en cualquier forma en el exterior****.*

Así pues, en el caso concreto bajo análisis, la consultante debería haber calculado las diferencias de cambio producidas al cierre de los ejercicios fiscales correspondientes, con independencia del signo positivo o negativo que posean.
Resta aclarar que de acuerdo al artículo 19, párrafo 6 de la ley del gravamen, un quebranto específico proveniente de actividades cuyos resultados deban considerarse de fuente extranjera, sólo podrá compensarse con ganancias futuras del mismo origen".

El Dictamen (DAT) 26/2005 del 12/05/2005

TRATAMIENTO DE LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO

POSIBILIDAD DE DIFERIR EL COMPUTO DE LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO:

HASTA EL MOMENTO EN QUE SE TRAIGAN LOS FONDOS AL PAIS O HASTA EL MOMENTO EN QUE SE DISPONGAN DE LOS FONDOS EN EL EXTERIOR

"*I. Vienen las presentes actuaciones de la Subdirección General de [...], a los efectos de que este servicio asesor emita opinión con relación al tratamiento tributario que cabe dispensar en el impuesto a las ganancias a las* ***diferencias de cambio generadas en el exterior*** *y al fondo de garantía destinado a hacer frente a compromisos no cumplidos por los agentes de bolsa.*

En tal sentido, cabe señalar que las actuaciones reconocen su origen en la verificación llevada a cabo a la contribuyente del asunto por personal de la División Fiscalización [...] Nº [...], en el transcurso de la cual se observó que la contribuyente computa un resultado impositivo erróneo en la declaración jurada del gravamen correspondiente al período fiscal 2002.

Es dable agregar que según se desprende del informe elaborado por la División Jurídica del Departamento Técnico Legal de [...], la rubrada tiene por actividad liquidar y garantizar las operaciones de los agentes de bolsa conforme al estatuto social, reglamentos y normativas del mercado de valores y, en su parte pertinente, lo establecido por la ley 17811.

TRATAMIENTO DE LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO

Particularmente, y en torno a los temas sometidos a análisis, se formulan las siguientes consideraciones:

a) Diferencias de cambio

Con relación a este punto, el área remitente observa que del análisis de la declaración jurada del impuesto a las ganancias del período fiscal 2002, surge que la contribuyente no incluye como beneficios las ***diferencias de cambio generadas en el exterior*** *-las que ascienden a la suma de $ 43[...]-, argumentando que las mismas* ***tienen su origen en depósitos en el exterior****, por lo que no resultan alcanzadas por el impuesto.*

Al respecto, informa que ***se trata de tres cuentas bancarias del exterior****, las que se componen, por un lado, de movimientos que realiza la contribuyente por la operatoria propia del mercado y que no forman parte integrante de un patrimonio -sino que corresponde a los agentes de bolsa y su operatoria- y, por otro, de movimientos que sí forman parte del patrimonio de la sociedad "... y sobre los cuales la rubrada afecta las diferencias de cambio registradas en su estado de resultados motivo de la presente consulta".*

DISPONIBILIDAD DE LOS FONDOS EN EL EXTERIOR

A continuación, puntualiza que del análisis de los movimientos registrados surge que "... ***hubo disponibilidad de fondos de toda la moneda extranjera*** *por: a)* ***colocaciones en plazo fijo****, b) porque se vendió y se convierte a moneda de nuestro país, c) porque se realizó una disponibilidad y/o compensación de los fondos patrimoniales con fondos de los agentes de bolsa o viceversa, d) porque previa autorización a una de las instituciones bancarias del exterior disponga de los fondos en el mercado de capitales, dando cuenta la documental de colocaciones y recolocaciones periódicas".*

Con respecto a ello, la inspección interviniente interpreta que conforme el marco legal vigente, el concepto de disponibilidad desde el punto de vista impositivo se encuentra relacionado con la acreditación en cuenta del titular o, cuando con la conformidad expresa o tácita del mismo se reinvierta, acumule, capitalice, disponga o reserve en un fondo de amortización o seguro cualquiera sea su denominación o cualquier otro destino que se le asigne.

En virtud de lo expuesto, ***concluye que "... la contribuyente tuvo disponibilidad sobre el dinero depositado en el exterior*** *y que las diferencias de cambio que se excluyen de la imposición en la declaración jurada del impuesto a las ganancias correspondiente al período fiscal 2002, en concepto de reexpresión activos monetarios, no sería procedente de acuerdo a lo que establece el artículo 158, párrafo 3 de la ley, constituyendo la conversión un beneficio gravado, que debería ser incluido en las ganancias de fuente extranjera...".*
(..)

Siendo los ajustes:

a) Diferencias de cambio producidas por la tenencia de activos monetarios en el exterior.
(..)

ANALISIS DEL DICTAMEN

II. Compenetrado este Departamento de los interrogantes planteados, seguidamente pasará a su análisis.

TRATAMIENTO DE LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO

II.a) Diferencias de cambio

ART. 155 PRIMER PARRAFO LIG. DETERMINACION DEL COSTO EN MONEDA DURA

Al respecto, cabe señalar que el artículo 158 (HOY ART. 155 DE LA LIG) *de la ley del gravamen (t.o. 1997 y sus modif.) prevé que "Salvo respecto de las ganancias atribuibles a establecimientos estables definidos en el artículo 128, las operaciones en moneda de otros países computables para determinar las ganancias de fuente extranjera de residentes en el país, se convertirán en moneda argentina al tipo de cambio comprador o vendedor, según corresponda, conforme a la cotización del Banco de la Nación Argentina al cierre del día en el que se concreten las operaciones y de acuerdo con las disposiciones que, en materia de cambios, rijan en esa oportunidad".*

ART. 155 SEGUNDO PARRAFO. CREDITOS EN EL EXTERIOR. REVALUACION DE SALDOS IMPAGOS. LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO ESTAN GRAVADAS

El párrafo 2 *de la misma norma agrega que "Cuando las operaciones comprendidas en el párrafo anterior, o los créditos originados para financiarlas, den lugar a diferencias de cambio, las mismas, establecidas por revaluación anual de saldos impagos o por diferencia entre la última valuación y el importe del pago total o parcial de los saldos, se computarán a fin de determinar el resultado impositivo de fuente extranjera".*

ART. 155 TERCER PARRAFO. DIFERIMIENTO DE LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO AL MOMENTO DEL INGRESO DE LAS DIVISAS AL PAIS, O AL MOMENTO DE SU DISPOSICION EN EL EXTERIOR

En tanto su párrafo 3 *advierte que "Si las divisas que para el residente en el país originaron las operaciones y créditos a que se refiere el párrafo anterior, son ingresadas al territorio nacional o dispuestas en cualquier forma en el exterior por los mismos, las diferencias de cambio que originen esos hechos se incluirán en sus ganancias de fuente extranjera".*

3 MOMENTOS DISTINTOS EN LOS CUALES SE GENERAN LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO

De lo expuesto se desprende que, en el caso de beneficios encuadrados dentro de la tercera categoría, la normativa contempla tres momentos distintos en los que corresponderá calcular las diferencias de cambio: a) concreción de la operación; b) cierre del ejercicio fiscal -en el caso de revaluación anual de los saldos impagos provenientes de la realización o financiación de las operaciones llevadas a cabo- o pago de las divisas originadas en las transacciones aludidas precedentemente; c) ingreso de las divisas en el país o su disposición en el exterior de cualquier otra manera.

DEFINICION DEL CONCEPTO DE DISPOSICION

En cuanto al concepto de disposición, cabe advertir que el mismo fue tratado por este servicio asesor en oportunidad de elaborar el informe complementario de la actuación [...], donde se expresó que desde el punto de vista impositivo, "...

dicha disponibilidad se encontraría relacionada con la acreditación en cuenta del titular o cuando, con la conformidad expresa o tácita del mismo, se reinvierta, acumule, capitalice, disponga en reserva o en un fondo de amortización o seguro cualquiera sea su denominación o cualquier otro destino que se le asigne".

Al respecto, cabe traer a colación lo expresado por Raimondi, Carlos A. - Atchabaian, Adolfo: "El impuesto a las ganancias" - Ed. Contabilidad Moderna - pág. 345, quienes, con relación al criterio aludido, afirman que existe disponibilidad para el beneficiario cuando se da la "... posibilidad para éste de cobrar al solo requerimiento del pago", y, además, cuando por "... decisión expresa o tácita del beneficiario respecto al destino de los fondos..." se mantiene "... en cuenta disponible a la vista o reinversión en cualquier forma...".

LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO GENERADAS POR LAS COLOCACIONES BANCARIAS EN EL EXTERIOR ESTAN GRAVADAS POR IMPUESTO A LAS GANANCIAS

*Atento a lo expuesto, este Departamento coincide con la tesitura sostenida por el área operativa consultante, en el sentido de que **las diferencias de cambio generadas en colocaciones bancarias en el exterior** propias del contribuyente y que de acuerdo al informe de fiscalización fueron deducidas para determinar la utilidad impositiva **se encuentran alcanzadas por el gravamen**, debiendo ser declaradas en el ejercicio fiscal 2002, **atento haber estado disponibles los fondos durante dicho período**.*
(..)"

ALGUNAS VOCES DE LA DOCTRINA

Martín Caranta, entiende que: "*si la inflación no genera resultados ficticios en estas inversiones en el exterior, su consideración como activos no expuestos es correcta. De lo contrario, se estaría corrigiendo una distorsión que no existe*", y termina concluyendo que "*la exclusión de ciertos activos en el extranjero, a los efectos del ajuste por inflación estático, no genera una medición distorsionada del resultado sujeto a impuesto*[4]".

Mario Volman, sostiene "*que la tajante eliminación como activos computables de los activos del exterior, los que ahora generan rentas y diferencias de cambio gravadas, pero no tienen protección del ajuste por inflación, puede ser confiscatoria*[5]".

En el 18º Congreso Tributario, se concluyó en la necesidad de "*la adecuación del Título VI, en relación con los restantes cambios sufridos por la ley del gravamen a lo largo del tiempo (v.gr. tratamiento en el ajuste de las inversiones financieras del país y del exterior, …...)*[6]".

Gerardo Vega, **Santiago Saenz Valiente** y **Juan Manuel Vega**, en relación con el apartado 8) del inciso a) del art. 106 de la ley de impuesto a las ganancias, sostienen que:

"*Las inversiones en el exterior, pueden causar resultados de fuente argentina como extranjeras. Si se originan de fuente argentina, serían computables pero si fueran de fuente extranjera no resultan computables.*

Esta distinción, establecida por el legislador, era razonable al tiempo de sancionase la ley que incorporó el ajuste por inflación, año 1978, porque para aquel entonces no se gravaba la renta de fuente extranjera.

Pero, luego, con el cambio, cuya entrada en vigencia ocurrió para los ejercicios cerrados a partir del 31/12/1998, debió haberse adecuado el régimen que regula este ajuste. Hoy sería conveniente su revisión[7]".

TRATAMIENTO DE LOS SALDOS A FAVOR TECNICOS DE IVA

El art. 106 inciso a) apartado 16 de la LIG establece que son no computables en el ajuste por inflación estático:

"*Anticipos, retenciones y pagos a cuenta de impuestos y gastos, no deducibles a los fines del presente gravamen, que figuren registrados en el activo*".

INSTRUCCIÓN GENERAL DE LA DGI

Se debe tener en cuenta la **Instrucción General 236/1978 de la DGI**, en cuyo **apartado 4 "*Anticipos del impuesto a las ganancias*"**, aclara que:

*"De conformidad a las disposiciones del inciso a) del artículo incorporado a la ley del impuesto a las ganancias por el punto 2. del artículo 1° de la ley 21894, los respectivos importes deben ser excluidos a los fines del ajuste. Idéntico criterio deberá acordarse a las retenciones sufridas y los pagos a cuenta realizados en concepto del mismo gravamen. **No obstante ello, su carácter de activo no computable subsistirá sólo hasta la concurrencia de las sumas ingresadas***

[4] Martin Caranta, Los activos en el exterior frente al ajuste impositivo por inflación, Errepar, DTE, abril 2020.
[5] Mario Volman, Aspectos controvertidos del ajuste por inflación impositivo, Errepar, DTE, diciembre 2019.
[6] Conclusiones Tema I Los efectos dela inflación en los tributos, 18º Congreso tributario CPCECABA, realizado los días 20, 21 y 22 de octubre 2021.
[7] Gerardo Vega, Santiago Saenz Valiente, Juan Manuel Vega, Ajuste por inflación impositivo, Ediciones Osmar D. Buyatti, 2019, página 202.

a cuenta con el monto total de la obligación fiscal del período, debiendo dispensarse a los excedentes el carácter de créditos ordinarios y, por lo tanto, alcanzados por las normas del ajuste".

En relación con el saldo a favor técnico de impuesto al valor agregado, el fisco se ha expedido en el **Dictamen (DAT) 7/1981 del 20.05.1981**, afirmando que:

"*SUMARIO*
8.- A los efectos de los Impuestos a las Ganancias y sobre los Capitales, el crédito fiscal por Impuesto al Valor Agregado correspondiente a bienes de uso, debe deducirse del valor residual de tales bienes. Por su parte, la parte detraída en concepto de crédito fiscal, debe incluirse en el activo establecido a los fines del ajuste por inflación.
(..)
Tanto a los efectos del ajuste por inflación como del Impuesto sobre los Capitales, los créditos fiscales pendientes de imputación al cierre de cada ejercicio, formarán parte del activo computable por su correspondiente valor residual sin actualizar".
(..)
ANALISIS DEL DICTAMEN
(..)
"*En lo que respecta a las normas de ajuste por inflación, si bien la cuenta "Bienes de Uso" debe ser excluída del activo a tales efectos, atento el hecho de tener estos bienes, dentro del ámbito impositivo, sus propias normas de corrección contra la inflación mediante la actualización del costo computable en el caso de enajenación,* ***distinta suerte correrá la parte detraída en concepto de crédito fiscal dado que las normas específicas en esta materia determinan la inclusión dentro del activo de la totalidad de los créditos, debiendo mantener los mismos, en el Impuesto a las Ganancias, igual identidad que en el Impuesto al Valor Agregado****, por cuanto es en este gravamen donde reconocen su origen y calidad*.
(..)
Como consecuencia de ello, la mencionada Resolución General N° 2.273 asimismo dispone que ***los créditos fiscales que se encontraren pendientes de imputación al cierre de cada ejercicio deberán formar parte del activo computable a los fines del ajuste por inflación****, por su correspondiente valor residual sin actualizar*".

Cuando la ley de impuesto al valor agregado admitía que los saldos a favor técnicos eran susceptibles de ser recuperados, -hoy no lo son solo se pueden imputar contra futuros débitos fiscales (salvo excepciones)-, la **CSJN** en **Alcalis de la Patagonia SA del 06/05/1986**, sentenció que:

"*4º) Que la apelante afirma que en virtud de lo dispuesto por el art. 13 de la ley 20.631, modificada por la ley 22.294, los importes pagados en concepto del tributo constituyen un crédito a su favor del que puede disponer libremente, lo que hace procedente, en consecuencia, la devolución que solicita. Agrega que ello no se ve afectado por el hecho de no haber realizado aún operaciones que den lugar al débito fiscal respectivo, ya que no existe en la ley de la materia disposición alguna que impida vincular las compras realizadas con operaciones gravadas futuras.*
(..)
7º) Que las normas referidas, cuya exégesis debe tender a indagar su verdadero alcance mediante un examen atento y profundo de sus términos que consulte la racionalidad de los preceptos y la voluntad del legislador, teniendo en cuenta su contexto general y los fines que las informan (Fallos: 304:1181 y sus citas, entre muchos otros) ***llevan a concluir que el denominado crédito fiscal por impuesto al valor agregado no reviste el carácter de un verdadero crédito*** *del sujeto pasivo de la obligación tributaria, cuya satisfacción pueda reclamar en todo supuesto al organismo recaudador,* ***sino que constituye tan sólo uno de los términos de la sustracción prevista por la ley*** *dentro del sistema de liquidación del gravamen, lo que requiere, para su virtualidad,* ***que deba operar en relación necesaria con el elemento restante -constituido por el débito-****, ya que sólo de la conjugación de ambos podrá resultar un saldo susceptible, en su caso, de libre disposición.*

8º) Que en tales condiciones ***el llamado crédito fiscal constituye una acreencia sujeta a la condición legal de que se verifiquen operaciones generadoras de un débito contra el*** *que aquél pueda ser imputado, lo que implica que el momento en que el adquirente de los bienes satisface el impuesto no coincide con aquél en el cual el tributo ingresado se convierte en crédito fiscal, ya que no sólo su medida sino también su existencia dependen de la ulterior concreción de tales operaciones.*
9º) Que el art. 13 de la ley que rige el impuesto en nada altera la conclusión a que se arriba, toda vez que, por referirse al modo en que los contribuyentes podrán utilizar los saldos que les sean favorables, requiere que se haya cumplido la condición a la que el crédito fiscal se subordina".

En materia de impuesto a la ganancia mínima presunta, el **TFN (Sala B)** en **Gipsy Traslados Marinos SRL del 24/05/2005**, entendió: "*Que, también se consideró no computable el saldo técnico favorable en el impuesto al valor agregado lo que para el caso resulta de conformidad, atento la doctrina jurisprudencial que emerge de la CSJN - "in re" "Alcalis de la Patagonia" (inexistencia de un verdadero crédito)*".

Mario Volman, nos recuerda la opinión de la AFIP en materia de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta:

"*Del mismo modo sobre el tratamiento como activo en el IGMP, la AFIP se pronunció a favor de su improcedencia en su: resolución (SDG TLI) 1/2017:*

"I. Se consulta si corresponde computar dentro de la base imponible del impuesto a la ganancia mínima presunta el crédito contabilizado por saldo técnico del impuesto al valor agregado.

II. Se concluye que el citado concepto no representa un verdadero crédito cuya satisfacción se pueda exigir al Fisco, sino que constituye un importe que se utilizará a los efectos de la determinación del impuesto al valor agregado que

corresponda ingresar al contribuyente, por lo que no corresponde computarlo como un activo gravado a los efectos de la determinación de la base imponible del impuesto a la ganancia mínima presunta".[8]".

ALGUNAS VOCES DE LA DOCTRINA

Daniel Roach, a la hora de sacar conclusiones nos enseña que: "*el saldo a favor en cuestión no formaría parte del activo computable.*

Nos basamos en que la jurisprudencia administrativa y judicial (bastante lozana) definió conceptualmente que desde el punto de vista impositivo, el saldo a favor técnico en el IVA no es un crédito porque está subordinado a una condición suspensiva dada por la generación de débitos fiscales futuros que permitan su absorción.

Dicha definición es aplicable no solamente al impuesto a la ganancia mínima presunta, también lo es para el impuesto a las ganancias. Siguiendo esta explicación, entendemos que dicho saldo a favor que contablemente es un crédito, impositivamente no lo es, y por lo tanto no debería formar parte del activo computable. Asimismo, la LIG no contempla ni su inclusión ni su exclusión[9]".

Mario Volman, afirma que "*dejando de lado los antecedentes sobre el IGMP, no necesariamente aplicables para poder entender los alcances del API estático, los saldos a favor en el IVA exteriorizados por el contribuyente al cierre de ejercicio son computables en el API estático. El dictamen (DATJ) 7/1981es muy claro en ese sentido*[10]".

Fernando García, Alberto Bello y Rodolfo Zunino, entienden que "*Los saldos a favor del contribuyente de IVA, ya sean técnicos o de libre disponibilidad, incluyendo los saldos de crédito fiscal que superen el débito respectivo constituyen un activo expuesto para el ajuste por los principios generales de la ley*[11]".

Y terminan concluyendo que *"no son de aplicación los Dictámenes 58/07 y 84/07 (que disponen la exclusión de los saldos a favor de IVA en el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta) por tratarse de una suerte de pérdida activada, tal como ha dispuesto la Corte Suprema de Justicia en el caso Alcalis de la Patagonia para pérdidas activadas.*

Aún cuando el saldo técnico depende de la generación de débitos fiscales que absorban ese saldo, este es un concepto expuesto a la inflación, y que el transcurso del tiempo lo desvalorizará de no mediar un mecanismo de corrección, por eso de acuerdo con el dictamen mencionado se debe tratar como un activo computable[12]".

Observaciones:

El Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta (derogado por la ley 27.260), era un impuesto que se determinaba "*sobre la base de los activos*", valuados de acuerdo con las disposiciones del art. 4 de la ley.

El art.4 de la ley (IGMP) a la hora de referirse a la valuación de "*los bienes gravados del activo*", enumera en lo que aquí interesa a: "*los créditos en moneda argentina*" en su inciso d) y en forma residual a "*los demás bienes*" en el inciso j). Cabe preguntarse entonces si el saldo a favor técnico de IVA tipifica dentro de alguno de esos dos conceptos. En nuestra opinión la respuesta es que no. Por lo tanto no deben considerarse dentro de los bienes gravados por el IGMP.

Volvamos al impuesto a las ganancias, el art. 106 inciso a) de la LIG, parte del "*total del activo*", y luego agrega que "*se le detraerán los importes correspondientes a todos los conceptos que se indican en los puntos que se detallan a continuación:*"

Debiendo destacarse que entre los conceptos que luego se detraen no se hace mención alguna al saldo a favor técnico de IVA. En la enumeración TAXATIVA se mencionan en lo que aquí interesa: "*Créditos que representen señas o anticipos que congelen precios …*" en el apartado 10 y "*Anticipos, retenciones y pagos a cuenta de impuestos y gastos, no deducibles a los fines del presente gravamen, que figuren registrados en el activo*" en el apartado 16.

Por otra parte, está claro que los saldos a favor técnicos de IVA se encuentran expuesto a la inflación ya que su computo se realiza en forma histórica. Si bien el tercer párrafo del art. 24 de la ley de IVA, admite la actualización del saldo a favor técnico, las mismas se encuentran suspendidas (desde el 01/04/1991 por la ley 23.928).

En una interpretación literal del art. 106 inciso a) de la LIG, sin entrar en la discusión si nos encontramos o no frente a un "CREDITO", y sin importar tampoco si se encuentran o no expuestos a la inflación, se podría concluir, que los saldos a favor técnicos de IVA al no encontrarse enumerados entre los conceptos a detraer deben integrar el activo contable o impositivo al inicio en el ajuste por inflación impositivo estático.

CORRECCIONES DEL ACTIVO NO COMPUTABLE

---

[8] Mario Volman, Aspectos controvertidos del ajuste por inflación impositivo, Errepar, DTE, diciembre 2019.

[9] Daniel Roach, Tratamiento del saldo a favor técnico del IVA en el ajuste por inflación impositivo, Ámbito Financiero, 03/12/2019.

[10] Mario Volman, Aspectos controvertidos del ajuste por inflación impositivo, Errepar, DTE, diciembre 2019.

[11] Fernando García, Alberto Bello y Rodolfo Zunino, Ajuste por inflación impositivo, Ediciones Errepar, 2019., página 76.

[12] Fernando García, Alberto Bello y Rodolfo Zunino, Ajuste por inflación impositivo, Ediciones Errepar, 2019., página 77.

VENTAS DE BIENES DURANTE EL EJERCICIO

Art. 106 incisa a) segundo párrafo de la LIG

Cuando **durante el transcurso del ejercicio** que se liquida **se hubieran enajenado bienes** de los comprendidos en los **puntos 1 a 7**, el valor que los mismos hubieran tenido al inicio del ejercicio que se liquida **no formará parte de los importes a detraer** (SE DEJARAN COMO ACTIVOS COMPUTABLES).

> **Art. 277 del D.R. de la LIG.**
>
> A los efectos del ajuste por inflación impositivo, los bienes a que se refiere el penúltimo párrafo del inciso a) del artículo 106 de la LIG, **deberán considerarse** (COMO ACTIVO COMPUTABLE) **al valor impositivo que tenían al inicio del ejercicio en que se produjo la enajenación** o entrega.

BIENES QUE SE ENTREGUEN DURANTE EL EJERCICIO COMO (RETIROS, DIVIDENDOS, HONORARIOS)

Art. 106 incisa a) segundo párrafo de la LIG

El mismo tratamiento corresponderá si dichos bienes se hubieran entregado por alguno de los conceptos a que se refieren los puntos 1 a 4 del primer párrafo del inciso d).

> **Art. 276 del D.R. de la LIG.**
>
> Lo dispuesto en el segundo párrafo del inciso a) del artículo 106 de la LIG, no será de aplicación para las explotaciones forestales comprendidas en el régimen de la ley 21.695 y para las de igual naturaleza que optaren por el procedimiento de actualización del costo a la fecha de venta establecido por el inciso f) del artículo 108 de la LIG.
>
> Las explotaciones forestales que no optaren por el procedimiento del inciso f) del artículo 108 de la LIG, deberán actualizar el costo de los productos a la fecha de cierre del ejercicio anterior al de su venta.

BIENES DE CAMBIO QUE SE EFECTEN COMO BIENES DE USO DURANTE EL EJERCICIO

Art. 106 incisa a) tercer párrafo de la LIG

En los casos en que durante el ejercicio **se hubieran afectado bienes de cambio como bienes de uso**, el valor impositivo que se les hubiera asignado al inicio del ejercicio a tales bienes de cambio, **formará parte de los conceptos a detraer del activo** (ACTIVO NO COMPUTABLE).

PASIVOS COMPUTABLES Y PASIVOS NO COMPUTABLES

Art. 106 incisa b) de la LIG

b) Al importe que se obtenga por aplicación del inciso a) se le restará el pasivo.

PASIVO COMPUTABLE

Art. 106 incisa b) apartado I de la LIG

I. A estos fines se entenderá por pasivo:

LAS DEUDAS

1. Las deudas (las provisiones y previsiones a consignar, serán las admitidas por la LIG, las que se computarán por los importes que ella autoriza).

LAS UTILIDADES PERCIBIDAS POR ADELANTADO

2. Las utilidades percibidas por adelantado y las que representen beneficios a percibir en ejercicios futuros.

> **Art. 274 del D.R. de la LIG.**
>
> El resultado de las operaciones de ventas a plazo que se difieran a los ejercicios fiscales en que se hacen exigibles las respectivas cuotas, como las actualizaciones que correspondan al saldo de las citadas utilidades diferidas, deberán incluirse en el cómputo del punto 2) del apartado I del inciso b) del artículo 106 de la LIG, a los efectos del ajuste por inflación.

HONORARIOS Y GRATIFICACIONES

3. Los importes de los **honorarios y gratificaciones** que, conforme lo establecido en el artículo 91 de la LIG, **se hayan deducido** en el ejercicio por el cual se pagaren.

PASIVO NO COMPUTABLE

Art. 106 incisa b) apartado II de la LIG

II. A los mismos fines no se considerarán pasivos:

1. Los aportes o anticipos recibidos a cuenta de futuras integraciones de capital cuando existan compromisos de aportes debidamente documentados o irrevocables de suscripción de acciones, que en ningún caso devenguen intereses o actualizaciones en favor del aportante.

2. Los saldos acreedores del titular, dueño o socios, que provengan de operaciones de cualquier origen o naturaleza, efectuadas en condiciones distintas a las que pudieran pactarse entre partes independientes, teniendo en cuenta las prácticas normales del mercado.

3. En las empresas locales de capital extranjero, los saldos acreedores de persona o grupo de personas del extranjero que participen, directa o indirectamente, en su capital, control o dirección, cuando tales saldos tengan origen en actos jurídicos que no puedan reputarse como celebrados entre partes independientes, en razón de que sus prestaciones y condiciones no se ajustan a las prácticas normales del mercado entre entes independientes.

> **Art. 275 del D.R. de la LIG.**
>
> Se consideran actos jurídicos que pueden reputarse como celebrados entre partes independientes a efectos de lo dispuesto en el punto 14) del inciso a) del artículo 106 de la LIG y en el punto 3) del apartado II del inciso b) del mismo artículo, a aquellos que cumplimenten las disposiciones del artículo 16 de la LIG.

CALCULO DEL AJUSTE POR INFLACION ESTATICO

Art. 106 inciso c) de la LIG

ACTIVO COMPUTABLE MENOS PASIVO COMPUTABLE AJUSTADO POR IPC

c) El importe que se obtenga en virtud de lo establecido en los incisos a) y b), será actualizado mediante la aplicación del Índice de Precios al Consumidor Nivel General (IPC), suministrado por el INDEC, teniendo en cuenta la variación operada en el mismo entre el **mes de cierre del ejercicio anterior y el mes de cierre del ejercicio que se liquida**.

La diferencia de valor que se obtenga como consecuencia de la actualización se considerará:

1. **Ajuste negativo**: cuando el monto del **activo sea superior al monto del pasivo**, determinados conforme las normas generales de la LIG y las especiales de este título.

2. **Ajuste positivo**: cuando el monto del **activo sea inferior al monto del pasivo**, determinados conforme las normas generales de la LIG y las especiales de este título.

AJUSTE POR INFLACION DINAMICO

Art. 106 inciso d) de la LIG

d) Al ajuste (AJUSTE ESTATICO) que resulte por aplicación del inciso c) se le sumarán o restarán, según corresponda, los importes que se indican en los párrafos siguientes:

AJUSTES DINAMICOS POSITIVOS

Art. 106 inciso d) apartado I de la LIG

I. **Como ajuste dinámico positivo**, el importe de las actualizaciones calculadas aplicando el Índice de Precios al Consumidor Nivel General (IPC), suministrado por el INDEC, teniendo en cuenta la variación operada entre el mes del efectivo retiro, pago, adquisición, incorporación o desafectación, según corresponda, hasta el mes de cierre del ejercicio que se liquida, sobre los importes de:

LOS RETIROS

1. **Los retiros** de cualquier origen o naturaleza -incluidos los imputables a las cuentas particulares- efectuados durante el ejercicio por el titular, dueño o socios, o de los fondos o bienes dispuestos en favor de terceros, salvo que se trate de sumas que devenguen intereses o actualizaciones o de importes que tengan su origen en operaciones realizadas en iguales condiciones a las que pudieran pactarse entre
partes independientes, de acuerdo con las prácticas normales del mercado.

LOS DIVIDENDOS

2. **Los dividendos distribuidos**, excepto en acciones liberadas, **durante el ejercicio**.

> **Art. 278 del D.R. de la LIG.**
>
> El cómputo de los dividendos a que se refiere el punto 2) del apartado I del inciso d) del artículo 106 de la LIG, se efectuará a partir del mes en que estos **se pongan a disposición de los accionistas**.

REDUCCIONES DE CAPITAL

3. Los correspondientes a efectivas reducciones de capital realizadas durante el ejercicio.

HONORARIOS NO DEDUCIBLES

4. La porción de **los honorarios** pagados en el ejercicio **que supere los límites establecidos en el artículo 91 de la LIG** (HONORARIOS NO DEDUCIBLES).

ADQUISICIONES DE CIERTOS BIENES NO COMPUTABLES

5. **Las adquisiciones** o incorporaciones efectuadas durante el ejercicio que se liquida, de los **bienes comprendidos en los puntos 1 a 10 del inciso a)** afectados o no a actividades que generen resultados de fuente argentina, en tanto permanezcan en el patrimonio al cierre del mismo. Igual tratamiento se dispensará cuando la sociedad adquiera sus propias acciones.

FONDOS QUE SE DESTINEN INVERSIONES DE FUENTE EXTRANJERA

6. Los fondos o bienes no comprendidos en los puntos 1 a 7, 9 y 10 del inciso a), cuando se conviertan en inversiones a que se refiere el punto 8 de dicho inciso, o se destinen a las mismas.

AJUSTES DINAMICOS NEGATIVOS

Art. 106 inciso d) apartado II de la LIG

II. **Como ajuste dinámico negativo**, el importe de las actualizaciones calculadas por aplicación del Índice de Precios al Consumidor Nivel General (IPC), suministrado por el INDEC, teniendo en cuenta la variación operada entre el mes de aporte, enajenación o afectación, según corresponda, y el mes de cierre del ejercicio que se liquida, sobre los importes de:

LOS APORTES

1. **Los aportes** de cualquier origen o naturaleza -incluidos los imputables a las cuentas particulares- y de los aumentos de capital realizados durante el ejercicio que se liquida.

INVERSIONES DE FUENTE EXTRANJERA QUE SE DESTIENEN A ACTIVIDADES DE FUENTE ARGENTINA

2. Las inversiones en el exterior, mencionadas en el punto 8 del inciso a), cuando se realice su afectación a actividades que generen resultados de fuente argentina, salvo que se trate de bienes de la naturaleza de los comprendidos en los puntos 1 a 7, 9 y 10 del inciso a).

3. El costo impositivo computable en los casos de enajenación de los bienes mencionados en el punto 9 del inciso a), o cuando se entreguen por alguno de los conceptos a que se refieren los puntos 1 a 5 del párrafo anterior.

CALCULO DEL AJUSTE POR INFLACION

Art. 106 inciso e) apartado II de la LIG

e) El monto determinado de conformidad con el inciso anterior será el ajuste por inflación correspondiente al ejercicio e incidirá como ajuste positivo, aumentando la ganancia o disminuyendo la pérdida, o negativo, disminuyendo la ganancia o aumentando la pérdida, en el resultado del ejercicio de que se trate.

==========

NORMAS DE VALUACION PARA LOS SUJETOS DEL AJUSTE POR INFLACION IMPOSITIVO

Art. 107 de la LIG

VALUACION DE ACTIVOS Y PASIVOS COMPUTABLES

Los valores y conceptos a computar a los fines establecidos en el inciso a) del art. 106 de la LIG (ACTIVOS COMPUTABLES) y en el inciso b) del art. 106 de la LIG (PASIVOS COMPUTABLES)

-Excepto los correspondientes a los **bienes y deudas excluidos del activo y pasivo**, respectivamente, que se considerarán a los valores con que figuran en el balance comercial o, en su caso, impositivo-

BIENES AL CIERRE DEL EJERCICIO ANTERIOR (VALUADOS IMPOSITIVAMENTE)

Serán los que se determinen **al cierre del ejercicio inmediato anterior al que se liquida**, una vez **ajustados por aplicación de las normas generales de la LIG y las especiales del Título VI**. (VALUADOS IMPOSITIVAMENTE)

Los activos y pasivos que se enumeran a continuación se valuarán a todos los fines de la LIG aplicando las siguientes normas:

DEPOSITOS, CREDITOS Y DEUDAS EN MONEDA EXTRANJERA. EXISTENCIAS DE MONEDA EXTRANJERA

Art. 107 Inciso a) **Los depósitos, créditos y deudas en moneda extranjera y las existencias de la misma**:

De acuerdo con el **último valor de cotización** -tipo comprador o vendedor según corresponda- del Banco de la Nación Argentina **a la fecha de cierre del ejercicio**, incluyendo el importe de los intereses que se hubieran devengado a dicha fecha. (SE GRAVA EL RESULTADO POR TENENCIA)

Observaciones:

El **art. 107 inciso a)** determina cual es la valuación al cierre del ejercicio, tiene directa relación con el **art. 108 inciso c)** que establece que **las diferencias de cambio deben computarse como ganancias o pérdidas**.

Vemos un ejemplo:

Tenencia al inicio y al cierre de U$S 100.000. Cotización al inicio 1. Cotización al cierre 1,5. Inflación medida en IPC 30%.

Por aplicación del art. 107 inciso a) los U$S 100.000 se valúan al cierre a $ 150.000. (Al inicio estaban valuados a $ 100.000)

Por aplicación del art. 108 inciso c) la diferencia de cambio gravada es de $ 50.000.

Por aplicación del art. 106 inciso a) la pérdida por exposición a la inflación es de $ 30.000.

DEPOSITOS, CREDITOS Y DEUDAS EN MONEDA NACIONAL

Art. 107 Inciso b) **Los depósitos, créditos y deudas en moneda nacional**:

Por su valor a la fecha de cierre de cada ejercicio, el que incluirá el importe de los **intereses** y de las **actualizaciones** legales, pactadas o fijadas judicialmente, que se hubieran devengado a dicha fecha. (VER ART. 108 INCISO B)

> **Art. 279 del D.R. de la LIG**
>
> A los efectos de lo dispuesto inciso b) del artículo 107 de la LIG, los créditos que resulten como consecuencia de la aplicación del artículo 76 de la LIG (DISPOSICION DE FONDOS O BIENES A FAVOR DE TERECEROS), deberán valuarse incluyendo, de corresponder, los intereses o actualizaciones presuntos en él.

INVERSIONES FINANCIERAS (EXCLUIDAS ACCIONES, PARTICIPACIONES SOCIALES, FCI Y FIDEICOMISOS)

Art. 107 Inciso c) **Los títulos públicos, bonos y demás valores**

-**Excluidas** las **acciones**, valores representativos (ADR`S) y certificados de depósito de acciones (CEDARS) y demás valores, cuotas y **participaciones sociales**, cuotapartes de **fondos comunes de inversión** y certificados de participación de **fideicomisos** financieros y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares-

CON COTIZACION

Que coticen en bolsas o mercados:

Al último valor de cotización a la fecha de cierre del ejercicio. Las monedas digitales al valor de cotización a la fecha de cierre del ejercicio, conforme lo establezca la reglamentación. (SE GRAVA EL RESULTADO POR TENENCIA)

SIN COTIZACION

Los que no coticen se **valuarán por su costo** incrementado, de corresponder, con el importe de los intereses, actualizaciones y diferencias de cambio que se hubieran devengado a la fecha de cierre del ejercicio.

TITULOS VALORES EMITIDOS EN MONEDA EXTRANJERA

El mismo procedimiento de valuación se aplicará a los títulos valores emitidos en moneda extranjera.

VALUACION DE BIENES NO COMPUTABLES VENDIDOS DURANTE EL EJERCICIO QUE SE TRANSFORMAN EN BIENES COMPUTABLES

BIENES VENDIDOS DURANTE EL EJERCICIO QUE SE TRANSFORMAN EN COMPUTABLES

Art. 107 Inciso d) Cuando sea de aplicación el **penúltimo párrafo del inciso a) del artículo 106 de la LIG** (CORRECCION DE ACTIVOS NO COMPUTABLES), dichos bienes se valuarán al valor considerado como **costo impositivo computable en oportunidad de la enajenación** de acuerdo con las normas pertinentes de la LIG. (VALOR RESIDUAL IMPOSITIVO AL MOMENTO DE LA VENTA). **Ver Art. 277 del D.R. de la LIG** (AL INICIO DEL EJERCICIO).

ACLARACION DEL DECRETO REGLAMENTARIO EN RELACION CON LA VALUACION DE ESOS BIENES NO COMPUTABLES QUE SE TRANSFORMAN EN COMPUTABLES

Art. 277 del D.R. de la LIG

A los efectos del ajuste por inflación, **los bienes a que se refiere el penúltimo párrafo del inciso a) del artículo 106 de la LIG**, **deberán considerarse al valor impositivo que tenían al inicio del ejercicio en que se produjo la enajenación** o entrega. (VALOR AL INICIO DEL EJERCICIO Y NO AL MOMENTO DE LA VENTA)

Se trata de los siguientes bienes enajenados en el ejercicio, que se toman como ACTIVO COMPUTABLE al inicio:

1. **Inmuebles y obras en curso sobre inmuebles**, excepto los que tengan el carácter de bienes de cambio.

2. **Inversiones en materiales** con destino a las obras comprendidas en el punto anterior.

3. **Bienes muebles amortizables** -incluso reproductores amortizables- a los efectos de la LIG.

4. **Bienes muebles en curso de elaboración** con destino al activo fijo.

5. **Bienes inmateriales**.

6. En las explotaciones forestales, las **existencias de madera cortada o en pie**.

7. **Acciones, cuotas y participaciones sociales**, incluidas las cuotas partes de los **fondos comunes de inversión**.

BIENES ENTREGADOS DURANTE EL EJERCICIO (COMO RETIROS, DIVIDENDOS U HONORARIOS)

También se toman como ACTIVO COMPUTABLE al inicio, cuando esos bienes (los enumerados en los **apartados 1) a 7) del art. 106 inciso a) de la LIG)** se hubieran entregado durante el ejercicio por alguno de los siguientes conceptos (RETIROS, DIVIDENDOS U HONORARIOS):

1. Los **retiros** de cualquier origen o naturaleza -incluidos los imputables a las cuentas particulares- efectuados durante el ejercicio por el titular, dueño o socios, o de los fondos o bienes dispuestos en favor de terceros, salvo que se trate de sumas que devenguen intereses o actualizaciones o de importes que tengan su origen en operaciones realizadas en iguales condiciones a las que pudieran pactarse entre partes independientes, de acuerdo con las prácticas normales del mercado.

2. Los **dividendos** distribuidos, excepto en acciones liberadas, durante el ejercicio.

3. Los correspondientes a efectivas reducciones de capital realizadas durante el ejercicio.

4. La porción de los **honorarios** pagados en el ejercicio que supere los límites establecidos en el artículo 91 de la LIG.

Art. 276 del D.R. de la LIG

Lo dispuesto en el segundo párrafo del inciso a) del artículo 106 de la LIG, no será de aplicación para las explotaciones forestales comprendidas en el régimen de la ley 21.695 y para las de igual naturaleza que optaren por el procedimiento de actualización del costo a la fecha de venta establecido por el inciso f) del artículo 108 de la LIG.

Las explotaciones forestales que no optaren por el procedimiento del inciso f) del artículo 108 de la LIG, deberán actualizar el costo de los productos a la fecha de cierre del ejercicio anterior al de su venta.

SEÑAS O ANTICIPOS QUE CONGELEN PRECIO

Art. 107 Inciso e) **Deudas que representen señas o anticipos de clientes que congelen precios** a la fecha de su recepción:

Deberán incluir el importe de las actualizaciones de cada una de las sumas recibidas calculadas mediante la aplicación del Índice de Precios al Consumidor Nivel General (IPC), suministrado por el INDEC, teniendo en cuenta la variación operada en el mismo, entre el mes de ingreso de los mencionados conceptos y el mes de cierre del ejercicio.

SUJETOS QUE NO CONFECCIONEN BALANCES COMERCIALES
Para confeccionar el balance impositivo del ejercicio inicial, así como también el que corresponderá efectuar el 31 de diciembre de cada año, por aquellos contribuyentes que no practiquen balance en forma comercial, se tendrán en cuenta las normas que al respecto establezca la AFIP.

NORMAS DE APLICACIÓN PARA LOS SUJETOS DEL AJUSTE POR INFLACION IMPOSITIVO

Art. 108 de la LIG

Los responsables que, deban practicar el ajuste por inflación impositivo quedarán, sujetos a las siguientes disposiciones:

EXENCIONES QUE NO RESULTAN DE APLICACIÓN

SOBRE INTERESES, ACTUALIZACIONES Y DIFERENCIAS DE CAMBIO
Art. 108 Inciso a) **No les serán de aplicación las exenciones** establecidas en los incisos h) y t) del artículo 26 de la LIG.

Art. 26 inciso h) de la LIG

INTERESES DE DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS

Inciso h) Los **intereses** por depósitos en instituciones sujetas al régimen legal de entidades financieras normado por la ley 21526: **en caja de ahorro**, **cuentas especiales de ahorro**, **a plazo fijo en moneda nacional** y los depósitos de terceros u otras formas de captación de fondos del público, conforme lo determine el Banco Central de la República Argentina en virtud de lo que establece la legislación respectiva.

INTERESES DE OBLIGACIONES NEGOCIABLES, TITULOS PUBLICOS, FCI, FIDEICOMISOS FINANCIEROS (LEY 27.541)

A efectos de la presente exención, se restablece la vigencia de las normas derogadas por los **incisos b), c) y d) del artículo 81 de la ley 27430**, sin que resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 109 de la LIG para las personas humanas y sucesiones indivisas residentes en el país.

Art. 36 bis, apartados 3 y 4 de la ley 23.576

INTERESES DE OBLIGACIONES NEGOCIABLES Y TITULOS PUBLICOS

Apartado 3. Los resultados provenientes de la compraventa, cambio, permuta, conversión y disposición de **obligaciones negociables** quedan exentos del impuesto a las ganancias.
(..).
Aparatado 4. Quedan exentos del impuesto a las ganancias los **intereses, actualizaciones y ajustes de capital**
(..).
Igual tratamiento impositivo se aplicará a los **títulos públicos**.

Art. 25 inciso b) de la ley 24.083

INTERESES DE FONDOS COMUNES DE INVERSION

Inciso b) Los resultados provenientes de su compraventa, cambio, permuta, conversión y disposición, **así como también sus rentas**, quedan exentos del impuesto a las ganancias, excepto para los sujetos comprendidos en el Título VI de la ley de impuesto a las ganancias (TO 1986 y modif.). (SUJETOS DEL AJUSTE POR INFLACION IMPOSITIVO)
(..).

Art. 83 inciso b) de la ley 24.441

INTERESES DE FIDEICOMISOS FINANCIEROS

Inciso b) Los resultados provenientes de su compraventa, cambio, permuta, conversión y disposición, **como así también sus intereses, actualizaciones y ajustes de capital**, quedan exentos del impuesto a las ganancias, excepto para los sujetos comprendidos en el Título VI de la ley de impuesto a las ganancias (t.o. 1986) y sus modificaciones. (SUJETOS DEL AJUSTE POR INFLACION IMPOSITIVO)
(..).

INTERESES DE INSTRUMENTOS EN MONEDA NACIONAL DESTINADOS A FOMENTAR LA INVERSION PRODUCTIVA

La exención dispuesta en este inciso también comprende a los **intereses o la denominación que tuviere el rendimiento producto de la colocación de capital** en los instrumentos emitidos en moneda nacional destinados a fomentar la inversión productiva, que establezca el Poder Ejecutivo nacional, siempre que así lo disponga la norma que los regule, y en la medida en que no resulten comprendidos en el párrafo anterior.

Art. 26 inciso t) de la LIG

ACTUALIZACIONES Y DIFERENCIAS DE CAMBIO

Inciso t) Los montos provenientes de **actualizaciones** de créditos de cualquier origen o naturaleza. En el caso de actualizaciones correspondientes a créditos configurados por ganancias que deban ser imputadas por el sistema de lo percibido, solo procederá la exención por las actualizaciones posteriores a la fecha en que corresponda su imputación. A los fines precedentes, las **diferencias de cambio** se considerarán incluidas en este inciso.

Las actualizaciones a que se refiere este inciso con exclusión de las diferencias de cambio y las actualizaciones fijadas por ley o judicialmente deberán provenir de un acuerdo expreso entre las partes.
(..).

SE DEBE IMPUTAR COMO GANANCIA O COMO PERDIDA (LAS ACTUALIZACIONES)

Esta norma está en consonancia con lo establecido en el art. 107 inciso b) de la LIG que establece la valuación de los bienes a la fecha de cierre del ejercicio (incluyendo los intereses y actualizaciones devengados a la fecha de cierre del ejercicio, gravando el resultado por tenencia)

LAS ACTUALIZACIONES DE CREDITOS, DEUDAS Y TITULOS VALORES

Art. 108 Inciso b) **Deberán imputar como ganancias o pérdidas**, según corresponda, del ejercicio que se liquida, el importe de **las actualizaciones** legales, pactadas o fijadas judicialmente, **de créditos, deudas y títulos valores**

-**Excluidas** las acciones, valores representativos (ADR`S) y certificados de depósito de acciones (CEDARS) y demás valores, cuotas y participaciones sociales, cuotapartes de fondos comunes de inversión y certificados de participación de fideicomisos financieros y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares-,

En la parte que corresponda al período que resulte comprendido **entre las fechas de inicio** o las de origen o incorporación de los créditos, deudas o títulos valores, si fueran posteriores, **y la fecha de cierre del respectivo ejercicio fiscal**. (SE GRAVA EL RESULTADO POR TENENCIA EXCEPTO ACCIONES, PARTICIPACIONES SOCIALES, FCI, FIDEICOMISOS)

Tratándose de títulos valores cotizables, se considerará su respectiva cotización.

Asimismo deberán imputar el importe de las actualizaciones de las deudas a que se refiere el inciso e) del artículo 107 de la LIG (DEUDAS POR SEÑAS O ANTICIPOS DE CLIENTES QUE CONGELEN PRECIO), en la parte que corresponda al mencionado período.

SE DEBE IMPUTAR COMO GANANCIA O COMO PERDIDA (LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO)

Esta norma está en consonancia con lo establecido en el art. 107 inciso a) de la LIG que establece la valuación de los bienes a la fecha de cierre del ejercicio (se valúan al valor de cotización a la fecha de cierre del ejercicio, gravando el resultado por tenencia)

LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO POR DEPOSITOS, CREDITOS Y DEUDAS EN MONEDA EXTRANJERA.

DIFERENCIAS DE CAMBIO POR EXISTENCIAS DE MONEDA EXTRANJERA

Art. 108 Inciso c) **Deberán imputar como ganancia o, en su caso, pérdida**, la diferencia de valor (LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO) que resulte de comparar la **cotización de la moneda extranjera al cierre del ejercicio con la correspondiente al cierre del ejercicio anterior** o a la fecha de adquisición, si fuera posterior, relativas a los **depósitos, existencias, créditos y deudas en moneda extranjera**. (SE GRAVA EL RESULTADO POR TENENCIA)

ENAJENACION DE BIENES

ACTUALIZACIONES SOBRE ANTICIPOS O SEÑAS DE CLIENTES QUE CONGELEN PRECIO

Art. 108 Inciso d) **Cuando se enajenen bienes por los cuales se hubieran recibido señas o anticipos**, en las condiciones previstas en el art. 107 inciso e) de la LIG, a los fines de la determinación del resultado de la operación, se adicionará al precio de enajenación convenido el importe de las actualizaciones a que se refiere el mencionado inciso, calculadas hasta el mes de cierre del ejercicio inmediato anterior al que corresponda la fecha de enajenación.

DEVENGADO EXIGIBLE

OPCION DE DIFERIR EL COMPUTO DE LA ACTUALIZACION

Art. 108 Inciso e) En los casos en que, de acuerdo a las normas de la LIG o de su decreto reglamentario, se ejerciera la opción de imputar el resultado de las operaciones de ventas a plazos a los ejercicios fiscales en que se hagan exigibles las respectivas cuotas, y hubiera correspondido computar actualizaciones devengadas en el ejercicio respecto de los saldos de cuotas no vencidas al cierre, **podrá optarse por diferir la parte de la actualización** que corresponda al saldo de utilidades diferidas al cierre del ejercicio.

EXPLOTACIONES FORESTALES

ACTUALIZACION DEL COSTO COMPUTABLE

Art. 108 Inciso f) **En las explotaciones forestales no comprendidas en el régimen de la ley 21695**, para la determinación del impuesto que pudiera corresponder por la enajenación del producto de sus plantaciones, **el costo computable podrá actualizarse** mediante la aplicación del índice previsto en el artículo 93 de la LIG, referido a la fecha de la respectiva inversión, de acuerdo con lo que indique la tabla elaborada por la AFIP para el mes al que corresponda la fecha de la enajenación.

Si se tratare de plantaciones comprendidas en el régimen del decreto 465 de fecha 8 de febrero de 1974, los contribuyentes podrán optar por aplicar las disposiciones del párrafo precedente, en cuyo caso no podrán computar como costo el importe que resulte de los avalúos a que se refiere el artículo 4 de dicho decreto.

Art. 276 del D.R. de la LIG

Lo dispuesto en el segundo párrafo del inciso a) del artículo 106 de la ley, no será de aplicación para las explotaciones forestales comprendidas en el régimen de la ley 21.695 y para las de igual naturaleza que optaren por el procedimiento de actualización del costo a la fecha de venta establecido por el inciso f) del artículo 108 de la ley.

Las explotaciones forestales que no optaren por el procedimiento del inciso f) del artículo 108 de la ley, deberán actualizar el costo de los productos a la fecha de cierre del ejercicio anterior al de su venta.

EXENCIONES QUE NO RESULTAN DE APLICACION

Art. 109 de la LIG

Las exenciones totales o parciales establecidas o que se establezcan en el futuro por leyes especiales **respecto de títulos, letras, bonos, obligaciones y demás valores** emitidos por el Estado Nacional, provincial, municipal o la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, **no tendrán efecto en el impuesto a las ganancias** para las personas humanas y sucesiones indivisas residentes en el país ni para los contribuyentes a que se refiere el artículo 53 de la LIG (SUJETOS CON RENTAS DE TERCERA CATEGORIA).

INSTRUCCION GENERAL 236/78

ACLARACIONES DE LA DGI RESPECTO DEL AJUSTE POR INFLACION IMPOSITIVO (AÑO 1978)

"*Impuesto a las ganancias*
Ajuste por inflación. Ley N° 21894

Teniendo en cuenta la reciente incorporación a la ley del impuesto a las ganancias de un capítulo nuevo contemplado el ajuste por inflación; y dado que en la etapa de puesta en marcha de dicho régimen es conveniente destacar la correcta aplicación del texto legal en algunos de los aspectos que potencialmente podrían suscitar ciertas dificultades de interpretación, aclárase a las dependencias lo siguiente:

1. Contribuyentes obligados a practicar el ajuste por inflación:

En el artículo incorporado a la ley de impuesto a las ganancias por el punto 1, del artículo 1° de la ley 21894, se les asigna tal carácter a los contribuyentes a que se refieren los incisos a) y b) del artículo 48 de la ley del citado gravamen.

En los restantes casos estarán comprendidos en tanto la forma societaria adoptada o la actividad empresaria desarrollada para la obtención de sus ganancias encuadre en los incisos a) y b) del artículo 48 de la ley. Como ejemplo se cita que la obligación alcanza también a los contribuyentes que efectúen loteos con fines de urbanización y a los que edifiquen o enajenen inmuebles bajo el régimen de la ley 13512, así como también a las entidades dedicadas a las actividades indicadas en los incisos e) y f) del artículo 72 de la ley complementadas con una actividad comercial (sanatorios, etc.).

OJO HOY EL ART. 105 DE LA LIG, SE REFIERE SOLAMENTE A LOS SUJETOS ENUMERADOS EN LOS INCISOS A) A E)

2. Obras en curso (inmuebles) no destinadas al activo fijo de la empresa:

***Las obras en curso de inmuebles destinados a la venta integran el activo computable a los efectos del ajuste**. En el supuesto de su ulterior venta la determinación del costo computable actualizado que dispone el artículo 57 de la ley de impuesto a las ganancias se efectuará de acuerdo con lo que dispongan las normas que oportunamente se dictarán. [Se aclara que de acuerdo a lo informado por la Secretaría de Estado de Hacienda, por Acuerdo N° 5020/78, tramita la incorporación de un último párrafo al artículo 74 de la Reglamentación del Impuesto a las Ganancias (TO en 1978), por el que se establece que "el costo computable en la construcción deberá actualizarse aplicando el índice de actualización referido al mes en cuyo transcurso se operó la finalización en la misma]".*

Los materiales y otros bienes no incorporados efectivamente a la construcción a la fecha de cierre del ejercicio anterior al que se liquida integraran el activo a los fines del ajuste cuando se trate de obras en curso no destinadas al activo fijo de la empresa. En caso contrario deberán ser excluidos del activo a los efectos de determinar el ajuste.

3. Cuotas-parte de fondos comunes de inversión:

Deben detraerse del activo a los fines del ajuste, inciso a) del artículo incorporado a la ley de impuesto a las ganancias por el punto 2 del artículo 1° de la ley 21894.

4. Anticipos del impuesto a las ganancias:

*De conformidad a las disposiciones del inciso a) del artículo incorporado a la ley del impuesto a las ganancias por el punto 2. del artículo 1° de la ley 21894, los respectivos importes deben ser excluidos a los fines del ajuste. Idéntico criterio deberá acordarse a las retenciones sufridas y los pagos a cuenta realizados en concepto del mismo gravamen. **No obstante ello, su carácter de activo no computable subsistirá sólo hasta la concurrencia de las sumas ingresadas a cuenta con el monto total de la obligación fiscal del período, debiendo dispensarse a los excedentes el carácter de créditos ordinarios y, por lo tanto, alcanzados por las normas del ajuste**.*

5. Inversiones en el exterior:

*Deben excluirse del activo [inciso a) del artículo incorporado a la ley de impuesto a las ganancias por el punto 2. del artículo 1° de la ley 21894], aun cuando el beneficio de fuente extranjera fuere nulo (cuentas corrientes sin interés, etc.) u ocasionaran quebrantos. **No obstante las deudas contraídas para financiar estas inversiones deben computarse como pasivo a los fines del ajuste**.*

6. Importes que figuran contabilizados como activo o pasivo y que impositivamente se hubieran imputado como gastos o ganancias, respectivamente:

Deberán detraerse del activo o no computarse como pasivo a los fines de la determinación del ajuste. Por ejemplo: Las diferencias de cambio positivas que debieron declararse impositivamente como ganancias [inciso b) del artículo agregado de la ley de impuesto a las ganancias por el punto 3. del artículo 1° de la ley 21894], cuando son contabilizadas en la

cuenta "Fondo posición cambio (ley 19742)" como beneficios a realizar en ejercicios futuros, no deben considerarse como pasivo no obstante lo dispuesto en el inciso b) del artículo agregado a la ley de dicho gravamen por el punto 2. del artículo 1° de la ley 21894.

7. Previsión para despidos:

De acuerdo con lo establecido por el inciso b) del artículo incorporado a la ley de impuesto a las ganancias por el punto 2. del artículo 1° de la ley 21894, las previsiones admitidas por la ley del referido impuesto deben consignarse como pasivo por los importes que ella autoriza. Consecuentemente, a los fines del ajuste, debe considerarse como pasivo el saldo acumulado no utilizado de la previsión constituida impositivamente con arreglo a las normas de los artículos 80, inciso f), de la ley y 134 de su reglamentación, con prescindencia de los valores con que figuren registradas contablemente. Idéntico criterio deberá observarse en el supuesto de no haberse seguido contablemente un sistema de previsión pero el mismo hubiera sido adoptado a los efectos impositivos.

8. Gratificaciones, remuneraciones extraordinarias, aguinaldos y otros conceptos similares:

***Los importes que se distribuyan efectivamente dentro de los plazos establecidos para presentar la declaración jurada** de la entidad (artículo 80, inciso g), de la ley de impuesto a las ganancias y artículo 135 de su reglamentación **y que por lo tanto son deducibles en el balance impositivo del ejercicio por el cual se paguen, deben considerarse como pasivo de ese ejercicio a los fines del ajuste**.*

9. Provisión para impuesto sobre los capitales:

Debe computarse como pasivo a los fines del ajuste.

10. Dividendos en efectivo inclusive los dividendos provisorios:

***Deben ser considerados como pasivo solo a partir de la fecha de su aprobación y en tanto permanezcan pendientes de pago al cierre del ejercicio fiscal en que fueron aprobados**.*

11. Honorarios de Directores y Síndicos:

*Dado que en virtud de lo dispuesto por el artículo 136 de la reglamentación del impuesto a las ganancias, **los importes respectivos deben ser deducidos en el balance impositivo del ejercicio por el cual se paguen, tales importes deben considerarse como pasivo de ese ejercicio a los efectos del ajuste**.*

12. Títulos públicos:

Aun cuando los contribuyentes comprendidos en las normas del ajuste hubieran optado por practicar el ajuste por inflación de los resultados alcanzados por el impuesto a las ganancias a partir del primer ejercicio fiscal cerrado desde el 1° de enero de 1978, inclusive, en virtud del artículo 7° de la ley 21894 continuarán gozando de exención en el mencionado impuesto hasta el 31 de diciembre de 1978, inclusive, las siguientes ganancias derivadas de títulos públicos:

a) El importe de las actualizaciones e intereses devengados hasta dicha fecha [artículo 20, inciso k, de la ley].

b) Las ganancias, utilidades o beneficios provenientes de transferencias realizadas hasta dicha fecha sujetas al impuesto establecido por la ley 21280 y sus modificaciones. Consecuentemente, a partir del 1° de enero de 1979, inclusive, deberán computarse como ganancias del ejercicio:

1) El importe de las actualizaciones e intereses de títulos públicos, en la parte que corresponde al período de tiempo que resulte comprendido entre el 1° de enero de 1979 o su fecha de adquisición, si fuere posterior, y la fecha de cierre del respectivo ejercicio fiscal o la de su venta, si fuere anterior, todas las fechas inclusive.

2) Las ganancias provenientes de la enajenación de títulos públicos adquiridos en el mismo ejercicio que se liquida. En este último caso la ganancia estará dada por la diferencia entre el valor de costo y el de venta de los respectivos títulos.

13. Vigencia del artículo incorporado a la ley de impuesto a las ganancias por el punto 3. del artículo 1° de la ley 21894:

Las disposiciones de este artículo, excepto el caso previsto en el punto 12 de la presente instrucción, regirán desde el inicio del primer ejercicio fiscal que se cierre desde el 1° de enero de 1979 inclusive o, en su caso, desde el inicio del primer ejercicio fiscal cerrado desde el 1° de enero de 1978, inclusive, según la opción efectuada por el contribuyente respecto del ejercicio fiscal a partir del cual practicará el ajuste por inflación de los resultados a los fines de la determinación del impuesto a las ganancias".

JURISPRUDENCIA RESPECTO DEL AJUSTE POR INFLACION IMPOSITIVO (LUEGO DE LA REFORMA DE LA LEY 27.430)

COMPUTO DEL 100% DEL AJUSTE POR INFLACION IMPOSITIVO EN LUGAR DEL COMPUTO EN 1/3 TERCIOS COMO ESTABLECIA LA LIG ANTES DE LA REFORMA DE LA LEY 27.541 (ACTUAL ART. 194 DE LA LIG).

BODEGAS ESMERALDA SA JUZGADO FEDERAL DE CORDOBA Nº 1 DEL 15.08.2019

Se debe tener en cuenta que en el fallo "BODEGAS ESMERALDA SA" del JUZGADO FEDERAL DE CORDOBA N° 1 de fecha 15.08.2019 **(la medida cautela fue confirmada por la Sala "B" de la Cámara Federal de Córdoba con fecha 14/2/2020)**, se determinó que:

"*La empresa actora "BODEGAS ESMERALDA S.A.", **inicia acción declarativa de certeza constitucional en contra de Administración Federal de Ingresos Públicos**, solicitando en particular la **inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los últimos párrafos del Art.95** de la Ley 20.628t.o. 1997 y sus modificaciones y de toda norma en tanto impiden a la firma actora aplicar el "ajuste por inflación impositivo" del Título VI, Art.94 y ccs., del Impuesto a las Ganancias ley 20.628, así como **califican de arbitrario el diferimiento dispuesto en el Art.2 agregado a continuación del Art.118**, Ley 20.628, en su **Declaración Jurada del Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2019 -cierre 31 de marzo de 2019**, disponiéndose en consecuencia que se presente la citada Declaración Jurada aplicando el aludido ajuste por inflación, sin el diferimiento referido.*

*Específicamente **se alega que la no aplicación del "ajuste por inflación" importa que el impuesto así representa una alícuota que absorbe el 60,25 % del resultado impositivo ajustado por inflación, y el 45,74 % de la utilidad contable ajustada por inflación**, recordando que la alícuota establecida por la Ley de Impuestos a las Ganancias es del 30% para el ejercicio fiscal citado. Lo cual excede claramente la previsión legislativa produciéndose, según se sostiene, una absorción sustancial de la renta de la empresa actora que se impugna por confiscatoriedad. **Se expresa que el Impuesto a las ganancias ejercicio 2019 determinado sin aplicar el ajuste por inflación asciende a la suma de $ 504.283.045, mientras que el gravamen aplicando dicho mecanismo arroja la suma de $ 251.114.810, lo que importaría según se alega, un incremento absoluto de $ 253.168.235**.*

Se ofrece por la firma actora prueba documental y pericial contable.

*A tal efecto se acompañó por la empresa actora documental reservada (tres cuadernillos), consistente en "Información Contable Especial requerido por RG (AFIP) 3363 " de Contador Público Ricardo Alfredo Viano Mat. ... CPCE Córdoba; "Estados Financieros Individuales por el Ejercicio 1°/04/2018 al 31/03/2019, con "Informe de Auditor Independiente" Cr. Ricardo Alfredo Moyano Mat. ... CPCE Córdoba; y cuadernillo "Ajuste por Inlfación Impositivo-Ejercicio Fiscal 2019-Ejercicio Finalizado 31/3/2019", de donde surge Anexo IV el monto de $ 504.283.045 como impuesto a las ganancias determinado "sobre el resultado histórico 2019"; así como en el Anexo I se verifica en síntesis el cuadro de los porcentajes de las alícuotas obtenidas antes y después de aplicar "ajuste por inflación", suscripto por el Cr. Ricardo Alfredo Viano; y los montos que antes se señalaron como finales antes y después de la aplicación de dicho mecanismo. En estos informes se explican pormenorizadamente los procedimientos utilizados y las comparaciones realizadas para el cálculo del ajuste por inflación de acuerdo a la ley del impuesto a las ganancias en el caso concreto de "BODEGAS ESMERALDA S.A." por el ejercicio fiscal finalizado el 31 de marzo de 2019. Lo que arriba a una diferencia estimada en $ 253.168.235, **lo que alegan, como un impuesto resultante en un 60,25 %, es decir mas del 100% de la alícuota prevista que asciende al 30%** actualmente, todo lo cual se impugna en la presente acción por confiscatoriedad. Esta documental finaliza con un "Informe Especial sobre los Resultados Fiscales, emitido por Cr. Público Independiente que suscribe Cr. Viano, con firma certificado por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Córdoba.*

*Examinando las actuaciones, en un análisis que no requiere de la certeza acerca de la existencia del derecho, sino que se trata de establecer un grado de verosimilitud suficiente, se advierte que se verifican los requisitos del Art. 230 del CPCN, como así también los presupuestos del Art.13 de la ley 26.854, **teniendo en cuenta que la firma actora podría verse afectada en la real capacidad contributiva** lo que redundaría en perjuicio de su desenvolvimiento económico con las consecuencias que pudieran reflejarse tanto en lo impositivo, como laboral y previsional.*

*Por lo expuesto es que **corresponde hacer lugar a la medida cautelar solicitada por el plazo de seis meses** (Art. 5, 1° párrafo de la ley 26.854), **ordenándose a la Administración Federal de Ingresos Públicos-Dirección General Impositiva que arbitre los medios necesarios a fin de que la empresa actora presente la Declaración Jurada del Impuesto a las Ganancias del período fiscal finalizado el 31 de marzo de 2019, aplicando el "ajuste por inflación" contemplado en el Título VI de la Ley de Impuestos a las Ganancias, tomando como índice el "IPC" y sin el diferimiento dispuesto en el Art.2° agregado a continuación del Art.118 de la citada ley, absteniéndose de iniciar y/o proseguir cualquier reclamo administrativo o judicial derivado de la diferencia de impuesto que a su criterio pueda resultar, trabar por si o judicialmente medidas cautelares en resguardo del crédito, iniciar acciones bajo la ley Regimen Penal Tributario**.*

Fíjase como contracautela el ofrecimiento de bienes o seguro de caución equivalente a la suma que se denuncia como diferencia cuestionada del impuesto a determinar por la suma de pesos doscientos cincuenta y tres millones ciento sesenta y ocho mil doscientos treinta y cinco ($ 253.168.235). Ratificada que fuera, líbrese oficio a AFIP-DGI, cuya confección y diligenciamiento se encuentra a cargo de la parte interesada. Téngase presente la autorización conferida por el Dr.German Luis Gianotti, a los abogados Tomás Bobadilla y Nicolás Mauro, en los términos del Art.1276, CPCN.- Notifíquese.-

RICARDO BUSTOS FIERRO
JUEZ FEDERAL"

JURISPRUDENCIA RESPECTO DEL AJUSTE POR INFLACION IMPOSITIVO (LUEGO DE LA REFORMA DE LA LEY 27.430)

COMPUTO DEL 100% DEL AJUSTE POR INFLACION IMPOSITIVO EN LUGAR DEL COMPUTO EN SEXTOS COMO ESTABLECIA LA LIG CON LA REFORMA DE LA LEY 27.541 (ACTUAL ART. 194 DE LA LIG).

BIO BAHIA SA CAMARA FEDERAL DE BAHIA BLANCA DEL 03.02.2022

Se trata de una acción declarativa de inconstitucionalidad. Computo del ajuste por inflación impositivo en 1/6. Confiscatoriedad.

"*VISTO: Este expediente Nº FBB 6573/2020/CA1, caratulado: "BIO BAHIA S.A. c/ ESTADO NACIONAL AFIP s/ACCION MERE DECLARATIVA DE INCONSTITUCIONALIDAD", proveniente del* ***Juzgado Federal Nº 2*** *de esta ciudad, puesto al acuerdo para resolver los recursos de apelación interpuestos a fs. 210, 211, 215, 218 y 220 contra la sentencia de fs. 202/209 y la regulación de honorarios de fs. 214.*

El señor Juez de Cámara, Roberto Daniel Amabile, dijo:

EL JUZGADO FEDERAL Nº 2 DE BAHIA BLANCA ADMITIO EL COMPUTO DEL 100% DEL AJUSTE POR INFLACIÓN IMPOSITIVO SIN EL DIFIRIMIENTO EN 1/6 ESTABLECIDO EN EL ART. 194 DE LA LIG

1ro.) Que a fs. 202/209, ***la Sra. Jueza de grado hizo lugar parcialmente a la demanda*** *interpuesta por el Dr. Reynaldo Ramiro Rost, en representación de Bio Bahía S.A.,* ***facultando al actor a la aplicación del ajuste por inflación en relación al impuesto a las ganancias a tributar computando el 100% del ajuste (aplicación integral), sin tener que hacerlo utilizando el mecanismo impuesto por el art. 194 de la ley 20.628 del Impuesto a las Ganancias (Decreto 824/2019) en cuanto dispone el diferimiento en sextos en relación al ejercicio iniciado el 1 de enero de 2019****.*

SE DESESTIMA EL PLANTEO DE INCONSTITUCIONALIDAD TENEINDO EN CUENTA EL PRECENTE "CANDY" DE LA CSJN

PERO IGUAL QUE EN EL CASO "CANDY" SE ENCUENTRA ACREDITADA LA CONFISCATORIEDAD

Para así resolver, la a quo entendió que, ***sin perjuicio de desestimar el planteo de inconstitucionalidad*** *de las normas que dan sustento a la acción,* ***con fundamento en la postura adoptada por la CSJN en el fallo "Candy"****, el presente caso se ajusta a los lineamientos detallados en dicho precedente jurisprudencial y* ***se encuentran reunidos los recaudos fijados en aquellos para tener por acreditada la confiscatoriedad*** *invocada por la parte actora, la que no se encuentra condicionada al año fiscal en que se produce sino a la configuración de las circunstancias fácticas que configuran tal supuesto.*

(..)
APELACION DEL FISCO NACIONAL

3ro.) Por su parte, a fs. 211 ***la parte demandada interpuso recurso de apelación****, el cual fue debidamente fundando a fs. 221/236.*

En primer lugar, ***cuestionó la vía intentada, por no encontrarse reunidos los requisitos para la procedencia de la vía de la acción declarativa de conformidad con lo previsto por el art. 322 del CPCCN*** *y de acuerdo a los lineamientos establecidos por la jurisprudencia del Máximo Tribunal.*

Sobre el particular, sostuvo que en el caso de autos no se advierte situación de incertidumbre alguna que habilite esta acción, dado que las leyes comprometidas se encuentran sancionadas de conformidad con los preceptos constitucionales, no existió ni existe actividad administrativa que pueda concretar un agravio a la contribuyente y, por último, esta contaba con un remedio específico para canalizar, a todo evento, su consulta y pretensión.

Al respecto, indicó que no puede soslayarse que ***el actor presentó su declaración jurada del Impuesto a las Ganancias por el período fiscal 2019, sin contemplar la normativa que ataca, es decir, computándose el 100% del ajuste por inflación, y no 1/6 como la habilitaba la ley****; por ello, la contribuyente no necesita la "convalidación judicial" de la presentación de la Declaración Jurada efectuada, en tanto no existen en la actualidad derechos o garantías constitucionales afectados, ni tampoco riesgo inminente que ello ocurra.*

Asimismo, destacó que a la fecha ***no existe intimación o proceso de fiscalización*** *iniciado en su contra,* ***y mucho menos un procedimiento de determinación de oficio****, por lo que el pedido de la actora debe ser entendido como una indagación meramente especulativa o consultiva.*

Por otro lado, sin perjuicio del rechazó de la acción en punto a la inconstitucionalidad esgrimida, hizo referencia a las normas jurídicas cuestionadas, resaltando que el legislador expresamente ha habilitado el ajuste impositivo por inflación en el Título VI de la LIG y que ***la modificación efectuada por la Ley 27.541 al plexo normativo relativo al ajuste impositivo por inflación, se inscribe y tiene fundamento en la situación de emergencia pública*** *que atraviesa nuestro país, y que fuera declarada mediante el artículo 1 de la ley citada.*

De manera tal, que ***la modificación al sistema de ajuste por inflación responde a una medida excepcional tomada por el congreso a partir de la extrema situación de emergencia*** *que acaece en el país, cuya justificación y razonabilidad hallan sustento en un contexto coyuntural de extrema dificultad, y que su apreciación constituye un resorte exclusivo del Poder Legislativo y se encuentra vedada, en principio, al Poder Judicial.*

En la misma dirección, sostuvo que ***la normativa cuestionada no violenta el principio de igualdad****, dado que la carga tributaria que el contribuyente debe soportar es un reflejo justo, razonable y proporcional a su capacidad contributiva.*

Finalmente, ***alegó la falta de demostración de la confiscatoriedad*** *para precisar el agravio al derecho de propiedad que se invoca, el cual entiende es solo conjetural, dogmático e infundado, por no haberse demostrado conforme doctrina de la CSJN acabada y categóricamente una violación del derecho pregonado.*

En ese sentido, señaló que ***la prueba documental acompañada por el accionante no permite deducir por sí sola la confiscatoriedad*** *del tributo, y que* ***las afirmaciones vertidas en la pericia contable realizada en autos no revisten***

real gravitación, por tratarse de un dictamen parcial e insuficiente cuyos defectos e inconsistencias (que ahora reitera) fueron oportunamente objeto de impugnaciones *de su parte.*

Concluyendo, en consecuencia, que el hecho de haberse apoyado la a quo en la validez del citado dictamen para fundar su resolución, significa una inversión injustificada de la carga de la prueba que torna arbitraria la sentencia de grado.

(..)
SENTENCIA DE LA CAMARA

RESPECTO DE LA PROCEDENCIA DE LA ACCION DECLARATIVA DE INCONSTITUCIONALIDAD

6to.) Entrando a decidir, corresponde preliminarmente dar tratamiento al primero de los agravios formulados por la demandada, respecto de la improcedencia de la vía elegida por el contribuyente para encausar su pretensión, por entender que ***no existe una situación de incertidumbre*** *actual real para el actor, en tanto* ***pudo presentar su declaración jurada sin aplicar el diferimiento de sextos y ello a la fecha no fue objeto de cuestionamientos formales por parte del ente recaudador****.*

Al respecto, considero que no asiste razón a la recurrente, toda vez que, si bien es cierto que, de modo habitual, en materia tributaria la lesión al actor se genera por un acto administrativo que afecta uno o más de sus intereses legítimos, de modo directo y concreto (Fallos: 307:1379; 327:2529), también lo es que "la inexistencia de un acto administrativo no implica, de forma automática, la improcedencia de la acción declarativa".

En el caso concreto, observó que, independientemente de la posibilidad que tuvo el actor de hacer uso de la facultad de presentar su declaración utilizando el mecanismo de ajuste por inflación que consideraba adecuado -esto es, deduciéndolo en forma total-, y que, efectivamente, por el momento la autoridad administrativa no se ha expedido en forma contraria a su interés, ***de la sola lectura de la actitud asumida en autos al contestar la demanda e interponer el presente recurso, se advierte con claridad la postura de rechazo de la AFIP****.*

Así, el Máximo Tribunal ha precisado que "la situación de incertidumbre que afecta el ejercicio de un derecho individual puede derivarse de un contexto normativo o administrativo que el peticionante puede tener legítimo interés en esclarecer de forma inmediata, sin estar obligado a propiciar o soportar un acto administrativo que concrete su agravio. Ello puede darse, por ejemplo, cuando en el tiempo previo al acto administrativo que concretaría el agravio, el derecho que el actor busca proteger se encuentra de hecho negado o cuando el costo en que debe incurrir durante dicho tiempo implica en la práctica la negación del derecho que busca proteger. Sin embargo, en casos de esta naturaleza es el actor quien debe acreditar de qué modo esa incertidumbre afecta sus derechos, a través de la exposición de los presupuestos de la acción y la demostración de que concurren en el caso. Así, debe hacer manifiesta la existencia de una actividad o un contexto normativo que, en forma actual, ponga en peligro el o los derechos invocados o les cause lesión con concreción suficiente para justificar la actuación del Poder Judicial" (CSJN, F. 237 L. REX "Festival de Doma y folklore c/Estado Nacional s/acción meramente declarativa de derecho", sentencia del 20/02/2018, considerando 9°, Fallos: 341:101).

Extremos que estimo han sido debidamente acreditados en autos por el actor, en tanto, al promover la presente acción, ***se explicitaron los motivos por los que -con sustento en el informe suscripto por su profesional contable- la prohibición de aplicar el ajuste por inflación en su totalidad al período fiscal 2019 derivaría en la determinación de un tributo confiscatorio (en línea con los parámetros establecidos en el caso "Candy" de la CSJN), con un alícuota efectiva 80,22%****; que en definitiva también tendría repercusión sobre el pago de los anticipos de ganancia del año siguiente.*

Todo lo cual, torna procedente el criterio de la CSJN citado precedentemente en cuanto a la inconveniencia de que el contribuyente se vea obligado a esperar el eventual dictado de un acto administrativo que concrete su agravio, evidenciando que ***la incertidumbre sobre la aplicación del mecanismo de reajuste por inflación para el período fiscal 2019 afecta claramente sus derechos****.*

SENTENCIA DE LA CAMARA

RESPECTO DE LA CUESTION DE FONDO

7mo.) Sentado lo expuesto, ingresando en el análisis del agravio vinculado a la constitucionalidad de las normas en juego, cabe señalar, que del análisis de la normativa bajo estudio y de las versiones de las partes surge que en el presente no se encuentran controvertida la posibilidad o no de aplicar mecanismos de ajuste por inflación para la determinación del impuesto a las ganancias previstos en la ley 27.430, sino que, ***la cuestión a dilucidar consiste en determinar si, en razón de la prueba producida en autos, las modificaciones introducidas primero por la ley 27.468*** (COMPUTO EN 1/3 DEL AJUSTE POR INFLACION IMPOSITIVO) ***y luego por la 27.541*** (COMPUTO EN 1/6 DEL AJUSTE POR INFLACION IMPOSITIVO)***, que limitaron el modo en el que dicho ajuste podía ser utilizado en el año en curso, implican una reglamentación inconstitucional que resulta confiscatoria del derecho de propiedad del contribuyente****.*

LA CUESTION VINCULADA A LA CONFISCATORIEDAD ES ANALOGA A LA DECIDIDA POR LA CSJN EN "CANDY"

EN "CANDY SE DISCUTIA LA APLICACIÓN DEL AJUSTE POR INFLACION IMPOSITIVO

AQUÍ SE DISCUTE SU COMPUTO EN 1/6

Es decir, que si bien ***la cuestión vinculada a la confiscatoriedad impositiva resulta sustancialmente análoga a la decidida por la CSJN en el precedente "Candy"*** *(Fallos: 332:1571), consideró oportuno destacar, que la misma tiene lugar en un marco normativa diametralmente opuesta a la existente al momento del citado fallo, en tanto allí, el contribuyente discutía en su origen la constitucionalidad de la prohibición de realizar ajustes por inflación que imperaba*

en la materia, mientras que, con el actual sistema vigente, dicha herramienta de reajuste se encuentra expresamente reconocida en nuestra normativa, aunque limitada en cuanto al porción que puede ser deducida en cada período fiscal (1/6). Siendo esta última restricción la que se pretende tachar de inconstitucional.

El contribuyente no discute en autos el procedimiento político constitucional seguido para el dictado de las normas cuestionadas, así como tampoco, los fundamentos relativos la situación de emergencia pública que pudieron ser tenidos en cuenta para su promulgación invocados como agravio por la demandada, dado que ello sí implicaría una intromisión del Poder Judicial en una discusión que ya fue suficientemente efectuada y resuelta en el seno de los poderes democráticos; sino que, por el contrario, el planteo de constitucionalidad promovido, apunta específicamente a la aplicación de la mencionada reglamentación a un caso concreto, jurídica y temporalmente determinado, con un descripción detallada de la afectación

EL COMPUTO DEL AJUSTE POR INFLACION EN 1/6 ARROJA UNA ALICUOTA EFECTIVA DEL 80,22%

Ello así, debido a que, conforme el planteo efectuado por la parte actora, ***la incidencia del monto que arroja el cálculo del impuesto a las ganancias siguiendo los lineamientos del sistema actual (con diferimiento de sextos), respecto de la base imponible que se obtiene del cálculo de la ganancia sujeta a impuesto para el ejercicio fiscal 2019 con la deducción del total del ajuste por inflación*** *correspondiente a dicho período,* ***arroja como resultado final una alícuota efectiva del 80,22%****.*

De modo que, es sobre dicha regulación puntualmente vinculada al fraccionamiento y diferimiento del ajuste por inflación sobre la cual debe recaer el análisis de constitucionalidad planteado, a fin de valorar si efectivamente se ha demostrado en autos que la aplicación de tal reglamentación en el caso concreto vulnera el derecho de propiedad del accionante en violación al principio de no confiscatoriedad, sin que ello signifique, pronunciarse respecto de la validez de la norma en forma abstracta para todos los períodos subsiguientes del mismo contribuyente y, mucho menos, con efecto erga omnes.

8vo.) Bajo esta perspectiva, resulta determinante entonces, evaluar el agravio final relativo a la falta de demostración de la confiscatoriedad alegada por el actor y la arbitrariedad de la interpretación efectuada por la a quo en la sentencia recurrida, dado que ***la cuestión a resolver se centra entonces en dilucidar si los parámetros establecidos por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente "Candy" (Fallos: 332:1571) resultan de aplicación al caso planteado*** *por la empresa actora.*

LA CAMARA RECUERDA LO RESUELTO POR LA CSJN EN EL CONSIDERANDO 14) DE "CANDY"

En dicha oportunidad, el Máximo Tribunal sostuvo que "...si bien el mero cotejo entre la liquidación de la ganancia neta sujeta al tributo efectuada sin el ajuste por inflación, y el importe que resulta de aplicar a tal fin el referido mecanismo no es apto para acreditar una afectación al derecho de propiedad (confr. causa citada 'Santiago Dugan Trocello'), ello ***no debe entenderse como excluyente de la posibilidad de que se configure un supuesto de confiscatoriedad si entre una y otra suma se presenta una desproporción de magnitud tal que permita extraer razonablemente la conclusión de que la ganancia neta determinada según las normas vigentes no es adecuadamente representativa de la renta, enriquecimiento o beneficio que la ley del impuesto a las ganancias pretende gravar****" (Consid. 14).*

PAUTAS QUE SE DEBEN EVALUAR PARA DETERMINAR LA INCONSTITUCIONALIDAD DE UN IMPUESTO

PARA QUE SE CONFIGURE LA CONFISCATORIEDAD EL IMPUESTO DEBE ABSORBER UNA PORCION SUSTANCIAL DE LA RENTA O DEL CAPITAL

*Para ello, se establecieron diferentes pautas que deben ser evaluadas para analizar la constitucionalidad de un tributo:: a) "...****para que se configure un supuesto de confiscatoriedad debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital*** *(Fallos: 242:73 y sus citas; 268:56; 314:1293; 322:3255, entre muchos otros)."; b)* ***poner "...énfasis en la actividad probatoria*** *desplegada por el actor,* ***requiriendo una prueba concluyente a efectos de acreditar la confiscatoriedad*** *que se alega (Fallos: 220:1082, 1300; 239:157; 314:1293; 322:3255, entre otros)."; y c) tener en cuenta que"...el poder estatal de crear impuestos no es omnímodo e ilimitado, pues tiene un natural valladar en los preceptos constitucionales que requieren que* ***las contribuciones sean razonables en cuanto no han de menoscabar con exceso el derecho de propiedad del contribuyente*** *que debe soportarlas (Fallos: 235:883)".*

En síntesis, podemos señalar, que como principio ***la confiscatoriedad implica un perjuicio cuando el gravamen absorbe una parte sustancial de las rentas reales o potenciales*** *-de acuerdo a una explotación racional de la fuente productora de rédito de una empresa o actividad, encontrándose la prueba de dicho perjuicio a cargo de quien lo alega.*

EL LIMITE DEL 33% DE OTROS PRECEDENTES DE LA CSJN NO RESULTA SUFICIENTE

Ello es así, por cuanto en el citado fallo, el Cimero Tribunal se refirió expresamente a la ***imposibilidad de estar férreamente atado a los parámetros establecidos en otros precedentes para fijar los límites de confiscatoriedad (33%)****, por cuanto las características particulares que presenta el impuesto a las ganancias "... difieren de las propias de otras gabelas examinadas en anteriores fallos (vgr. Impuesto sucesorio Fallos: 234:129; 235:883; contribución territorial Fallos: 206:214, 247; 209:114; 210:172 y 239:157; ahorro obligatorio Fallos:318:676 y 785)" (considerando 12).*

ANALISIS DE LA PRUEBA DE LA CAUSA

9no.) Precisado lo que antecede, del devenir probatorio de la presente causa se observa que, tal como fuera destacado en la anterior intervención de esta sala en el incidente de medida cautelar, en oportunidad de instar la acción la parte actora acompañó la ***declaración jurada del Impuesto a las Ganancias correspondiente al período fiscal 2019*** *- oportunamente presentada al ente recaudador- con un detalle de las pautas para la determinación de la renta en el ejercicio liquidado y las del cálculo del monto total del ajuste por inflación que cabría aplicar, más las diferencias de*

resultados si se deduce el total del monto del ajuste o sólo un sexto, seguido de un ***informe de aseguramiento*** ***de su contador público elaborado conforme a las pautas de la Resolución Técnica 37 de la Federación Argentina de Consejo Profesional de Ciencias Económicas****.*

CON EL COMPUTO EN 1/6 DEL AJUSTE POR INFLACION IMPOSITIVO EL IMPUESTO DETERMINADO ES DE $ 12.384.193,29

CON EL COMPUTO TOTAL DEL AJUSTE POR INFLACION IMPOSITIVO EL IMPUESTO DETERMINADO ES DE $ 4.631.336,08

ARROJANDO UNA ALICUOTA EFECTIVA DE 80,22%

De tales elementos, propios del régimen general de autodeterminación impositiva, surgía que ***la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación con diferimientos en sextos implicaba para el actor un impuesto determinado final de $ 12.384.193,29 (lo que arrojaba una alícuota efectiva de imposición de 80,22%) en lugar de los $4.631.336,08 que correspondían sin el diferimiento en sextos****. Sin embargo, frente al desconocimiento general efectuado por la apoderada de la AFIP, la magistrada de grado ordenó la realización de una pericia contable, la cual quedo a cargo del Cdor. Víctor Hugo Susbielles.*

LA JUEZA DE PRIMERA INSTANCIA ORDENO UNA PERICIA CONTABLE

CON EL COMPUTO EN 1/6 DEL AJUSTE POR INFLACION IMPOSITIVO EL IMPUESTO DETERMINADO ES DE $ 12.384.193,29

CON EL COMPUTO TOTAL DEL AJUSTE POR INFLACION IMPOSITIVO EL IMPUESTO DETERMINADO ES DE $ 4.631.336,08

LA DIFERENCIA DE IMPUESTO ES DE $ 7.752.857,21

TASA EFECTIVA DE IMPUESTO A LAS GANANNCIAS DE 80,22%

En dicha oportunidad, ***el perito destacó*** *en primer lugar que analizados los libros contables y las declaraciones juradas de la parte actora "Se puede observar que* ***con la imputación parcial 1/6 del ajuste por inflación impositivo*** *conforme a los lineamientos de la Ley de la Ley de Impuesto a las Ganancias,* ***se llega a un impuesto determinado de '12.384.193.29****', y* ***con un ajuste por inflación impositivo, se arriba a un impuesto determinado de $ 4.631.336.08****, lo cual hace surgir una* ***diferencia de impuesto a las ganancias de $ 7.752.857.21****", luego de lo cual, corroboró los montos indicados por el contribuyente según los dos métodos de cálculo expuestos, afirmando -en definitiva- que "...****el computo de un sexto, modifica el resultado del ejercicio de principio, no permitiendo un resultado impositivo real, tal distorsión genera una tasa efectivo del Impuesto a las Ganancias que alcanza al 80.22 %****, tasa muy por demás elevada con relación a la tasa real que determina la Ley de impuesto a las ganancias de 30%." (cf. Dictamen pericial de fs. 179/181).*

NO HAY DISCREPANCIA ENTRE LAS CIFRAS ESGRIMIDAS POR LA EMPRESA Y LA PERICIA CONTABLE

Ahora bien, de la lectura de los agravios esgrimidos por la recurrente, en consonancia con los motivos por los que se impugnó la mencionada pericia, se observa que la crítica del ente recaudador ***no se circunscribe a los valores numéricos a los que arriban tanto su contraparte como el profesional contable****, sino que giran en torno al entendimiento de que* ***el dictamen pericial no se encontraría lo suficientemente fundado****.*

En este sentido, la apoderada de la AFIP hace hincapié en cuestiones terminológicas como el hecho de que el perito haya considerado que la declaración jurada del actor fue presentada en cumplimiento de la normativa legal vigente, cuando en realidad por no haber utilizado el método de diferimiento de sextos que aquí se discute ello no pudo haber sido así, o procedimentales, relativas a la metodología o profundidad de la indagación efectuada por el perito para arribar a las conclusiones que expone.

VALOR PROBATORIO DEL INFORME PERICIAL CONTABLE

Al respecto, es dable poner de resalto que, en lo atinente al valor probatorio del informe pericial contable, ***debe reconocerse validez a las conclusiones del experto*** *para la decisión de aspectos que requieren apreciaciones específicas de su saber técnico,* ***de las que sólo cabría apartarse ante la evidencia de errores manifiestos o insuficiencia de conocimientos científicos*** *(Fallos: 319:469; 320:326), circunstancias que no concurren en el caso.*

LAS CRITICAS DEL FISCO RESULTAN INSUFICIENTES

De conformidad con lo señalado por la a quo, ***las críticas no revisten real gravitación para descalificar el dictamen****, por cuanto, independientemente de la diferencia de criterios que pudieran existir para justificar la tarea profesional encomendada al perito, lo cierto es que en ningún momento se cuestiona o siquiera objeta la validez de los resultados expuestos, las diferencias porcentuales existentes entre las dos formas de calcular el tributo y las razonables consecuencias para la actividad del contribuyente derivadas de un incremento significativo en el importe final del gravamen.*

POR SIMPLE CALCULO ARITMETICO SE OBTIENE LA ALICUOTA EFECTIVA DEL 80,22%

ESTA PROBADA LA CONFISCATORIEDAD

SE PRODUCE UN INSUMO NOTORIO DE UNA PORCION SUSTANCIAL DE LAS RENTAS

Resultados ellos, a partir de los que, ***con un simple cálculo aritmético de la incidencia de la suma del tributo a ingresar sin diferimiento de sextos respecto de la base imponible sujeta impuesto con la deducción del ajuste en su totalidad, se puede obtener la alícuota efectiva del gravamen del 80,22%*** *que el contribuyente denuncia, y* ***por lo tanto tener por fehacientemente comprobada la confiscatoriedad*** *alegada; en tanto, no habiendo el ente recaudador aportado elementos propios de las facultades que le competen en materia de fiscalización o de verificación que permitan vislumbrar la existencia de un incumplimiento del actor en sus labores declarativas,* ***la prueba recabada en esta instancia permite tener por acreditado que la aplicación irrestricta de la normativa reglamentaria implicaría un insumo notorio de una porción sustancial de las rentas*** *obtenidas por el actor.*

Siguiendo ese lineamiento, y particularmente en respuesta al tercer agravio, estimo que el fallo impugnado cumple con la manda de motivación suficiente, pues contiene una explicación de la conclusión a la que arriba la jueza a quo, que aparece como el resultado de un análisis racional de los elementos obrantes en la causa y su aplicación al caso concreto conforme el actual régimen legal.

10mo.) Consecuentemente, considero que la interpretación propiciada en la resolución atacada, con fundamento en la jurisprudencia sentada por la CSJN y su aplicación al caso concreto, se ajusta a las circunstancias comprobadas en la causa, sin que los argumentos planteados por el Fisco Nacional en su escrito recursivo logren conmover la solución propuesta.
(..)
Por ello, propongo al Acuerdo: 1. ***Rechazar los recursos de apelación interpuestos*** *por la parte actora a fs. 210 y* ***por la demandada*** *a fs. 211 y, en consecuencia,* ***confirmar la resolución*** *de fs. 202/209. 2. Imponer las costas de esta instancia en el orden causado, atento la índole de la cuestión debatida, y diferir la regulación honorarios de los letrados intervinientes hasta tanto sean estimados los de la primera instancia (art. 30, Ley 27.423). 3. Rechazar los recursos de apelación interpuestos por altos, hacer lugar al intentado por bajos y, en consecuencia, elevar los honorarios regulados al Perito Contador Víctor Hugo Susbielles a la suma de ... UMA, equivalentes a la fecha a $64.680 (Ac. CSJN nro. 28/2021; arts. 16, 19, 51 y 60 de la ley de arancel).*
ES MI VOTO.

El señor Juez de Cámara, doctor Pablo A. Candisano Mera, dijo*: Por coincidir en lo sustancial con las consideraciones efectuadas por mi colega preopinante, adhiero a la solución propuesta, y voto en igual sentido.*

Por ello, ***SE RESUELVE: 1. Rechazar los recursos de apelación interpuestos*** *por la parte actora a fs. 210 y* ***por la demandada*** *a fs. 211 y, en consecuencia,* ***confirmar la resolución*** *de fs. 202/209. 2. Imponer las costas de esta instancia en el orden causado, atento la índole de la cuestión debatida, y diferir la regulación honorarios de los letrados intervinientes hasta tanto sean estimados los de la primera instancia (art. 30, Ley 27.423). 3. Rechazar los recursos de apelación interpuestos por altos, hacer lugar al intentado por bajos y, en consecuencia, elevar los honorarios regulados al Perito Contador Víctor Hugo Susbielles a la suma de ... UMA, equivalentes a la fecha a $64.680 (Ac. CSJN nro. 28/2021; arts. 16, 19, 51 y 60 de la ley de arancel)*".

JURISPRUDENCIA RESPECTO DEL AJUSTE POR INFLACION IMPOSITIVO (ANTES DE LA REFORMA DE LA LEY 27.430)

La CSJN determinó en el año 2005 en "Santiago Dugan Trocello SRL" que el art. 39 de la ley 24.073 no es inconstitucional.

Criterio ratificado por la CSJN en el año 2009 en "Candy SA".

La CSJN mantiene la referida doctrina en el año 2021 en "Giorno SA".

Motivo por el cual debe demostrarse la confiscatoriedad caso por caso en función del porcentaje que el impuesto insume respecto del resultado impositivo,

SANTIAGO DUGAN TROCELLO SRL CSJN DEL 30.06.2005

CANDY SA CSJN DEL 03.07.2009

GIORNO SA CSJN DEL 24.06.2021

SWACO DE ARGENTINA SA CSJN DEL 14.02.2012

ESTANCIAS ARGENTINAS EL HORNERO SA CSJN DEL 2.10.2012

ALUBIA SA CSJN DEL 4.11.2014

M. ROYO SA CSJN 5.7.2016

EDUARDO JORGE FELER CSJN 06.08.2020

RELEVAMIENTO DE GUSTAVO NAVEIRA DE 111 FALLOS DE LA CSJN

SANTIAGO DUGAN TROCELLO SRL CSJN DEL 30.06.2005

El juez de primera instancia declaró la inconstitucionalidad del artículo 39 de la ley 24073, así como de toda otra norma que impida aplicar el mecanismo de ajuste por inflación impositivo, para liquidar el impuesto a las ganancias del ejercicio fiscal iniciado el 1 de agosto de 2001 y finalizado el 31 de julio de 2002.

La Cámara Federal de Apelaciones de Paraná confirmó lo resuelto por el juez de primera instancia y, en consecuencia, ratificó la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 39 de la ley 24073, así como de toda otra norma que impida aplicar el mecanismo de ajuste por inflación impositivo, para liquidar el impuesto a las ganancias del ejercicio fiscal iniciado el 1 de agosto de 2001 y finalizado el 31 de julio de 2002.

El señor Procurador General de la Nación dejó sin efecto la sentencia y rechazó "in limine" la demanda de amparo.

La CSJN revocó la sentencia apelada y rechazó la demanda.

Para la CSJN el art. 39 de la ley 24.073, no es inconstitucional per se.

Para la CSJN el mero cotejo entre la liquidación del impuesto a las ganancias efectuada sin el ajuste por inflación impositivo, y la suma que correspondería pagar de impuesto las ganancias en caso de aplicarse el ajuste por inflación impositivo no es apto para acreditar la afectación al derecho de propiedad.

La lesión al derecho de propiedad sólo puede derivar de la mayor o menor equidad de un sistema por sobre el otro, para que proceda la declaración de inconstitucionalidad se requiere que la lesión al derecho de propiedad sea "manifiesta, clara e indudable".

"*Que las cuestiones planteadas han sido adecuadamente consideradas en el dictamen del señor procurador general de la Nación, cuyos fundamentos son compartidos por el Tribunal, y al que corresponde remitirse a fin de evitar reiteraciones innecesarias.*

Sin perjuicio de ello, se estima pertinente agregar que ***el mero cotejo entre la liquidación del impuesto efectuada sin el ajuste por inflación, y la suma que correspondería abonar por el tributo en caso de aplicarse tal mecanismo de ajuste no es apto para acreditar la afectación al derecho de propiedad*** *alegado por la actora. En efecto, pese a que en el segundo supuesto el importe sería sensiblemente inferior -y al margen de que se trata de cálculos presentados por la demandante sobre una materia compleja, como lo es la determinación del impuesto a las ganancias, efectuados sin intervención y sin haberse dado oportunidad de un adecuado control al organismo recaudador- resulta aplicable lo expresado al respecto por el Tribunal en un caso que guarda cierta analogía con el "sub examine" (Fallos: 320:1166) en el sentido de que* ***"tal compulsa no trasciende el ámbito infraconstitucional, y sólo podría derivar de ella la mayor o menor bondad o equidad de un sistema por sobre el otro, pero no la demostración de la repugnancia de la solución establecida por el legislador con la cláusula constitucional invocada"****, máxime habida cuenta de que para que proceda la declaración de inconstitucionalidad se requiere que tal repugnancia sea "manifiesta, clara e indudable".*

Por ello, de conformidad con lo dictaminado por el señor procurador general, se declara procedente el recurso extraordinario, ***se revoca la sentencia apelada y se rechaza la demanda****. Con costas. Agréguese el recurso de hecho a los autos principales, y reintégrese el depósito de fs. 74. Notifíquese y devuélvanse las actuaciones al Tribunal de origen.*

Enrique S. Petracchi
Augusto C. Belluscio
Juan C. Maqueda
Elena I. Highton de Nolasco
Carmen M. Argibay

DICTAMEN DE LA PROCURACION GENERAL DE LA NACION

Suprema Corte:

I. A fs. 246/251, ***la Cámara Federal de Apelaciones de Paraná confirmó lo resuelto en la instancia anterior y, en consecuencia, ratificó la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 39 de la ley 24073****, 4 de su similar 25561 y 5 del decreto 214/2002, así como de toda otra norma que impida aplicar el mecanismo de ajuste por inflación establecido en los artículos 94 y ss. de la ley 20628 (t.o. por decreto 649/1997) para liquidar el impuesto a las ganancias del ejercicio fiscal iniciado el 1 de agosto de 2001 y finalizado el 31 de julio de 2002.*
(..)
II. Disconforme, la demandada interpuso el recurso extraordinario de fs. 254/265, que fue concedido a fs. 276/277 en cuanto se puso en tela de juicio la interpretación y alcance de normas de carácter federal, al tiempo que se lo desestimó en lo referente a arbitrariedad y gravedad institucional. Ante esta decisión, la apelante presentó recurso de hecho que corre agregado por cuerda.
(..)
OPINION DEL PROCURADOR GENERAL

En tales condiciones, no advierto que se configure en autos el supuesto de procedencia examinado anteriormente, en las condiciones fijadas por la jurisprudencia del Tribunal, dado que la restricción consagrada por los artículos 39 de la ley 24073 y 4 de su similar 25561, así como por el artículo 5 del decreto 214/2002, ***no se evidencia en mi criterio como clara, palmaria o manifiestamente contraria a las disposiciones constitucionales*** *invocadas.*

En efecto, el artículo 39 de la ley 24073 dispuso a los fines de las actualizaciones de valores previstas en la ley 11683 y en las normas de los tributos por ella regidos, no alcanzados por las disposiciones de la ley 23928, que las tablas e índices que a esos fines elabora la Dirección General Impositiva para ser aplicados a partir del 1 de abril de 1992, deberán, en todos los casos, tomar como límite máximo las variaciones operadas hasta marzo de 1992 inclusive.

A su turno, el artículo 4 de la ley 25561 modificó -en lo que aquí interesa- el texto de los artículos 7 y 10 de la ley 23928. Con su nueva redacción, el artículo 7 dispone: "El deudor de una obligación de dar una suma determinada de pesos cumple su obligación dando el día de su vencimiento la cantidad nominalmente expresada. En ningún caso se admitirá actualización monetaria, indexación por precios, variación de costos o repotenciación de deudas, cualquiera fuere su causa, haya o no mora del deudor, con las salvedades previstas en la presente ley".

Por su parte, el artículo 10 ahora establece: "Mantiénense derogadas, con efecto a partir del 1 de abril de 1991, todas las normas legales o reglamentarias que establecen o autorizan la indexación por precios, actualización monetaria, variación de costos o cualquier otra forma de repotenciación de las deudas, impuestos, precios o tarifas de los bienes, obras o servicios. Esta derogación se aplicará aun a los efectos de las relaciones y situaciones jurídicas existentes, no pudiendo aplicarse ni esgrimirse ninguna cláusula legal, reglamentaria, contractual o convencional inclusive convenios colectivos de trabajo de fecha anterior, como causa de ajuste en las sumas de pesos que corresponda pagar".

***Es evidente, en mi criterio, que tanto el artículo 39 de la ley 24073 como el artículo 4 de la ley 25561 que sustituyó el texto de los artículos 7 y 10 de su similar 23928 representan una decisión clara y terminante del Congreso Nacional de ejercer las funciones que le encomienda el artículo 67, inciso 10) de la CN** (texto anterior a la reforma de 1994, vigente a la promulgación de la ley 24073. Actual artículo 75, inciso 11]).*

Creo necesario recordar que, con sustento en idéntico precepto constitucional, VE ratificó la competencia del Congreso Nacional para dictar la ley 23928 y aclaró que, a partir de tal acto legislativo, no sólo habían quedado derogadas disposiciones legales sino que, además, debían ser revisadas las soluciones de origen pretoriano que admitían el ajuste por depreciación, en cuanto, precisamente, se fundaron en la falta de decisiones legislativas destinadas a enfrentar el fenómeno de la inflación (Fallos: 315:158, 993).

*Desde esta perspectiva, **no cabe sino reafirmar aquí que la prohibición al reajuste de valores así como de cualquier otra forma de repotenciar las deudas, ordenada por los preceptos cuestionados, es un acto reservado al Congreso Nacional por disposiciones constitucionales expresas y claras**, pues es quien tiene a su cargo la fijación del valor de la moneda y no cabe pronunciamiento judicial ni decisión de autoridad alguna ni convención de particulares tendientes a su determinación (Fallos: 225:135; 226:261 y sus citas).*
(..)
*En tales condiciones, **no puede desconocerse que el acierto o el error, el mérito o la conveniencia de las soluciones legislativas no son puntos sobre los que el Poder Judicial deba pronunciarse** (Fallos: 313:410), por lo que **la declaración de inconstitucionalidad de una ley -acto de suma gravedad institucional- exige que la repugnancia de la norma con la cláusula constitucional sea manifiesta, clara e indudable** (Fallos: 314:424; 320:1166). Y que **quien tacha de inconstitucional una norma tributaria aduciendo que viola sus derechos de propiedad e igualdad debe probar de modo concluyente cómo tal afectación ha tenido lugar** (arg. Fallos: 314:1293 y 320:1166).*
(..)
Para finalizar, creo necesario destacar que las consideraciones anteriores no importan abrir juicio definitivo sobre la legitimidad de la pretensión sustancial de la amparista en orden a los derechos que entienden le asisten, la que podrá entonces ser debatida y dilucidada por la vía pertinente.

*IV. Por lo expuesto, opino que corresponde **dejar sin efecto la sentencia** de fs. 246/251 en cuanto fue materia de apelación extraordinaria **y rechazar "in limine" la demanda de amparo**.*

Buenos Aires, 19 de noviembre de 2004

Esteban Righi".

CANDY SA CSJN DEL 03.07.2009

El juez federal de Catamarca hizo lugar a la acción de amparo y, declaró la inconstitucionalidad del artículo 39 de la ley 24073.

La Cámara Federal de Apelaciones de Tucumán confirmó la sentencia del juez federal.

El Procurador General de la Nación revocó la sentencia apelada, destacando que en caso que se considere que no se ha demostrado adecuadamente el acaecimiento de un resultado confiscatorio en la renta o en el patrimonio, se debería rechazar la demanda.

La CSJN por mayoría revoca la sentencia apelada, pero hace lugar a la acción de amparo.

Para la CSJN el art. 39 de la ley 24.073, no es inconstitucional per se.

La CSJN entiende que la prohibición de utilizar el mecanismo de ajuste por inflación impositivo, genera que la alícuota efectiva a ingresar de impuesto a las ganancias, insume una parte sustancial de las rentas obtenidas, excediendo cualquier límite razonable de imposición, configurándose así un supuesto de confiscatoriedad.

Del informe técnico se desprende que, de no recurrirse en el período fiscal finalizado el 31/12/2002 al mecanismo de ajuste por inflación impositivo, la alícuota efectiva del tributo a ingresar no sería del 35% sino que representaría el 62% del resultado impositivo ajustado correspondiente al ejercicio 2002, o el 55% de las utilidades -también ajustadas- obtenidas durante el ejercicio de ese mismo año, porcentajes estos que excederían los límites razonables de imposición.

Petracchi en disidencia revoca la sentencia apelada, y rechaza la acción de amparo.

"*1. Que los antecedentes y circunstancias fácticas de la causa han sido adecuadamente reseñados en los* ***apartados I a IV del dictamen del señor Procurador General de la Nación****, a los que* ***corresponde remitirse por razones de brevedad****.*
(..)
3. Que este Tribunal en los autos ***"Santiago Dugan Trocello SRL"*** *(Fallos: 328:2567), al compartir los argumentos y conclusiones expuestos en el dictamen del señor Procurador General de la Nación, expresó que tanto el artículo 39 de la ley 24073 como el artículo 4 de la ley 25561 -que sustituyó el texto de los arts. 7 y 10 de su similar 23928- representan una decisión clara y terminante del Congreso Nacional de ejercer las funciones que le encomienda el artículo 75, inciso 11), de la Constitución.*
(..)
6. Que no es función del Poder Judicial juzgar el mérito de las políticas económicas decididas por otros poderes del Estado, sino ponerles un límite cuando violan la Constitución y, en este caso, el derecho de propiedad.
(..)
En virtud de lo expuesto y de la doctrina que surge del precedente "Santiago Dugan Trocello SRL" (Fallos: 328:2567), ***corresponde revocar la sentencia apelada****.*

ANALISIS DE LA CONFISCATORIEDAD

7. Que, sentado lo que antecede y como correctamente lo puntualiza el señor Procurador General de la Nación en su dictamen, ***corresponde examinar los planteos de la actora vinculados con los efectos confiscatorios*** *que, a su juicio, producirían las normas aquí cuestionadas. Ello es así, en la medida en que a pesar de haber resultado vencedora, la actora mantuvo estos argumentos al contestar el traslado del recurso extraordinario en examen y dichos planteos no fueron tratados por las sentencias de las instancias anteriores (doctrina de Fallos: 247:111; 265:201; 276:261; 311:696 y 1337; 324:3345, entre otros).*

Es necesario, entonces, determinar si existe una afectación al derecho de propiedad *y, a tales efectos, corresponde reiterar algunas de las pautas jurisprudenciales que esta Corte, desde antiguo, expuso sobre la materia, examinando su concreta aplicación en el sub lite.*
(..)
Al respecto, se ha señalado de manera invariable que, ***para que la confiscatoriedad exista, debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital*** *(Fallos: 242:73 y sus citas; 268:56; 314:1293; 322:3255, entre muchos otros).*
(..)
INFORME ESPECIAL DE CONTADOR PUBLICO

8. Que en la presente causa la accionante ofreció como prueba, junto con la documental, un ***"informe especial de contador público"*** *conteniendo una "estimación de resultados fiscales con efectos del ajuste por inflación impositivo" (Anexo "G", fs. 74/85).*

Sobre la base de los datos que surgen de sus estados contables (aportados como Anexo "H"), en dicho informe se comparó la liquidación del impuesto efectuada sin el ajuste por inflación, y la suma que correspondería abonar por el tributo en caso de aplicarse tal mecanismo de ajuste, criterio que, de conformidad con la doctrina de Fallos: 328:2567 no es idóneo, por sí mismo, para acreditar la afectación al derecho de propiedad alegado por la actora.

Sin perjuicio de ello, del mencionado informe también se desprende que, ***de no recurrirse en el período fiscal finalizado el 31/12/2002 al mecanismo correctivo*** *cuya aplicación se discute en la causa, es decir,* ***si se determina el impuesto a las ganancias sin aplicar el ajuste por inflación, la alícuota efectiva del tributo a ingresar no sería del 35% sino que representaría el 62% del resultado impositivo ajustado correspondiente al ejercicio 2002****, o* ***el 55% de las utilidades -también ajustadas- obtenidas por la actora durante el ejercicio de ese mismo año****, porcentajes estos que excederían los límites razonables de imposición.*

PRUEBA PERICIAL CONTABLE PARA RATIFICAR O RECTIFICAR EL INFORME ESPECIAL DE CONTADOR PUBLICO

9. Que cabe agregar, ante las objeciones formuladas por la demandada respecto del mencionado informe pericial, que el Juez de primera instancia ordenó la designación de un experto contable "para que realice pericia ratificando o rectificando el contenido del informe contable cuestionado" (fs. 266).

En cumplimiento de la tarea encomendada, el perito presentó un informe mediante el cual, luego de realizar diversas consideraciones y en lo que aquí interesa, verificó que la metodología seguida por la empresa respondiera a la establecida por el Título VI de la ley del gravamen, tanto en lo relativo al ajuste estático como al dinámico.

A partir de la documentación contable de la sociedad, ***el experto arribó a resultados que, en líneas generales, coinciden con los expresados por la actora, e incluso consideró que, de aplicarse el ajuste por inflación, el importe que correspondería detraer del resultado sujeto a impuesto era un poco mayor que el señalado en el informe contable*** *que adjuntó la accionante (fs. 302).*
(..)

12. Que ***la jurisprudencia de esta Corte no ha tenido la oportunidad de fijar los límites de confiscatoriedad en materia de impuesto a las ganancias****. En razón de ello, y en atención a que las características particulares que presenta el tributo difieren de las propias de otras gabelas examinadas en anteriores fallos (vgr. impuesto sucesorio -Fallos: 234:129; 235:883-;* ***contribución territorial*** *-Fallos: 206:214, 247; 209:114; 210:172 y 239:157-;* ***ahorro obligatorio*** *-Fallos: 318:676 y 785-,* ***en los que se fijó un 33% como tope de la presión fiscal****) el criterio para la determinación del límite de afectación del derecho de propiedad en el caso no puede estar férreamente atado a los parámetros fijados en aquellos precedentes.*

(..)
14. Que como ya se ha señalado, si bien el mero cotejo entre la liquidación de la ganancia neta sujeta al tributo efectuada sin el ajuste por inflación, y el importe que resulta de aplicar a tal fin el referido mecanismo no es apto para acreditar una afectación al derecho de propiedad (cfr. causa citada "Santiago Dugan Trocello" citado), ello no debe entenderse como excluyente de la posibilidad de que ***se configure un supuesto de confiscatoriedad si entre una y otra suma se presenta una desproporción de magnitud tal que permita extraer razonablemente la conclusión de que la ganancia neta determinada según las normas vigentes no es adecuadamente representativa de la renta****, enriquecimiento o beneficio que la ley del impuesto a las ganancias pretende gravar.*

15. Que de acuerdo con dichas pautas, y en virtud de las conclusiones arribadas en los considerandos 8 y 9 del presente decisorio, ***cabe concluir que la prohibición de utilizar el mecanismo de ajuste del Título VI de la ley del impuesto a las ganancias resulta inaplicable al caso de autos en la medida en que la alícuota efectiva a ingresar de acuerdo con esos parámetros insume una sustancial porción de las rentas obtenidas*** *por el actor -según cabe tener por acreditado con la pericia contable-* ***y excede cualquier límite razonable de imposición, configurándose así un supuesto de confiscatoriedad****.*

En consecuencia, corresponde declarar procedente en el caso, la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación por el período fiscal correspondiente al año 2002, que aquí se reclama.

Por ello, y habiendo dictaminado el señor Procurador General, se declara procedente el recurso extraordinario y ***se revoca la sentencia apelada****, sin perjuicio de lo cual* ***se hace lugar a la acción de amparo*** *deducida en los términos del considerando 15 del presente. Costas por su orden en atención a la complejidad jurídica del tema en debate y la forma en que se resuelve. Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.*

RICARDO LUIS LORENZETTI
ELENA I. HIGHTON de NOLASCO
CARLOS S. FAYT
JUAN CARLOS MAQUEDA

DISIDENCIA DEL SEÑOR MINISTRO DOCTOR DON ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI

CONSIDERANDO:

1. Que comparto lo expresado en los considerandos 1 a 6 -inclusive- del voto de la mayoría del Tribunal, cuyo contenido doy por reproducido a fin de evitar una innecesaria reiteración.

2. Que, según resulta de lo allí expuesto y, en especial, de la doctrina que surge del precedente "Santiago Dugan Trocello SRL" (Fallos: 328:2567), las normas impugnadas son, en su génesis y contenido, constitucionalmente válidas y sólo podría prescindirse de la aplicación de aquellas al caso particular, ante la demostración de su manifiesta e indudable incompatibilidad con la cláusula constitucional invocada.
(..)
En particular, corresponde señalar que el informe pericial tampoco se expidió sobre el Anexo IV del informe contable que contiene la determinación del impuesto correspondiente al ejercicio fiscal 2002 realizada por la actora, sin contemplar el ajuste por inflación, mediante la que se arribó al llamado "resultado impositivo histórico", y sobre este, aplicando la alícuota del 35%, se calculó el impuesto a valores históricos (el importe de dicho resultado se estableció en $ 9.363.934,84, y el del impuesto a ingresar en $ 3.277.377,19).

La mencionada omisión del informe pericial es relevante porque se trata de datos que la actora utilizó para fundar su tesis, de la siguiente manera: a) del primer importe restó el cálculo del ajuste por inflación y obtuvo una ganancia neta sujeta a impuesto menor sobre la que, según sostuvo, debía calcularse el impuesto a ingresar; b) relacionó esa ganancia así "ajustada" con el segundo importe, esto es, el del impuesto determinado a valores históricos, para sostener que, en ese caso, la alícuota real del tributo a ingresar no sería el 35% sino el 62% (ver Anexo 1 del informe contable). Asimismo, el procedimiento de determinación impositiva descripto en el Anexo IV de aquel informe -que es de naturaleza compleja-, implicó adicionar una serie de conceptos que establece la ley del impuesto a las ganancias, y detraer otros, del "resultado contable histórico" que allí se indica, cuyo importe, por lo demás, no resulta del balance acompañado a la causa como Anexo H del informe contable, puesto que este no ha sido confeccionado en moneda histórica sino constante (ver fs, 85; balance de fs. 86/114, en especial, fs. 96 y fs. 75, párrafo cuarto).

En consecuencia, tratándose de datos cuya constatación exigiría el examen del correspondiente respaldo documental, no podía ser soslayada la opinión técnica si, como fue ordenado por el Juez de la causa, el perito debía corroborar o rectificar la información contenida en el informe contable que la demandada impugnó (fs. 266).

10. Que, por lo tanto, aun en la hipótesis de que se aceptase el razonamiento propuesto por la actora con el objeto de demostrar la confiscatoriedad del impuesto (ver Consid. 4 de esta sentencia), las omisiones de la prueba pericial precedentemente señaladas, impiden tener por cumplidos los recaudos señalados en el considerando 6 de la presente, acerca de que debe colectarse una prueba "clara y precisa" o "concluyente", y obstan al progreso de la demanda. En efecto, tal como fuera señalado por el Tribunal, esa solución debe imponerse si existe una omisión de pronunciamiento por parte del perito sobre ciertos puntos requeridos, que no fue observada en su oportunidad, y que ha permitido que el juicio llegara a sentencia con una notoria insuficiencia de prueba (Fallos: 220:1082)
.
Por ello, y lo concordemente dictaminado por el señor Procurador General, se hace lugar al recurso extraordinario ***se revoca la sentencia y se rechaza la acción de amparo*** *promovida. Con costas. Notifíquese y, oportunamente, devuélvase.*

ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI

DICTAMEN DE LA PROCURACION GENERAL DE LA NACION

Suprema Corte:

*I. **El juez federal (subrogante) de Catamarca hizo lugar a la presente acción de amparo** (fs. 307/310) y, en consecuencia, **declaró la inconstitucionalidad del artículo 39 de la ley 24073**, del artículo 40 de la ley 25561, del decreto 214/2002 y de toda otra norma legal o reglamentaria de cualquier órgano estatal nacional, en tanto y en cuanto impiden a la actora aplicar el ajuste por inflación impositivo (arts. 94 y concs., del impuesto a las ganancias, L. 20628 - t.o. en 1997 y sus modif.-). Asimismo, ordenó a la AFIP-DGI recibir la liquidación del impuesto correspondiente al ejercicio fiscal comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2002 con aplicación del mencionado instituto correctivo, aclarando que lo decidido en autos no implicaba abrir juicio alguno sobre las operaciones contables ni el contenido de las declaraciones juradas de la actora.*
(..)
*II. A fojas 341/346, **la Cámara Federal de Apelaciones de Tucumán confirmó la sentencia** de la instancia anterior.*
(..)
III. A fojas 351/373 vuelta, luce el recurso extraordinario interpuesto por la demandada.
(..)

VI. Aquí se trae nuevamente ante los estrados de Vuestra Excelencia la discusión sobre la validez de los artículos 39 de la ley 24073, 4 de su similar 25561 y 50 del decreto 214/2002, como asimismo de toda otra norma, legal o reglamentaria, que impida aplicar en la declaración jurada del impuesto a las ganancias correspondiente al ejercicio fiscal comprendido entre el 10 de enero y el 31 de diciembre de 2002 el denominado "ajuste por inflación impositivo", previsto en el Título VI de la ley 20628 (t.o. en 1997 y sus modif., arts. 94 y concs. de la ley del tributo).

*Este Ministerio Público tuvo ocasión de estudiar ese plexo normativo en oportunidad de dictaminar in re **"Santiago Dugan Trocello SRL** y Poder Ejecutivo Nacional - Ministerio de Economía" (Fallos: 328:2567). Allí expresó, en conceptos que hizo suyos el Tribunal, que tanto el artículo 39 de la ley 24073 como el artículo 4 de la ley 25561 -que sustituyó el texto de los arts. 70 y 10 de su similar 23928- representan una decisión clara y terminante del Congreso Nacional de ejercer las funciones que le encomienda el artículo 75, inciso 11), de la Constitución.*
(..)
*En tales condiciones, debo poner de manifiesto que el pronunciamiento recurrido, al hacer lugar a la acción de amparo y declarar la inconstitucionalidad de las normas impugnadas, ancló su razonamiento en dos argumentos: por una parte, en que el advenimiento de un período de fuerte inflación torna injustificadas las causas que llevaron a suspender el ya citado mecanismo de ajuste; y, por otra, en la mera posibilidad de que la falta de reconocimiento del componente inflacionario en su tasación por parte de las autoridades "podría ocasionar la gravabilidad de ganancias ficticias", agregando que esa carencia de actualización del valor de los bienes "podría estar gravando, aparentemente, una utilidad producida por inflación y en consecuencia, el capital de la empresa". A la luz de lo señalado, **se desprende sin hesitación que tal conclusión no resulta correcta**, desde la perspectiva antes expuesta por este Ministerio Público, y compartida por Vuestra Excelencia en la causa de Fallos: 328:2567 que aquí reitero y, por ende, **la sentencia de fojas 341/346 debe ser revocada**.*
(..)
Por ende, se debe requerir del actor una prueba concluyente a su cargo acerca de la evidencia de la confiscatoriedad alegada (Fallos: 220:1082, 1300; 239:157; 314:1293; 322:3255, entre otros).

*Observo que, en autos, la accionante ofreció como prueba, junto con la documental, un **"informe especial de contador público"** conteniendo una "estimación de resultados fiscales con efectos del ajuste por inflación impositivo" (Anexo "G", fs. 74/85) . Allí, con base en los datos que surgen de sus estados contables (aportados como Anexo "H"), realiza, entre otras comparaciones, unas entre el tributo que resulta a pagar -calculado "con" y "sin" utilizar el mecanismo del Título VI de la ley de gravamen- y el resultado contable del ejercicio, ajustado este por inflación.*

Cuando la AFIP impugnó esta prueba (ver pto. VII de su libelo de fs. 253/265), el Juez de primera instancia ordenó -de conformidad con lo manifestado por la actora a fs. 210- la designación de un perito contable "para que realice pericia ratificando o rectificando el contenido del informe contable cuestionado" (ver auto de fs. 266). Cabe poner de relieve que esa parte no cuestionó, en momento alguno, esta resolución en cuanto tuvo por impugnada la prueba ofrecida.

Más adelante, a fojas 298/302, el perito presenta su informe, el cual contiene dos secciones claramente diferenciadas. En la primera, a la que denomina "marco referencial", realizó un relato de las normas involucradas en la litis, de la posición tomada por la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas sobre la obligatoriedad de presentar los estados contables en moneda constante, y sobre cierta doctrina y alguna jurisprudencia de tribunales inferiores relativas al tema aquí discutido.

En la segunda sección, titulada "Análisis de la valoración cuantitativa", únicamente se circunscribió a verificar que la metodología seguida por la empresa respondía a la establecida por el Título VI de la ley del gravamen, tanto en lo relativo al ajuste estático como al dinámico, arribando a resultados más o menos similares a los expresados por la actora en su demanda.

También debo poner de relieve que este informe no fue impugnado por la demandada ni por la actora, aun cuando el profesional actuante omitió "ratificar" o "rectificar" -tal como se le ordenó a fs. 266- los demás extremos indicados por la amparista en el informe contable que acompañó a fs. 74/85, en especial, aquellos referidos al porcentaje de la utilidad absorbido por el gravamen sin aplicación del ajuste.

*En estas condiciones, **determinar si, en el caso de autos, se torna confiscatorio el gravamen que debe oblar la actora con aplicación de las normas que impugna remite ineludiblemente al examen y valoración de las pruebas rendidas en autos, tema este que resulta ajeno a mi dictamen**, el que debe circunscribirse a las cuestiones de índole federal antes analizadas (conf. criterio de este Ministerio Público, expresado en los dictámenes producidos en las causas de Fallos: 321:2501 y 322:3255, entre otros).*

VIII. Por lo hasta aquí expuesto, me limito a opinar que se debe hacer lugar al recurso extraordinario, ***revocar la sentencia apelada*** *y,* ***en caso de que Vuestra Excelencia considere que no se ha demostrado adecuadamente el acaecimiento de un resultado confiscatorio en la renta o en el patrimonio de la actora, rechazar la demanda****.*

Buenos Aires, 20 de marzo de 2007

ESTEBAN RIGHI"

GIORNO SA CSJN DEL 24.06.2021

La Cámara Federal de Apelaciones de Mar del Plata confirmó la sentencia del juez de grado, hizo lugar a la acción declarativa y declaró la inconstitucionalidad del art. 39 de la ley 24.073.

La CSJN declara procedente el recurso extraordinario y deja sin efecto la sentencia de Cámara.

Respecto de la validez constitucional del art. 39 de la ley 24.073, la CSJN remite al criterio establecido en "SANTIAGO DUGAN TROCELLO" y en "CANDY".

Reiterando que la comparación entre las liquidaciones del impuesto a las ganancias con y sin ajuste no resulta adecuada para determinar la confiscatoriedad.

"*1°) Que* ***la Cámara Federal de Apelaciones de Mar del Plata, al confirmar lo decidido por el juez de grado, hizo lugar a la acción declarativa*** *interpuesta por Giormo S.A. contra la AFIP y, en consecuencia,* ***declaró la inconstitucionalidad del art. 39 de la ley 24.073*** *y del art. 5° del decreto 214/02, y ordenó aplicar el mecanismo de ajuste por inflación a las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias de la actora correspondientes a los períodos fiscales 2002 a 2008.*

Para así decidir entendió que la vía de la acción declarativa resultaba procedente pues existía un estado de incertidumbre en cuanto a la aplicación del citado mecanismo de ajuste en el impuesto a las ganancias ante el fenómeno inflacionario acaecido en el período. Y, en cuanto a la cuestión de fondo, sostuvo que la prueba pericial contable obrante a fs. 83/128 permitía tener por acreditado un supuesto de confiscatoriedad en los términos del precedente "Candy" (Fallos: 332:1571).

En particular, respecto de la alegada confiscatoriedad indicó que comparándose la liquidación del impuesto sin computar el ajuste por inflación con la suma que correspondería abonar por el tributo en caso de aplicarse el mecanismo correctivo surgía una pérdida por parte del contribuyente tres veces mayor, lo que excedería el límite razonable de imposición (confr. argumento de fs. 241).
(..)
SENTENCIA DE LA CSJN

LA CSJN REMITE A "SANTIAGO DUGAN TROCELLO" Y A "CANDY"

4°) Que, ***con respecto a los agravios dirigidos a poner en tela de juicio la validez constitucional de los artículos 39 de la ley 24.073****, 5° de la ley 25.561 y 5° del decreto 214/02 y demás normas reglamentarias, en cuanto impiden la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación para determinar el impuesto a las ganancias,* ***resulta aplicable el criterio establecido en los precedentes "Santiago Dugan Trocello"*** *(Fallos: 328:2567)* ***y "Candy"*** *(Fallos: 332:1571, cons. 1° a 6°), a cuyos fundamentos corresponde remitirse, en lo pertinente, por razones de brevedad.*

5°) Que, en cuanto al fondo de la controversia, cabe recordar en primer término que en la causa "Gaetano de Maio S.A." (Fallos: 341:770), esta Corte recordó que "... a fin de verificar la existencia de un supuesto de confiscatoriedad, en el precedente 'Candy S.A.' este Tribunal consideró que la '... alícuota efectiva del tributo a ingresar no sería del 35 % sino que representaría el 62 % del resultado impositivo ajustado correspondiente al ejercicio 2002, o el 55 % de las utilidades - también ajustadas- obtenidas por la actora durante el ejercicio de ese mismo año' (confr. considerando 8°, último párrafo). ***En momento alguno consideró****, como lo hizo el tribunal de grado,* ***que la afectación pudiera determinarse a partir de la comparación de la gabela que debía abonarse con el patrimonio neto del contribuyente****." (considerando 8° del aludido pronunciamiento).*

LA COMPARACION ENTRE LAS DDJJ CON Y SIN AJUSTE POR INFLACION NO ES ADECUADA PARA VERIFICAR LA CONFISCATORIEDAD

6°) Que, desde esa óptica, ***la comparación entre las liquidaciones del impuesto con y sin ajuste tampoco resulta adecuada para verificar la confiscatoriedad*** *del tributo pues* ***no refleja si en el caso se produjo ". una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital"*** *(Fallos: 242:73 y sus citas; 268:56; 314:1293; 322:3255, entre muchos otros).*

7°) Que, por otro lado, a fin de estudiar correctamente los términos de la prueba pericial contable cabe traer a colación que esta Corte ha sostenido que la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación en los términos del precedente "Candy S.A." lo es al solo efecto de evitar la confiscatoriedad que se produciría al absorber el Estado una porción sustancial de la renta o el capital, lo que impide utilizar tal método correctivo para el reconocimiento de un mayor quebranto que pueda ser utilizado por el contribuyente en períodos posteriores, por la sencilla razón de que en tal supuesto "no hay tributo a pagar que pueda ser cotejado con el capital o la renta gravados" (confr. en tal sentido la doctrina que surge del mencionado fallo "Candy S.A.", y de las causas "Orbis Mertig San Luis S.A", (Fallos: 341:581); "Estancias Argentinas El Hornero S.A.", (Fallos: 335:1923); "M. Royo SACIIF y F" (Fallos: 339:897); CSJ 612/2013 (49-A)/CS1 "Alubia S.A. c/AFIP - Dirección General Impositiva s/ repetición", fallada el 4 de noviembre de 2014; CSJ 885/2014

(50-C)/CS1 "Consolidar Administradora de Riesgo de Trabajo ART S.A. c/ EN - AFIP - DGI - resol. LGCN 140/08 s/ Dirección General Impositiva", fallada el 11 de agosto de 2015; FMP 21057815/2003/CS1 "Fava Hnos. S.A. c/ AFIP-DGI s/ inconstitucionalidad", fallada el 4 de agosto de 2016; FMP 21057780/2003/CS1 "Favacard S.A. c/ AFIP - DGI s/ inconstitucionalidad", fallada el 15 de noviembre de 2016 y CSJ 99/2014 (50-N)/CS1 "Natufarma S.A. c/ AFIP - DGI s/ demanda contenciosa", fallada el 24 de febrero de 2015).

8°) Que el a quo omitió toda consideración respecto de la mencionada doctrina, pese a que su aplicación al caso era insoslayable puesto que ***la pericia contable en que se sustentó el fallo utilizó el mecanismo correctivo respecto de un ejercicio fiscal que arrojó quebrantos con y sin ajuste*** *(período fiscal 2002), criterio que, como se indicó en el considerando que antecede, obsta a la procedencia de la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación en los términos del precedente "Candy S.A.".*

9°) Que, en tales condiciones, corresponde dejar sin efecto la decisión recurrida y ordenar que se dicte un nuevo fallo en el que se deberá determinar la procedencia de la aplicación del ajuste por inflación, considerando individualmente la alícuota efectiva del tributo para cada uno de los ejercicios contables del período cuestionado.

Por ello, ***se declara procedente el recurso extraordinario y se deja sin efecto la sentencia apelada****. Costas por su orden en atención a la complejidad de la cuestión debatida y al modo en que se decide. Notifíquese y remítanse los autos al tribunal de origen a fin de que, por quien corresponda, se dicte un nuevo pronunciamiento con arreglo a lo decidido en la presente*".

SWACO DE ARGENTINA SA CSJN DEL 14.02.2012

El TFN rechazó la repetición.

La Cámara revocó la sentencia del TFN y por lo tanto hizo lugar a la repetición.

La CSJN confirma la sentencia de la Cámara y por lo tanto hace lugar a la repetición.

Para la CSJN en función del peritaje contable queda demostrada la confiscatoriedad.

"*1º) Que la Sala II de* ***la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal revocó la sentencia del Tribunal Fiscal y, en consecuencia, admitió el reclamo de repetición*** *formulado por Swaco de Argentina S.A. contra el Fisco Nacional y declaró que los arts. 39 de la ley 24.073, 4° de la ley 25.561, 5° del decreto 214/02 y la nota externa (AFIP) 10/02 resultaban inaplicables respecto de la liquidación del impuesto a las ganancias a su cargo correspondiente al período fiscal 2002 (fs. 246/250).*
(..)
SENTENCIA DE LA CSJN (se remite a "Candy").

3º) Que ***las cuestiones planteadas en los presentes autos resultan sustancialmente análogas a las consideradas y resueltas por el Tribunal en el precedente "Candy"*** *(Fallos: 332:1571), a cuyos fundamentos y conclusiones corresponde remitirse, en lo pertinente, por razones de brevedad.*

EN FUNCION DEL PERITAJE CONTABLE QUEDA DEMOSTRADA LA CONFISCATORIEDAD

En efecto, los instrumentos acompañados por la actora (conf. fs. 36/57, 59/61 y 63/64; conf., asimismo, fs. 1/3 de las actuaciones administrativas agregadas a autos) y, ***en especial, las conclusiones del peritaje contable*** *(fs. 135/136) llevan a tener por demostrada la existencia de un supuesto de confiscatoriedad según el criterio establecido en los considerandos 7° y siguientes del referido precedente.*

4º) Que al respecto resultan inatendibles los agravios de la AFIP-DGI en torno a que la situación ventilada en autos no fue analizada "dentro de un procedimiento fiscalizador previsto en la ley 11.683" sino que la cámara al juzgar "se limitó a lo expresado por la actora y [a] la escasa probanza arrimada a las actuaciones" (conf. fs. 288 vta. in fine), toda vez que el organismo recaudador tuvo la oportunidad de ejercer las amplias potestades de verificación y fiscalización que le confiere la ley 11.683 en el trámite del reclamo administrativo de repetición formulado por la actora el 25 de noviembre de 2003, cuya falta de resolución en tiempo dio lugar a que aquélla ocurriera ante el Tribunal Fiscal -el 5 de julio de 2004- mediante el pertinente recurso por retardo, previsto en el art. 81 de la ley 11.683 (conf. act. adm. cit., fs. 1; conf. además fs. 1 y 66/74 vta.).

5º) Que por lo demás, los agravios de la apelante vinculados con la ineficacia que atribuye a las pruebas reunidas en autos constituyen meras afirmaciones genéricas desprovistas de peso para desvirtuar el resultado confiscatorio que resultaría de no aplicar el ajuste por inflación según surge de aquéllas, y que el a quo tuvo en cuenta al resolver (conf. fs. 150 vta. -2° párr.- 204 -3° y 4° párr.- y fs. 247 -3° párr.-).

Por ello, en virtud de los fundamentos expuestos en la presente ***se confirma la sentencia apelada****,* ***excepto en lo relativo a la inconstitucionalidad de las normas impugnadas que se declaran inaplicables al caso en los términos del considerando 15 del precedente "Candy"****.*".

ESTANCIAS ARGENTINAS EL HORNERO SA CSJN DEL 2.10.2012

Se trataba de la disminución de quebrantos producto de la no aplicación del ajuste por inflación impositivo.

El Juez de primera instancia rechazó la acción declarativa de certeza.

La Cámara revocó la sentencia del Juez de primera instancia.

La CSJN revocó la sentencia de la Cámara.

La CSJN remite el dictamen de la procuradora.

Para la señora procuradora la suspensión del ajuste por inflación no es per se inconstitucional, salvo que, en cada caso concreto, se demuestre su repugnancia con alguna garantía amparada por la Constitución Nacional, pesando sobre el contribuyente que la impugne la carga de su demostración.

Debiendo demostrarse que el pago de uno o más gravámenes implican una lesión a la garantía de la propiedad individual, al reducir más allá de lo constitucionalmente tolerable la renta o el capital de los contribuyentes.

El caso de autos no puede ser encuadrado dentro de los lineamientos de esa doctrina, por la sencilla razón de que no hay tributo a pagar que pueda ser cotejado con el capital o la renta gravados para verificar si hay una absorción inadmisible de éstos.

"*Que las cuestiones planteadas han sido correctamente tratadas en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal, cuyos fundamentos son compartidos por el Tribunal y a los que cabe remitir en razón de brevedad.*

Por ello, de conformidad con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se hace lugar a la queja, se declara procedente el recurso extraordinario, ***se revoca la sentencia apelada y se rechaza la demanda*** *(art. 16, segunda parte, de la ley 48). Las costas de todas las instancias se distribuyen por su orden en atención a la complejidad de las cuestiones debatidas (arts. 68, segundo párrafo, y 279 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Agréguese la presentación directa a los autos principales, reintégrese el depósito de fs. 61, notifíquese y devuélvanse las actuaciones al tribunal de origen*".

DICTAMEN DE LA PROCURACION GENERAL DE LA NACION (Laura Monti)

"*A fs. 235/237 vta.* ***el juez de primera instancia rechazó la presente acción declarativa de certeza*** *del art 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, iniciada por Estancias Argentinas El Hornero S.A. a fin de que se declarase la inconstitucionalidad de los arts. 39 de la ley 24.073, 7º y 10 de la ley 23.928 (texto según el art. 4º de la ley 25.561), del decreto 214/02, como así también de toda otra norma legal o reglamentaria que le impidiera aplicar el ajuste por inflación impositivo en el impuesto a las ganancias (arts. 94 y concordantes de la ley 20.628 -t.o. en 1997 y sus modificaciones-) para el ejercicio fiscal comprendido entre el 1/5/02 y el 30/4/03,* ***debido a que la suspensión de dicho mecanismo le representaba una disminución en sus quebrantos****. En efecto, según alegó la actora, su declaración jurada pasaba de exponer una pérdida de $... a una menor, de $... si la realizaba a valores históricos, tal como la obligan dichas normas.*

Para así decidir, sostuvo en forma preliminar que el cauce procesal intentado no es el más apto para ventilar el planteamiento traído a sus estrados, al haber otros de mayor idoneidad, y puesto que no se percibe con claridad la existencia de un estado de incertidumbre.

Sin perjuicio de ello, sobre el fondo del asunto, señaló que el Poder Judicial no puede juzgar sobre el acierto o error de las soluciones legislativas, motivo por el cual la impugnación de la actora dirigida contra las normas que impiden utilizar el ajuste indicado sólo podría apoyarse en la violación de principios garantizados por la Constitución Nacional.

Con cita del precedente de Fallos: 328:2567, indicó que ***el mero cotejo entre una liquidación del gravamen con aplicación del mecanismo y otra sin ella no resulta apto para acreditar la alegada afectación del derecho de propiedad****. Agregó que, en tales condiciones,* ***no está acreditado el acaecimiento de un despojo en su patrimonio****.*

-II-
La Sala III de ***la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal revocó esa decisión*** *(fs. 274/274 vta.) y, en consecuencia, hizo lugar a la demanda declarando la inaplicabilidad del conjunto normativo reseñado con relación a la declaración del impuesto a las ganancias de la actora correspondiente al ejercicio 2002.*

Con remisión a un precedente suyo, "Christensen Roder Argentina S.A" (cuya copia obra agregada en el segundo cuerpo de estos autos, sin foliar), adujo que el ajuste por inflación impositivo no fue derogado sino suspendido a partir de la sanción de las leyes 23.928 y 24.073, en razón de las condiciones económicas imperantes en ese momento, las que han sufrido importantes cambios a partir de la salida del sistema de la convertibilidad monetaria.

Añadió que los arts. 1° y 2° de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), en tanto reciben el principio de realidad económica en el ordenamiento jurídico, obligan al intérprete de las normas tributarias a estar a la real significación de los hechos gravados.

Por otra parte, destacó que la nota externa 10/02 de la AFIP resulta ilícita pues importa contravenir el art. 113 de la ley de rito fiscal, toda vez que afecta la indisponibilidad de los créditos tributarios por parte del Fisco, al beneficiar injustamente a aquellos contribuyentes que tienen deudas en pesos y que, por efecto de la inflación, tributan menos de lo que legalmente correspondería. Paralelamente, indicó que dicha nota está reñida con el art. 28 de la Constitución Nacional, ya que consagra una insostenible diferencia entre los contribuyentes, al ver que unos resultan favorecidos y otros perjudicados frente al fenómeno inflacionario.

Afirmó que no cabe pretender que surjan obligaciones fiscales en cabeza de los contribuyentes por encima del proceso generador de riqueza, es decir más allá de sus rentas reales.

Por ello, sostuvo que existe un conjunto de razones que fundan la puesta en vigor del mecanismo del ajuste por inflación al haber cesado las causas de su suspensión, y que es preciso privilegiar la verdad jurídica objetiva por encima de afirmaciones formalistas despojadas de realidad.

Estimó que, dada la forma en que se resolvía la cuestión, se tornaba innecesario examinar los planteamientos de la actora vinculados con la confiscatoriedad.

-III-
***Disconforme con lo resuelto, el Fisco Nacional interpuso el recurso extraordinario** que obra a fs. 280/296.*
(..)
OPINION DE LAURA MONTI
(..)
-VI-
La pretensión esgrimida por la actora involucra el estudio sobre la constitucionalidad de los arts. 39 de la ley 24.073, 4º de su similar 25.561 y 5º del decreto 214/02, cómo asimismo de toda otra norma, legal o reglamentaria, que impida aplicar en la declaración jurada del impuesto a las ganancias correspondiente al ejercicio fiscal del año 2002 el denominado "ajuste por inflación impositivo", previsto en el título VI de la ley 20.628, cuestión que ya fue resuelta por V.E., de manera favorable a su validez, en los precedentes de Fallos: 328:2567 y 332:1571.

*En prieta síntesis, en ellos se sostuvo que tales normas representan una decisión clara y terminante del Congreso Nacional de ejercer las funciones que le encomienda el art. 75, inc. 11, de la Carta Magna y que, **en principio, resultan constitucionalmente admisibles salvo que, en cada caso concreto, se demuestre su repugnancia con alguna garantía del contribuyente, en especial la de la inviolabilidad de la propiedad, que se vería afectada, por lo común, si se produjeran efectos confiscatorios en su patrimonio o en su renta**.*
(..)
*Así las cosas, es mi opinión que el cuestionamiento de la demandante al conjunto de normas enjuiciado en el sub lite, que no incorpora argumentos novedosos con relación a los 'expuestos en los indicados precedentes, no es atendible ni por alegarse un vicio de origen ni tampoco uno sobreviniente por el solo hecho del resurgimiento de la inflación. Por el contrario, **reitero que aquél únicamente puede apoyarse en el apartamiento o violación de los principios garantizados por nuestra Constitución Nacional**.*

-VII-
*Arribados a este punto, destaco que la actora también pretende sostener la inconstitucionalidad de las normas impugnadas en virtud de que su aplicación para el ejercicio fiscal del año 2002 le ocasionan una **disminución en sus quebrantos**, toda vez que, como surge del relato efectuado, su pérdida pasa de $... a una menor, de $..., obtenida ésta a valores históricos.*
(..)
*Por otra parte, tal como recordé más atrás, en las ya citadas causas de Fallos: 328:2567 y 332:1571 **se concluyó en que la suspensión del ajuste por inflación no es per se inconstitucional ante la reaparición de ese fenómeno económico, salvo que, en cada caso concreto, se demuestre su repugnancia con alguna garantía amparada por la Constitución Nacional, pesando sobre el contribuyente que la impugne la carga de su demostración**.*

Las alegaciones de la actora con relación a la confiscatoriedad sufrida (ver fs. 19 y ss.) a mi modo de ver tampoco pueden ser acogidas.

*En efecto, cabe recordar que si bien en sus principios V.E. rechazó la posibilidad de que un tributo resultara inconstitucional por confiscatorio, al tratarse de un acto lícito del Estado que no podía ser confundido con la sanción prevista y prohibida por el art. 17 de la Carta Magna (arg. Fallos: 105:50), más adelante, y como es sabido, **admitió que un tributo válidamente dictado por el Poder legislativo podía, en algún caso concreto, absorber una porción sustancial del capital o de la renta alcanzados y perder, en consecuencia -y en esa proporción- su validez constitucional** (arg. Fallos: 220:1082, 1300; 239:157; 314:1293; 322:3255, 332:1571, entre muchos otros).*

*Tal solución pretoriana del Tribunal tuvo por miras conjurar aquellas situaciones en las que **el pago de uno o más gravámenes implicaban una lesión a la garantía de la propiedad individual, al reducir más allá de lo constitucionalmente tolerable sea la renta o el capital de los contribuyentes**.*

*Es de toda evidencia que **el caso de autos no puede ser encuadrado dentro de los lineamientos de esa doctrina, por la sencilla razón de que no hay tributo a pagar que pueda ser cotejado con el capital o la renta gravados para verificar si hay una absorción inadmisible de éstos**.*

Por tal motivo, y al no haber esa parte alegado ni mucho menos demostrado qué otra eventual causa de agravio constitucional padece a causa de la suspensión del mecanismo de ajuste inflacionario en trato, estimo que con lo dicho basta para desestimar su demanda.

- VIII -
*Por lo hasta aquí expuesto, considero que se debe hacer lugar al recurso extraordinario, **revocar la sentencia apelada y rechazar la demanda**.*

Buenos Aires, 11 de marzo de 2011".

ALUBIA SA CSJN DEL 4.11.2014

El Juez de primera instancia hizo lugar a la repetición.

La Cámara confirmo parcialmente la sentencia del Juez de primera instancia.

La CSJN revoca parcialmente la sentencia de la Cámara.

Para la CSJN las cuestiones planteadas son análogas a las tratadas y resueltas en la causa "Candy S.A.".

Las conclusiones del peritaje contable demuestran la existencia de un supuesto de confiscatoriedad.

Mientras que respecto de la existencia de quebrantos la CSJN recuerda lo resuelto en "Estancias Argentinas El Hornero S.A.", es decir que los quebrantos no pueden ser encuadrados en los lineamientos del fallo "Candy" por la sencilla razón de que, "no hay tributo a pagar que pueda ser cotejado con el capital o la renta gravados".

"*1°) Que **la Cámara Federal de Apelaciones de Salta, al confirmar parcialmente lo resuelto por el juez de la anterior instancia, hizo lugar a la demanda promovida por Alubia S.A. con el objeto de obtener la repetición** de lo abonado indebidamente -mediante un plan de facilidades de pago- en concepto del impuesto a las ganancias por los periodos fiscales 2002 y 2003. Además, el a quo declaró la inconstitucionalidad del art. 4° de la resolución (M.E.) 314/04 y dispuso que los intereses se liquidaran de acuerdo con la tasa para uso de la justicia, fijada en la comunicación 14.290 del Banco Central de la República Argentina.*

2°) Que para decidir en el sentido indicado en el plano sustancial de la- controversia, el Tribunal de Alzada recordó que en el precedente "Candy" (Fallos: 332:1571) se había establecido que era inaplicable la prohibición de utilizar el mecanismo de ajuste por inflación cuando se demostraba que el tributo a ingresar insumía una porción sustancial de las rentas obtenidas por el contribuyente en el ejercicio fiscal. Consideró que lo decidido en tal precedente resultaba aplicable al caso de autos toda vez que con el informe del perito único de oficio y del consultor técnico se acreditaba la existencia de un supuesto de confiscatoriedad, motivo por el cual correspondía el cómputo del mecanismo de ajuste por inflación para determinar el impuesto correspondiente al período fiscal 2002. Puso de relieve que mediante la aplicación del referido ajuste, la actora no sólo no debía tributar suma alguna por ese tributo en el citado ejercicio sino que, además, resultaba un quebranto de $ ..., que podía compensarse con los resultados netos del año 2003, tal como lo había hecho la accionante en su declaración jurada, que luego rectificó como consecuencia de una inspección efectuada por el organismo recaudador.
(..)
*4°) Que contra lo así decidido, **el Fisco Nacional interpuso recurso extraordinario** (fs. 662/676 vta.) que, tras- ser respondido por la actora (fs. 680/686 vta.), fue concedido mediante la resolución de fs. 688/688 vta., y resulta formalmente procedente en lo relativo al aspecto sustancial de la controversia pues se encuentra en tela de juicio la inteligencia y aplicación de normas de carácter federal (art. 14, inc. 3º, de la ley 48).*

SENTENCIA DE LA CSJN (similitud con "Candy")

*5°) Que, en lo referente a la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación para la determinación del impuesto correspondiente al período fiscal 2002, **las cuestiones planteadas en los presentes autos resultan sustancialmente análogas a las tratadas y resueltas en la causa "Candy S.A."** (Fallos: 332:1571) a cuyos fundamentos y conclusiones corresponde remitirse en lo pertinente por razones de brevedad.*

*En efecto, los instrumentos acompañados por la actora (conf. fs. 2/10) y, en especial, **las conclusiones del peritaje contable (fs. 549/551 y 561/562) llevan a tener por demostrada la existencia de un supuesto de confiscatoriedad** según el criterio establecido en los considerandos 7° y siguientes del referido precedente, por lo que corresponde confirmar la sentencia en este punto.*

*6°) Que, sin embargo, **en lo referente al quebranto** que surgiría de aplicar el referido mecanismo al período fiscal 2002, y que la actora utilizó en el período fiscal 2003 corresponde recordar que esta Corte sostuvo en la causa **"Estancias Argentinas El Hornero S.A."** (Fallos: 335:1923) a cuyos fundamentos corresponde remitirse en lo pertinente por motivos de brevedad, que **los quebrantos no podían ser encuadrados en los lineamientos del precedente "Candy" por la sencilla razón de que, en tal supuesto "no hay tributo a pagar que pueda ser cotejado con el capital o la renta gravados"**.*

*En tal inteligencia, **la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación en los términos del precedente "Candy", lo es al sólo efecto de evitar "...una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital"** (confr. considerando 7°, cuarto párrafo del fallo "Candy"), **lo que en las circunstancias del caso de autos, y en lo referente al ejercicio 2002, se traduce en admitir que el pago del impuesto fue hecho sin causa -y que procede su repetición**- pero **no puede derivarse de ello el reconocimiento de un quebranto que pueda ser utilizado por el contribuyente en otro ejercicio fiscal**. En consecuencia, **resulta improcedente la demanda de repetición en lo relativo al ejercicio fiscal 2003** pues la pretensión tiene como sustento el menor tributo que se hubiese abonado a causa del cómputo del quebranto del ejercicio del año anterior.*

7°) Que en lo relativo a la tasa de interés aplicable el recurso es improcedente pues no logra refutar todos y cada uno de los fundamentos en que se sustenta la decisión apelada.

*Por ello, oída la señora Procuradora Fiscal, se declara formalmente admisible el recurso extraordinario -excepto en lo concerniente a la cuestión tratada en el considerando 7°- y **se revoca parcialmente la sentencia apelada** en los términos que surgen de lo expuesto*".

M. ROYO SA CSJN DEL 05.07.2016

El Juez de primera instancia hizo lugar a la repetición.

La Cámara confirmo la sentencia de primera instancia.

La CSJN confirma parcialmente la sentencia de la Cámara. (se remite a “Candy”, “Estancias Argentinas el Hornero” y “Alubia”

Sumario:
En relación con la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación para determinar el impuesto correspondiente al período fiscal 2002, las cuestiones planteadas resultan sustancialmente análogas a las tratadas y resueltas en la causa "Candy SA", a cuyos fundamentos y conclusiones corresponde remitirse. En efecto, los instrumentos obrantes y, en especial, las conclusiones del peritaje contable llevan a tener por demostrada la existencia de un supuesto de confiscatoriedad, según el criterio establecido en el referido precedente.

En cuanto al quebranto que surgiría de aplicar el referido mecanismo al período fiscal 2002, y que la actora pretende utilizar en el período fiscal 2003, corresponde recordar que esta Corte sostuvo anteriormente que los quebrantos no podían ser encuadrados en los lineamientos del precedente "Candy", dado que en tal supuesto "no hay tributo a pagar que pueda ser cotejado con el capital o la renta gravados". "La aplicación del mecanismo de ajuste por inflación en los términos del citado precedente, lo es al solo efecto de evitar '...una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital', lo que en las circunstancias del caso, y en lo referente al ejercicio 2002, se traduce en admitir que el pago del impuesto fue hecho sin causa -y que procede su repetición- pero no puede derivarse de ello el reconocimiento de un quebranto que pueda ser utilizado por el contribuyente en otro ejercicio fiscal".

EDUARDO JORGE FELER CSJN DEL 06.08.2020

El Juez de primera instancia declaró la inconstitucionalidad del art. 39 de la ley 24.073.

La Cámara de Tucumán confirmo la sentencia de primera instancia.

La CSJN revoca la sentencia de la Cámara.

Se trataba del incremento del quebranto producto de la aplicación del ajuste por inflación impositivo.

La CSJN recuerda lo resuelto en la causa "Candy S.A." en relación con la confiscatoriedad que se produciría al absorber el Estado una porción sustancial de la renta o del capital.

No se puede utilizar el ajuste por inflación impositivo para el reconocimiento de un mayor quebranto que pueda ser utilizado en periodos posteriores, por la sencilla razón de que, en tal supuesto "no hay tributo a pagar que pueda ser cotejado con el capital o la renta gravados"

“*1°) Que la **Cámara Federal de Apelaciones de Tucumán, al confirmar lo decidido por la anterior instancia, hizo lugar a la acción iniciada por el señor Eduardo Jorge Feler contra la AFIP** y, en consecuencia, **declaró la inconstitucionalidad del art. 39 de la ley 24.073** y permitió a la actora aplicar el mecanismo de ajuste por inflación en su declaración jurada del impuesto a las ganancias correspondiente al **periodo fiscal 2002**.*

MAYOR QUEBRANTO PRODUCTO DEL A x I

*Para así decidir sostuvo que de la prueba pericial contable surgía que la aplicación del ajuste implicaba que, **en vez de obtener un quebranto de $27.501,05, pasaba a tener uno mayor, de $1.754.934,70**. Y agregó que, de no aplicarse el método correctivo, la alícuota del tributo a ingresar sería superior al 35% y excedería los límites razonables de imposición.*
(..)
3°) Que en autos se configura una Cuestión federal suficiente pues lo decidido por el Tribunal respecto de la validez constitucional de los artículos 39 de la ley 24.073, 5° de la ley 25.561, 5° del decreto 214/02, y demás normas reglamentarias que impedían la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación se apartó de manera injustificada de la doctrina fijada por esta Corte en los precedentes "Santiago Dugan Trocello" (Fallos: 328:2567) y "Candy" (Fallos: 332:1571).

*4°) Que, por otra parte, si bien en el citado **precedente "Candy" se admitió la posibilidad de que la falta de aplicación del mencionado mecanismo de ajuste podía conducir a resultados confiscatorios** -con el consiguiente agravio constitucional que ello implica y que condujo a esta Corte a descalificar la aplicación del gravamen en esos términos- **tal circunstancia no se presenta en el caso de autos**.*

*5°) Que, en efecto, no solo los términos de la prueba pericial contable obrante a fs. 93 son insuficientes para demostrar un supuesto de confiscatoriedad por la laxitud de su análisis, sino que, aun prescindiendo del defecto reseñando, de su estudio **se advierte que "... [la actora] en vez de tener una pérdida histórica o sea sin ajustar de $ 27.501,05 pasa a tener una pérdida de $ 1.754.934,70 realizando el ajuste por inflación**” (confr. fs. 93).*

*6°) Que sobre este último punto **cabe recordar que esta Corte ha sostenido que la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación en los términos del precedente "Candy S.A." lo es al solo efecto de evitar la confiscatoriedad que se produciría al absorber el Estado una porción sustancial de la renta o el capital, lo que impide utilizar tal método correctivo para el reconocimiento de un mayor quebranto que pueda ser utilizado por el contribuyente en periodos posteriores**, ello por la sencilla razón de que, en tal supuesto **"no hay tributo a pagar que pueda ser cotejado con el capital o la renta gravados"** (confr. en tal sentido la doctrina que surge del mencionado fallo "Candy*

S.A.", y de las causas "Estancias Argentinas El Hornero S.A." -Fallos: 335:1923-; "M. Royo SACIIF y F" -Fallos: 339:897-; CSJ 612/2013 (49-A)/CS1 "Alubia S.A. c/ AFIP - Dirección General Impositiva s/ repetición", fallada el 4 de noviembre de 2014; CSJ 885/2014 (50-C)/CS1 "Consolidar Administradora de Riesgo de Trabajo ART S.A. c/ EN - AFIP - DGI - resol. LGCN 140/08 s/ Dirección General Impositiva", fallada el 11 de agosto de 2015; FMP 21057815/2003/CS1 "Fava Hnos. S.A. c/ AFIP-DGI s/ inconstitucionalidad", fallada el 4 de agosto de 2016; FMP 21057780/2003/CS1 "Favacard S.A. c/ AFIP - DGI s/ inconstitucionalidad", fallada el 15 de noviembre de 2016; y, en especial, CSJ 99/2014 (50-N)/CS1 "Natufarma S.A. c/ AFIP - DGI s/ demanda contenciosa", fallada el 24 de febrero de 2015).

Que el juez Lorenzetti suscribe la presente en la localidad de Rafaela, Provincia de Santa Fe, en virtud de las medidas de aislamiento social preventivas dispuestas por las autoridades nacionales.

Por lo tanto, se hace lugar a la queja, se declara formalmente admisible el recurso extraordinario, ***se revoca la sentencia apelada y se rechaza la demanda*** *(art. 16 de la ley 48). Costas por su orden en atención a la complejidad de la cuestión debatida. Notifíquese, agréguese la presentación directa a los autos principales, y devuélvanse al tribunal de origen a fin de que, por quien corresponda, se dicte un nuevo pronunciamiento de acuerdo a lo decidido en la presente*".

RELEVAMIENTO DE GUSTAVO NAVEIRA DE 111 FALLOS DE LA CSJN[13]

"*1. Expedientes de la CSJN en los que se hizo lugar a la demanda por encontrar que se demostró la configuración de un supuesto de confiscatoriedad*

1. Acciones de repetición

"Consolidar AFJP SA c/EN - AFIP DGI - R. 71/2005 (GC) s/DGI" - CSJN - 12/4/2011

"Swaco de Argentina SA (TF 23.453-I) c/DGI" - CSJN - 14/2/2012

"Automotores Juan Manuel Fangio SA c/EN AFIP DGI s/DGI" - CSJN - 27/3/2012

"Banco Bradesco Argentina SA c/Estado Nacional - AFIP - DGI - R. 48/2007 s/DGI" - CSJN - 22/5/2012

"Orígenes AFJP SA c/EN - AFIP - DGI s/DGI" - CSJN - 12/6/2012

"BBVA Consolidar Seguros SA c/EN - AFIP-DGI - R. (GC) 70/2005 c/DGI" - CSJN - 28/5/2013

"Bodegas Chandon SA c/EN - AFIP DGI - Período 2001-2003 s/DGI" - CSJN - 18/6/2013

"Casa Fuentes SACIFI c/EN - AFIP DGI - R. 73/2005 s/DGI" - CSJN - 11/2/2014

"PSA Finance Argentina Compañía Financiera SA c/EN - AFIP DGI - R. 413/2008 s/DGI" - CSJN - 24/6/2014

"IBM Argentina SA c/EN - AFIP - DGI - R. (GC) 8/2009 y otros s/DGI" - CSJN - 19/2/2015

"Bayer SA c/AFIP s/contencioso administrativo - varios" - CSJN - 23/6/2015

2. Acciones instadas a raíz de determinaciones de oficio

"Forzani, Roberto Felipe (TF 32.111-1) c/DGI" - CSJN - 6/3/2014.

3. Acciones instadas por vía de amparo

"Candy SA c/AFIP y otro" - CSJN - 3/7/2009

"Alica SA c/AFIP y otro s/acción de amparo" - CSJN - 27/4/2010

"Flexiprin SA c/AFIP y otro s/acción de amparo" - CSJN - 27/4/2010

"Montagna, Edmundo Ángel c/EN AFIP s/amparo ley 16986 y medida cautelar" - CSJN - 8/6/2010

"Costa Marina SA c/AFIP s/amparo" - CSJN - 8/6/2010

"Carlisa SA c/AFIP y otro s/acción de amparo" - CSJN - 7/8/2010

"Compañía Marplatense de Construcciones SACIFICA c/AFIP s/amparo" - CSJN - 14/7/2010

"Juplast SA c/Estado Nacional - AFIP s/amparo" - CSJN - 28/9/2010

"Zumos Trading SA c/Poder Ejecutivo Nacional - Ministerio de Economía - AFIP s/amparo" - CSJN - 28/9/2010

"Sardoy, Roberto Jacobo c/ENA - AFIP s/acción de amparo" - CSJN - 2/3/2011

---

[13] Gustavo Naveira de Casanova "Ajuste por inflación en el impuesto a las ganancias y confiscatoriedad tributaria: Situación posterior al fallo "Candy SA", Errepar DTE, febrero 2016.

"Jugos SA c/Estado Nacional y otro s/acción de amparo" - CSJN - 6/3/2014

"Luis Solimeno e Hijos SA c/AFIP-DGI s/amparo ley 16986" - CSJN - 17/3/2015

4. Acciones declarativas de certeza

"Scarafia, Julio César c/AFIP s/acción declarativa de certeza" - CSJN - 26/5/2010

"Civalero, Oscar c/ENA - AFIP s/acción declarativa de certeza" - CSJN - 26/5/2010

"Hijos de Justo Ramón Zabaleta SRL c/ENA - AFIP s/acción declarativa de certeza" - CSJN - 8/6/2010

"Alciati, Carlos Domingo c/AFIP s/acción declarativa de certeza" - CSJN - 8/6/2010

"Bergesio, José Ángel c/ENA - AFIP s/acción declarativa de certeza" - CSJN - 8/6/2010

"Quevedo, Eliseo Vicente c/ENA - AFIP s/acción declarativa de certeza" - CSJN - 8/6/2010

"Hofer, Daniel Oscar c/AFIP s/acción mera declarativa" - CSJN - 8/6/2010

"Rohrer, Miguel c/ENA - AFIP s/acción declarativa de certeza" - CSJN - 8/6/2010

"Jakas, Kokic, Ivancich y Cía. Ltda. SA c/AFIP - DGI s/acción declarativa de inconstitucionalidad" - CSJN - 22/6/2010

"Lux, Elba Josefa c/AFIP s/acción mera declarativa med. cautelar" - CSJN - 22/6/2010

"Santia, José Santiago c/ENA y AFIP s/acción declarativa de certeza" - CSJN - 22/6/2010

"ANSER SRL c/AFIP s/acción meramente declarativa" - CSJN - 7/9/2010

"El Algarrobo SA c/Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) s/acción declarativa" - CSJN - 7/9/2010

"Álvarez, Gustavo Raúl c/ENA y AFIP s/acción declarativa de certeza" - CSJN - 14/9/2010

"Cavallero, Ramón Néstor c/ENA - M° de Economía s/acción declarativa de certeza" - CSJN - 14/9/2010

"Palazzo, Germán Santiago c/ENA - AFIP s/acción declarativa de certeza" - CSJN - 14/9/2010

"Teumaco, Evaristo Ángel c/AFIP s/acción declarativa de certeza" - CSJN - 14/9/2010

"Anselmino, Omar Ángel c/ENA - AFIP s/acción declarativa de certeza" - CSJN - 28/9/2010

"Clerici, Aníbal Oscar c/ENA - AFIP s/acción declarativa de certeza" - CSJN - 28/9/2010

"Caruso Cía. Argentina de Seguros SA c/Estado Nacional y otro s/acción declarativa de certeza" - CSJN - 28/9/2010

"Estancias y Colonias Hijos de José Gregorio Barrotto SA c/ENA - AFIP s/acción declarativa de certeza" - CSJN - 28/9/2010

"Huinca Rural SA c/ENA - DGI s/acción declarativa de certeza" - CSJN - 28/9/2010

"Irisarri, Hugo José c/ENA - AFIP s/acción declarativa de certeza" - CSJN - 28/9/2010

"Estancia El Ombú SA c/AFIP s/acción declarativa de certeza" - CSJN - 12/10/2010

"Agro-Gondal SA c/ENA - AFIP s/acción declarativa de certeza" - CSJN - 26/10/2010

"Sucesores de Francisco Ceresole c/ENA - AFIP s/acción declarativa de certeza" - CSJN - 26/10/2010

"Civalero, Oscar c/ENA - AFIP s/acción declarativa de certeza" - CSJN - 9/11/2010

"Don Marcos SA c/ENA - AFIP s/acción declarativa de certeza" - CSJN - 9/11/2010

"Establecimiento Agropecuario San Luis SA c/AFIP s/acción declarativa de certeza" - CSJN - 9/11/2010

"Guzzetta, Marcelo Gustavo c/ENA y AFIP s/acción declarativa de certeza" - CSJN - 9/11/2010

"Oliva, Osvaldo Alfredo c/ENA - AFIP s/acción declarativa de certeza" - CSJN - 9/11/2010

"Álvarez, Alicia Ester c/ENA - AFIP s/acción declarativa de certeza" - CSJN - 23/11/2010

"Costamagna, Juan Francisco c/ENA - AFIP s/acción declarativa de certeza" - CSJN - 23/11/2010

"Cravero, Víctor Eduardo; Cravero, Jorge Esteban; Cravero, Hugo Dante y Cravero, Sergio Juan S.H. c/ENA - AFIP s/acción declarativa de certeza" - CSJN - 23/11/2010

"Fernández, Roberto Raúl c/ENA - AFIP s/acción declarativa de certeza" - CSJN - 23/11/2010

"Molino Passerini SAIC c/Poder Ejecutivo Nacional - AFIP s/acción declarativa de certeza" - CSJN - 23/11/2010

"Picco y Cía. SA c/ENA - AFIP s/acción declarativa de certeza" - CSJN - 23/11/2010

"Sucesores de Bonifacio Untermann c/ENA - AFIP s/acción declarativa de certeza" - CSJN - 23/11/2010

"Bossio, Juan Carlos c/ENA - AFIP s/acción declarativa de certeza"- CSJN - 7/12/2010

"Fortuna, Alberto Luis c/ENA - AFIP s/acción declarativa de certeza" - CSJN - 7/12/2010

"Barrotto, José María c/ENA - AFIP s/acción declarativa de certeza" - CSJN - 21/12/2010

"Otero, Daniel Alberto y otros c/ENA - AFIP s/acción declarativa de certeza" - CSJN - 2/3/2011

"Opizzo, César Alfredo c/ENA - AFIP s/acción declarativa de certeza" - CSJN - 2/3/2011

"Rivetti, Ángel Remo c/ENA - AFIP s/acción declarativa de certeza" - CSJN - 2/3/2011

"Findar SA c/ENA - AFIP - DGI s/acción declarativa de inconstitucionalidad" - CSJN - 12/4/2011

"Isidro A. Bazterrechea e Hijos SH c/ENA - AFIP - DGI s/acción declarativa de certeza" - CSJN - 12/4/2011

"Schibli Albino e Hijos SH c/AFIP s/acción mere declarativa - medida cautelar" - CSJN - 12/4/2011

"Marengo, Néstor Santiago c/Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) y/o Estado Nacional s/acción declarativa de certeza" - CSJN - 26/4/2011

"Comercial Rossi SA c/AFIP-DGI s/acción declarativa de inconstitucionalidad" - CSJN - 17/5/2011

"Fornasari, Héctor Luis c/ENA y AFIP s/acción declarativa de certeza" - CSJN - 17/5/2011

"Rufer, Jorge Arturo c/AFIP s/acción mere declarativa - med. cautelar" - CSJN - 17/5/2011

"Ranko SA c/EN - L. 24073, D. 214/2002 s/proceso de conocimiento" - CSJN - 27/9/2011

"Siat SA c/PEN M° Economía AFIP - L. 24073 s/proceso de conocimiento" 12/6/2012

"Saneamiento y Urbanización SA c/EN - AFIP DGI - L. 24073 s/proceso de conocimiento" - CSJN - 31/7/2012

"Leiner Davis Gelatín Argentina c/Estado Nacional y otro s/ acción declarativa" - CSJN - 30/10/2012

"Gasoducto Nor Andino Argentino SA c/EN - AFIP ley 24073 s/proceso de conocimiento" - CSJN - 6/11/2012

"Pérez, Luis Alberto c/ENA - AFIP (DGI) s/acción declarativa de certeza"- CSJN - 10/6/2014

"Distribuidora de Gas del Centro SA c/Estado Nacional - AFIP s/acción declarativa de certeza" - CSJN - 14/10/2014

"Londero, Aldo Ramón y otro c/AFIP s/acción declarativa de certeza" - CSJN - 24/2/2015

"Distribuidora Gas del Centro SA c/Estado Nacional (PEN) y otro s/acción meramente declarativa" - CSJN - 2/6/2015

"Distribuidora de Gas Cuyana SA c/AFIP - DGI - PEN s/acción declarativa de certeza" - CSJN - 27/5/2015

"Distribuidora Gas del Centro SA c/Estado Nacional (PEN) y otro s/acción meramente declarativa" - CSJN - 2/6/2015

Entre las causas que no pueden ser identificadas por la vía seguida figuran:

"Sol de Mayo c/AFIP - DGI s/ordinario" - CSJN - 19/5/2010

"Díaz Hermanos Sociedad Colectiva c/AFIP - DGI s/ordinario" - CSJN - 8/6/2010

"HSBC Participaciones (Argentina) SA c/EN - AFIP - ley 24073 - D. 214/2002 s/proceso de conocimiento" - CSJN - 8/6/2010

"Arquimia SA c/EN - DGI - ley 24073 s/proceso de conocimiento" - CSJN - 17/8/2010

"Antares Naviera SA c/EN - AFIP DGI - ley 24073 s/proceso de conocimiento" - CSJN - 7/9/2010

"Siderea SA c/EN - ley 24073 - M° Economía - D. 214/2002 s/proceso de conocimiento" - CSJN - 2/3/2011

"Argentoil SA c/AFIP - DGI s/ordinario" - CSJN - 29/3/2011

"La Primavera SACIFI y A. c/Estado Nacional - Administración Federal de Ingresos Públicos - L. 24073 y otros" - CSJN - 12/4/2011

"Hotel Edelweiss SA c/Administración Federal de Ingresos Públicos (DGI) s/ordinario" - CSJN - 23/9/2014

"Pemp, Francisco José c/Estado Nacional y AFIP s/ordinario" - CSJN - 29/4/2015

2. Expedientes en los que se rechazó la demanda por encontrar que no se había demostrado la configuración de un supuesto de confiscatoriedad

1. Acciones de repetición

"Johnson Acero SA c/AFIP s/contencioso administrativo" - CSJN - 4/8/2011

2. Acciones instadas a raíz de determinaciones de oficio

"CDR Comunicaciones SA (TF 25.777-I) c/DGI" - CSJN - 2/3/2011

"Chubb Argentina de Seguros SA (TF 31.134-I) c/DGI" - CSJN - 27/5/2014

3. Acciones instadas por la vía del amparo

"Costamagna, Ricardo c/Estado Nac. Arg.; MEOSP de la Nación y AFIP s/amparo ley 16986 y med. cautelar" - CSJN - 23/8/2005

"Williner, Mario Teodulo c/ENA; MEOSP y AFIP s/amparo - L. 16986 y medida cautelar" - CSJN - 8/11/2005

4. Acciones declarativas de certeza

"Compañía Protel SA c/Estado Nacional s/acción declarativa" - CSJN - 2/3/2011

"Barbuy Team SA c/PEN y otros s/acción declarativa de certeza" - CSJN - 19/4/2011

"Pontoni, Roberto Luis y otros SH c/PEN - AFIP - DGI s/acción declarativa de certeza" - CSJN - 17/5/2011

"Fornasari, Eduardo c/ENA - AFIP s/acción declarativa de certeza" - CSJN - 4/8/2011

"Durán, Juan Bautista c/ENA - AFIP s/acción declarativa de certeza" - CSJN - 4/8/2011

"Peretti, Daniel Hugo c/ENA - AFIP s/acción declarativa de certeza" - CSJN - 4/8/2011

"Martín SH c/AFIP s/acción mere declarativa de certeza - medida cautelar" - CSJN - 30/8/2011

"Fornasari, Juan José c/ENA - AFIP s/acción declarativa de certeza" - CSJN - 18/10/2011

"ART Interacción SA c/PEN ley 25561, D. 1570/2001 y 214/2002 s/proceso de conocimiento" - CSJN - 23/4/2013

"Rosso, Pascual Venedetto c/AFIP s/acción declarativa de certeza" - CSJN - 2/7/2013"

==========

Capítulo 20 BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR

INDICE

BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR

A modo de introducción

Rentas de fuente argentina principio general

Rentas de fuente argentina excepciones al principio general:

Derechos reales

Instrumentos o contratos derivados

Empresas de transporte internacional. Armadores

Agencias de noticias internacionales

Operaciones de seguros o reaseguros

Remuneraciones o sueldos de directores que actúen en el extranjero

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

Servicios prestados en la nube por sujetos no residentes

Resolución (SDG TLI) 47/2017 del 06.12.2017

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

Aerolíneas Argentinas SA CNACAF Sala I del 05.02.2008.

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

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

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

Régimen de retención a beneficiarios del exterior

Retención del 35% sobre la presunción de ganancia

Presunción de ganancia de fuente argentina:

Contratos de transferencia de tecnología

Resolución (INPI) 328/2005.

Resolución (INTI) 13/1987.

Ley 22.426 de transferencia de tecnología

Jurisprudencia en materia de renovación y requisitos de contratos de tecnología

Oleoducto Trasandino Argentino SA CSJN del 08.04.2008

Ecolab SA CNACAF Sala I del 05.03.2020

Rovafarm Argentina SA CNACAF Sala V del 19.2.2015

Edesur SA CSJN del 02.03.2011

Accenture SA CNACAF Sala III del 09.10.2008

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

Derechos de autor

Jurisprudencia en materia de derechos de autor

Application Software SA CSJN del 22.02.2011

Intereses por prestamos obtenidos en el exterior

Intereses por depósitos en instituciones financieras

Sueldos y honorarios

Alquiler de cosas muebles

Alquiler de inmuebles

Venta de bienes de sujetos empresa del exterior

Inciso residual para las restantes rentas

Opción para determinar la ganancia en forma real

Dividendos y utilidades

Resultado por venta de instrumentos financieros

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

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

==========

BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR.

A modo de introducción

Los beneficiarios del exterior (sujetos no residentes) tributan impuesto a las ganancias en Argentina, exclusivamente sobre sus rentas de fuente argentina, a través de un régimen de retención con carácter de pago único y definitivo.

PRINCIPIO GENERAL

El criterio general de fuente se encuentra tipificado en el art. 5 de la ley de impuesto a las ganancias.

CASOS PARTICULARES DE FUENTE ARGENTINA

En los artículos 6 a 14 de la ley de impuesto a las ganancias, nos encontramos con principios particulares en materia de fuente.

Créditos garantizados con derechos reales (art.6), Instrumentos financieros (art.7), instrumentos y contratos derivados (art.8), exportaciones e importaciones (art.9), transporte internacional (art. 10), agencias de noticias internacionales (art.11), seguros (art.12), honorarios de directores (art.13), películas extranjeras (art. 14).

Aclaración

En esta instancia analizaremos los casos particulares referidos a:

- Créditos garantizados con derechos reales (art.6),

- Instrumentos y contratos derivados (art.8),

- Transporte internacional (art. 10),

- Agencias de noticias internacionales (art.11),

- Seguros (art.12),

- Honorarios de directores (art.13),

- Películas extranjeras (art. 14);

Ya que los casos particulares de fuente argentina, tipificados en los art. 7 (INSTRUMENTOS FINANCIEROS) y art. 9 (EXPORTACIONES E IMPORTACIONES) los estudiamos a la hora de desarrollar los principios generales de fuente argentina en el capítulo 3.

No obstante lo expuesto repasemos brevemente el principio general tipificado en el art. 5 de la LIG ya estudiado en el capítulo de fuente.

RENTAS DE FUENTE ARGENTINA. PRINCIPIO GENERAL

ART. 5 de la LIG.

GANANCIAS DE BIENES SITUADOS COLOCADOS O UTILIZADOS EN EL PAIS

En general, y sin perjuicio de las disposiciones especiales de los artículos siguientes, **son ganancias de fuente argentina** aquellas que provienen de **bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República**,

GANANCIAS DE ACTIVIDADES REALIZADAS EN EL PAIS

Son ganancias de fuente argentina aquellas que provienen de la realización en el territorio de la Nación de **cualquier acto o actividad** susceptible de producir beneficios, o de hechos ocurridos dentro del territorio nacional,

CUESTIONES QUE CARECEN DE IMPORTANCIA PARA DEFINIR LAS RENTAS DE FUENTE ARGENTINA

Sin tener en cuenta nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones

El lugar de celebración de los contratos.

==========

RENTAS DE FUENTE ARGENTINA. EXCEPCIONES AL PRINCIPIO GENERAL

CASOS PARTICULARES (ART. 6 Y ART. 8 DE LA LIG)

DERECHOS REALES

Art. 6 de la LIG.

BIENES UBICADOS EN EL PAIS

Las ganancias provenientes de créditos garantizados con derechos reales constituidos **sobre bienes ubicados en el territorio nacional**, **se considerarán ganancias de fuente argentina**.

BIENES UBICADOS EN EL EXTERIOR (APLICACIÓN DEL ART. 5)

Cuando la garantía se hubiera constituido con bienes ubicados en el exterior, será de aplicación lo dispuesto en el artículo anterior.

INSTRUMENTOS O CONTRATOS DERIVADOS

Art. 8 de la LIG.

Se considerarán ganancias de fuente argentina los resultados originados por derechos y obligaciones emergentes de instrumentos y/o contratos derivados, **cuando el riesgo asumido se encuentre localizado en el territorio de la República Argentina**, localización que debe considerarse configurada si la parte que obtiene dichos resultados es un residente en el país o un establecimiento permanente comprendido en el inciso b) del artículo 73.

Sin embargo, cuando los diferentes componentes de uno de los mencionados instrumentos o un conjunto de ellos que se encuentren vinculados, indiquen que el instrumento o el conjunto de instrumentos no expresan la real intención económica de las partes, la determinación de la ubicación de la fuente se efectuará de acuerdo con los principios aplicables a la naturaleza de la fuente productora que corresponda considerar de acuerdo con el principio de la realidad económica, en cuyo caso se aplicarán los tratamientos previstos por esta ley para los resultados originados por la misma.

==========

EXCEPCIONES AL PRINCIPIO GENERAL DE FUENTE

PRESUNCIONES (ART. 10 A 14 DE LA LIG)

Art. 10 de la LIG.

EMPRESAS DE TRANSPORTE INTERNACIONAL CONSTITUIDAS O RADICADAS EN EL EXTRANJERO (PRESUNCION DEL 10% DEL INGRESO BRUTO)

Art. 10 primer párrafo de la LIG

Se presume, sin admitir prueba en contrario, que las **compañías no constituidas en el país** que se ocupan en el negocio de **transporte entre la República y países extranjeros**, obtienen por esa actividad **ganancias netas de fuente argentina, iguales al diez por ciento (10%) del importe bruto de los fletes por pasajes y cargas** correspondientes a esos transportes.

ARMADORES EXTRANJEROS (PRESUNCION DEL 10% DE LAS SUMAS PAGADAS)

Art. 10 segundo párrafo de la LIG

Se presume, sin admitir prueba en contrario, que **el diez por ciento (10%) de las sumas pagadas** por empresas radicadas o constituidas en el país a armadores extranjeros por fletamentos a tiempo o por viaje, constituyen ganancias netas de fuente argentina.

CONVENIOS O TRATADOS INTERNACIONALES QUE CONTENGAN EXENCIONES IMPOSITIVAS

Art. 10 tercer párrafo de la LIG

Las presunciones mencionadas en los párrafos precedentes no se aplicarán cuando se trate de empresas constituidas en países con los cuales, en virtud de convenios o tratados internacionales, se hubiese establecido o se establezca la exención impositiva.

CONTENEDORES (PRESUNCION DEL 20% DE LOS INGRESOS BRUTOS)

Art. 10 cuarto párrafo de la LIG

En el caso de **compañías no constituidas en el país** que se ocupan en el negocio de contenedores para el transporte en la República o desde ella a países extranjeros, **se presume, sin admitir prueba en contrario**, que obtienen por esa actividad ganancias netas de fuente argentina iguales **al veinte por ciento (20%) de los ingresos brutos** originados por tal concepto.

RESPONSABILIDAD DE LOS REPRESENTANTES EN EL PAIS DE LAS EMPRESAS EXTRANJERAS

Art. 10 quinto párrafo de la LIG

Los agentes o representantes en la República, de las compañías mencionadas en este artículo, serán solidariamente responsables con ellas del pago del impuesto.

EMPRESAS CONSTITUIDAS O RADICADAS EN EL PAIS (RENTAS DE FUENTE ARGENTINA)

Art. 10 último párrafo de la LIG

Las ganancias obtenidas por **compañías constituidas o radicadas en el país** que se ocupan de los negocios a que se refieren los párrafos precedentes, **se consideran íntegramente de fuente argentina**, **con prescindencia de los lugares entre los cuales desarrollan su actividad**.

==========

AGENCIAS DE NOTICIAS INTERNACIONALES (PRESUNCION DEL 10% DE LA RETRIBUCION BRUTA)

Art. 11 de la LIG.

Se presume que las agencias de noticias internacionales que, mediante una retribución, las proporcionan a personas o entidades residentes en el país, obtienen por esa actividad ganancias netas de fuente argentina iguales al **diez por ciento (10%) de la retribución bruta**, **tengan o no agencia o sucursal en la República**.

==========

OPERACIONES DE SEGUROS O REASEGUROS (FUENTE ARGENTINA)

Art. 12 de la LIG.

Son de fuente argentina los ingresos provenientes de operaciones de seguros o reaseguros que **cubran riesgos en la República** o que **se refieran a personas que al tiempo de la celebración del contrato hubiesen residido en el país**.

CESIONES A EMPRESAS EXTRANJERAS REASEGUROS (PRESUNCION DEL 10% DEL IMPORTE DE LAS PRIMAS CEDIDAS)

En el caso de **cesiones a compañías del extranjero** -reaseguros y/o retrocesiones- **se presume, sin admitir prueba en contrario**, que el **diez por ciento (10%) del importe de las primas cedidas**, neto de anulaciones, constituye ganancia neta de fuente argentina.

==========

REMUNERACIONES O SUELDOS DE DIRECTORES QUE ACTUEN EN EL EXTRANJERO.

HONORARIOS O REMUNERACIONES POR ASESORAMIENTO TECNICO, FINANCIERO O DE OTRA INDOLE PRESTADOS DESDE EL EXTERIOR

Art. 13 de la LIG.

Serán consideradas **ganancias de fuente argentina** las remuneraciones o sueldos de miembros de directorios, consejos u otros organismos -**de empresas o entidades constituidas o domiciliadas en el país**- que actúen en el extranjero.

HONORARIOS O REMUNERACIONES POR ASESORAMIENTO TECNICO FINANCIERO O DE OTRA INDOLE PRESTADO DESDE EL EXTERIOR (FUENTE ARGENTINA)

Serán considerados de **fuente argentina** los honorarios u otras remuneraciones originados por **asesoramiento técnico, financiero o de otra índole prestado desde el exterior**.

Crítica:

El legislador no define el concepto de asesoramiento técnico, no define el concepto de asesoramiento financiero, y menos aún el concepto de asesoramiento de “otra índole”.

Si está claro que el asesoramiento debe ser prestado desde el exterior.

SERVICIOS PRESTADOS EN LA NUBE POR SUJETOS NO RESIDENTES

RESOLUCION (SDG TLI) 47/2017 DEL 06.12.2017 (CONSULTA VINCULANTE)

Se trata de las prestaciones de servicios por parte de un sujeto no residente a sujetos residentes.

Los servicios prestados no constituyen un establecimiento permanente en la Argentina.

Los servicios prestados en “la nube” (*-centro de almacenamiento de datos y servicios de marketing-)* no constituyen una transmisión de conocimientos o de experiencias para la toma de decisiones, motivo por el cual no califican como asesoramiento técnico.

Por lo tanto se trata de servicios prestados por un no residente que no constituyen ganancias de fuente argentina.

PRESTACION DE SERVICIOS INFORMATICOS EN LA NUBE

"*II. Las prestaciones 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 Artículo 12 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (HOY ART. 13 DE LA LIG), ni la transferencia de intangibles que puedan asimilarse a bienes, sino que la operatoria consultada sólo abarcaría, en principio,* ***la prestación de servicios por parte de un sujeto no residente a sujetos locales****.*

III. Considerando que se identifican dos operaciones diferentes, por un lado la prestación efectuada por las sociedades locales a la del exterior y por el otro las prestaciones efectuadas por esta última a usuarios locales, ***no se verificaría respecto de las prestaciones realizadas por la sociedad extranjera el nexo territorial requerido por el Artículo 5° de la Ley*** *del gravamen y, consecuentemente,* ***las rentas provenientes de los servicios de nube no resultarían alcanzadas por el Impuesto a las Ganancias*** *(t.o. en 1997 y sus modificaciones).*

IV. Desde una perspectiva teórica, partiendo de las aseveraciones e información expuesta en la consulta y en tanto ambas sociedades locales desarrollen actividades -centro de almacenamiento de datos y servicios de marketing- de naturaleza diversa y diferenciadas de la prestación de servicios informáticos basados en la nube y sean por ellas remuneradas en condiciones de mercado podría afirmarse, en principio, que en el marco de las normas vigentes y a los fines del impuesto a las ganancias, aquellas ***no constituirían establecimientos estables de la sociedad extranjera****.*

Sin perjuicio de ello, es dable advertir que una conclusión respecto a la efectiva existencia o no de un establecimiento permanente en el país demanda, en cada caso concreto, el análisis y valoración de distintas cuestiones de hecho y prueba, en principio ajenas al marco teórico propio de la consulta formulada y sobre el cual no se requieren precisiones concretas".

JURISPRUDENCIA. ASESORAMIENTO TECNICO, FINANCIARO O DE OTRA INDOLE PRESTADO DESDE EL EXTERIOR (RESPECTO DEL SISTEMA AMADEUS)

AMADEUS es un sistema de reservas de pasajes, hotelería alquiler de autos.

AEROLINEAS ARGENTINA SA CNACAF SALA I DEL 05.02.2008

AUSTRAL LINEAS AEREAS CIELOS DEL SUR SA CNACAF SALA V DEL 02.06.2009

AUSTRAL LINEAS AEREAS CIELOS DEL SUR SA TFN SALA A DEL 06.02.2007

Para la Cámara, se configura la asistencia técnica y por lo tanto hay ganancia de fuente argentina.

En sentido contrario: **TFN "Austral Líneas Aéreas Cielos del Sur"** sala A de fecha 6.12.2007. (revocado por la Cámara).

AEROLINEAS ARGENTINA SA CNACAF SALA I DEL 05.02.2008

El TFN confirmó la determinación de oficio.

La CNACAF confirmó la sentencia del TFN y por lo tanto la determinación de oficio.

Se trata de pagos efectuados a "Amadeus Marketing SA" con domicilio en Madrid (España), por la utilización económica en el territorio argentino del "Sistema Amadeus" para efectuar reservas de pasajes, hotelería y alquiler de automóviles en destino.

En tema en conflicto era determinar si los servicios son de fuente argentina o de fuente extranjera.

Tanto para el TFN como para la CNACAF se trata de servicios de fuente argentina.

Sostiene el TFN que Aerolíneas Argentinas SA ha contratado un servicio interactivo puesto en Internet por Amadeus, que opera como una asistencia técnica, ya que se carga en Argentina con los datos que desea Aerolíneas Argentina SA a pedido de sus clientes, se procesa en el exterior y suministra resultados que quedan registrados en un archivo disponible para Aerolíneas Argentinas SA y sus agentes, quienes los utilizan económicamente en el territorio nacional, pagando por ello un precio determinado.

La CNACAF entiende que los importes facturados por la firma del exterior a la Aerolíneas Argentina SA constituyen la contraprestación por la utilización económica del servicio prestado y que se exterioriza por las reservas efectuadas por Aerolíneas Argentina SA que resultan esenciales para emitir los boletos de viaje.

"***El doctor Licht dijo****:*
1. Apela la actora a fojas 833 -sustentando su recurso con el memorial de fs. 834/853, replicado a fs. 919/935- y la demandada a fojas 832 -fundando ésta su apelación a fs. 854/859, contestada a fs. 936/946- el pronunciamiento del ***Tribunal Fiscal de la Nación*** *obrante a fojas 807/816 por el que se* ***confirmara la determinación*** *efectuada en la resolución apelada en cuanto determina impuesto a las ganancias -retenciones a beneficiarios del exterior-, con más intereses resarcitorios, por los períodos enero de 1994 a junio de 1999, ambos inclusive y se revocara la multa aplicada, imponiéndose las costas en proporción a los respectivos vencimientos.*

2. La cuestión central sobre la que se edificó el decisorio consiste en determinar si procede efectuar retenciones a beneficiarios del exterior previstas en la ley de impuesto a las ganancias, sobre los ***pagos efectuados por la recurrente a "Amadeus Marketing SA" con domicilio en Madrid (España), por la utilización económica en el territorio***

argentino del denominado "Sistema Amadeus" con el fin de poder efectuar reservas de pasajes, hotelería y alquiler de automóviles en destino*, o como sostiene la actora, ello no procedería por tratarse de un servicio de fuente extranjera.*

SENTENCIA DEL TFN

2.i. A los fines de arribar a una solución el Tribunal Fiscal ponderó:
(..)
Examinó, asimismo, que en el segundo de los contratos, denominado "Contrato de Usuario al Sistema Amadeus" se aclara que ***el "Sistema Amadeus" comprende el sistema de "hardware" y "software" de distribución e información de viajes computarizado, desarrollado, operado y distribuido por Amadeus a través del Sistema Central de Amadeus, el que es operado o controlado por Amadeus****. Dentro de los servicios ofrecidos por el sistema se halla el de facilitar a las oficinas de la recurrente (ATO/CTO) la creación del registro de nombre del pasajero (PNR) en el sistema central y acceso para realizar modificaciones y servicios a todos los PNR que contengan un segmento de recorrido efectuado por Aerolíneas, brindándole una funcionalidad única al nivel del Sistema Central (art. 2) y en sus artículos 5 y 6 se establecen los cargos a abonar por cada una de las prestaciones (fs. 114/122 y 417/425 del citado cuerpo de antecedentes).*
(..)
2.ii. Como corolario de lo expuesto puntualizó que:

a) Las características y la forma operativa descriptas, ponen de manifiesto que en realidad ***lo que ha contratado Aerolíneas Argentinas es un servicio interactivo puesto en Internet por Amadeus, que, en lo sustancial, opera como una asistencia técnica****, ya que se carga en Argentina con los datos que desea Aerolíneas a pedido de sus clientes, se procesa en el exterior y suministra resultados que quedan registrados en un archivo disponible en cualquier momento para Aerolíneas y sus agentes, quienes los utilizan económicamente en el territorio nacional****, pagando por todo ello un precio determinado en el "Apéndice 1. Estructura de cargos", que forma parte del contrato que ha servicio de base para la determinación de oficio.*

b) ***Es precisamente la utilización económica (de cosas o derechos, materiales o no) que Aerolíneas Argentinas hace en el país de esa prestación, globalmente considerado y no el uso de ordenadores, de impresoras y tarjetas de comunicación, la que configura como de fuente argentina a la renta*** *que ella genera y por ende, su sujeción a la ley nacional de impuesto a las ganancias, de acuerdo con previsto en el artículo 5 de la misma (t.o. 1986 y modif.) y en el artículo 9, inciso d) del reglamento (D. 2353/1986 y conc. posterior), en la forma, que en este caso, se halla prevista en el convenio celebrado con el Reino de España y aprobado por la ley 24258.*
(..)
ART. 5 DE LA LIG

10. Con arreglo a lo expuesto cuadra puntualizar que en el citado artículo 5 de la ley de la materia se establece que: "En general, y sin perjuicio de las disposiciones especiales de los artículos siguientes, son ganancias de fuente argentina aquellas que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República, de la realización en el territorio de la Nación de cualquier acto o actividad susceptible de producir beneficios, o de hechos ocurridos dentro del límite de la misma, sin tener en cuenta nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos.
(..)
12. Con abono en tales premisas deviene pertinente, a esta altura, abordar a la luz del artículo 5 de la ley de impuesto a las ganancias, el examen de la contraprestación por la que Amadeus percibe un precio. Trátase, concretamente, de ***establecer si el servicio prestado por la firma del exterior resulta utilizado económicamente en la Argentina****.*

13. A los efectos de discernir sobre el punto, en la medida del agravio central articulado por la actora, relativo a que "la renta de Amadeus se genera cuando se procesa efectivamente una reserva, esto es cuando Amadeus presta un servicio" (fs. 847 vta.) y que "el beneficiario de la renta está domiciliado en el extranjero, lo bienes generadores de la renta se encuentran en el extranjero y, por último, la actividad generadora de la renta (el procesamiento de la reserva) se realiza en su totalidad en el extranjero, ***resulta necesario establecer, se reitera, si el servicio prestado por el residente en el extranjero resulta aprovechable en función de la actividad económica de la actora****.*

14. En orden a tal propósito, no cabe soslayar que, contrariamente a lo que predica la actora, que para establecer el mentado recaudo, no procede limitar su consideración al mero procesamiento de una reserva la que, como se tiene visto, se efectúa fuera del territorio nacional.

En efecto, más allá de que ARSA alega que los pagos efectuados a Amadeus Marketing SA se encuentran relacionados con el procesamiento de datos de reserva efectuada en una base de datos sita fuera del país, lo cierto es que ***los importes facturados por la firma del exterior a la actora constituyen la contraprestación por la utilización económica del servicio prestado y que se exterioriza por las reservas efectuadas por la actora, las que resultan esenciales para emitir los boletos de viaje****; posibilitando, de tal modo, que se lleven a cabo todas aquellas transacciones que se encuentran sujetas al mentado régimen de bloqueo de disponibilidades.*
(..)
Lo expuesto basta para confirmar, en cuanto fuera materia de agravios, el pronunciamiento recurrido en lo concerniente a la determinación tributaria *bajo examen. Así lo voto.*
(..)

El doctor Coviello adhiere al voto precedente.

En virtud del resultado que informa el Acuerdo que antecede, el tribunal

RESUELVE:

Confirmar la sentencia apelada *en cuanto a la determinación tributaria, la que se revoca en cuanto revocó la multa impuesta en sede administrativa. Costas de ambas instancias a la vencida*".

AUSTRAL LINEAS AEREAS CIELOS DEL SUR SA CNACAF SALA V DEL 02.06.2009

El TFN revocó la determinación de oficio.

La CNACAF revocó la sentencia del TFN, y por lo tanto confirmó la determinación de oficio.

La CNACAF con los mismos argumentos sostenidos por la Sala I en el fallo Aerolíneas Argentinas SA 05.02.2008, entiende que hay asistencia técnica.

Para la Cámara Amadeus SA proporciona a Austral la asistencia técnica para que sus productos puedan ser adquiridos por diversas agencias de viaje. Lo cual no podría llevarse a cabo si no hubiese por parte de Amadeus SA la asistencia técnica correspondiente para realizarlo y, producto de ello, Austral le abona ante la concreción de una reserva una retribución.

Para la Cámara los importes facturados por Amadeus SA a Austral constituyen la contraprestación por la utilización económica del servicio prestado y que se exterioriza por las reservas efectuadas por Austral, las que resultan esenciales para emitir los boletos de viaje.

"*I. Que a fojas 493/497 vuelta* ***el Tribunal Fiscal de la Nación*** *rechazó la nulidad interpuesta por la actora y* ***revocó la resolución dictada por la División Determinaciones de Oficio de la Dirección Grandes Contribuyentes Nacionales*** *de fecha 16 de noviembre de 2000, por la que se determino de oficio la obligación fiscal de Austral Líneas Aéreas (Cielos del Sur SA) en el impuesto a las ganancias -Retenciones a Beneficiarios del Exterior- por los pagos realizados entre el 14 de enero de 1994 hasta el 10 de diciembre de 1998, con más intereses resarcitorios y aplicándole una multa equivalente al 70% del Tributo presuntamente omitido con sustento en el artículo 45 de la ley 11683 (t.o. en 1998 y sus modifs.); con costas en relación a los respectivos vencimientos.*
(..)
SENTENCIA DEL TFN

III. Que para resolver como lo hizo, ***el Tribunal Fiscal sostuvo que****:*

CARACTERISTICAS DEL SISTEMA AMEADEUS

a) con fechas 4/7/1989 y 1/1/1993, Austral Líneas Aireas firmó con "Amadeus Marketing SA" un ***"Contrato de Transportador Participante"*** *y un* ***"Contrato de Usuario al Sistema Amadeus"****, respectivamente, en los que a modo de introducción se define al Sistema de distribución Global de Viaje Amadeus, conocido como "Sistema Amadeus", como* ***un medio de distribución y de reservas totalmente automatizado con capacidad de proveer información, comunicación, reservas, emisión de billetes de pasaje, distribución y funciones relacionadas, a nivel mundial, por y en representación de sus líneas aéreas fundadoras y socios (afiliados Amadeus)*** *y trasportadores participantes y que* ***de acuerdo al primer contrato mencionado la actora proporciona información al sistema (servicios, tarifas), a fin de asegurar que sus servicios y horarios estén a disposición de los usuarios que deseen efectuar reservas*** *y* ***por medio del segundo contrato la línea aérea utiliza el sistema Amadeus como el sistema de reservas exclusivo para sus ATOs/CTOs y se responsabiliza de mantener la conexión entre el sistema Amadeus y el inventario de asientos de la línea aérea****. En tal sentido* ***el usuario accede a la información que se halla disponible en el sistema y solicita, en su caso, las respectivas reservas****.*
(..)
e) Que a partir de los elementos obrantes en el expediente y de los expuesto por el perito en su informe cabo interpretar que ***lo que ha contratado Austral es un servicio que radica en la posibilidad de acceder a una base de datos ubicada en el exterior; no habiendo****, por lo demás,* ***elementos suficientes*** *-tal como se ha visto-* ***que denoten la concesión de uso de un "software"****. Concluye que sólo cabe caracterizar a las transacciones electrónicas de marras como* ***un servicio que, tal como se ha señalado reiteradamente, se encuentra prestado desde el exterior y siendo ello así ante la ausencia de un establecimiento permanente en el país de la empresa radicada en España, cabe sostener que el Estado Argentino carece de potestad tributaria sobre estas operaciones****.*

f) Concluye en que ***el uso de una base de datos ubicada en el exterior no participa del concepto de asesoramiento*** *a que se refiere el segundo párrafo del artículo 12 de la ley del gravamen y en lo atinente al Memorando 705/2000 el criterio allí sentado no resulta atendible, toda vez que* ***no se encuentra acreditado que dentro del precio que se paga exista una porción del mismo que retribuya el uso de un programa ordenador para el acceso a la prestación ya que Amadeus no recibe remuneración alguna por brindar el acceso a la base de datos sino solamente cuando se procesa una reserva****.*
(..)
SENTENCIA DE LA CNACAF

VI. Que ***el meollo de la cuestión a resolver radica en determinar si procede efectuar retenciones a beneficiarios del exterior*** *previstas en la ley de impuesto a las ganancias* ***sobre los pagos efectuados por la actora a "Amadeus Marketing SA" con domicilio en Madrid (España)****,* ***por la utilización económica en el territorio argentino del denominado "Sistema Amadeus" con el fin de poder efectuar reservas de pasajes, hotelería, alquiler de automóviles en destino****,* ***o si ello no procedería por tratarse de un servicio de fuente extranjera****.*

ART. 5 DE LA LIG

VII. Que en principio, corresponde puntualizar lo que establece el artículo 5 de la ley de impuesto a las ganancias que dispone que "en general, y sin perjuicio de las disposiciones especiales de los artículos siguientes, son ganancias de fuente argentina aquellas que provienen de bienes situados, colocados o utilizadas 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 limite de la misma, sin tener en cuenta nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos".

ART. 12 DE LA LIG

Asimismo, el artículo 12 del mismo cuerpo legal dispone que "serán consideradas ganancias de fuente argentina las remuneraciones o sueldos de miembros de directorios, consejos u otros organismos -de empresas o entidades constituidas o domiciliadas en el país- que actúen en el extranjero. Asimismo, serán considerados de fuente argentina los honorarios u otras remuneraciones originadas por asesoramiento técnico, financiero o de otra índole prestado desde el exterior".
(..)

IX. Que en autos ha quedado debidamente acreditado ya sea por las manifestaciones de las partes como por la prueba producida -en especial la pericial de fs. 363/377- que ***la empresa Amadeus Marketing suscribió con la parte actora un convenio mediante el cual le permite a esta última ofrecer sus pasajes, alojamiento y alquiler de vehículos a través de su sistema****. Asimismo,* ***dicho convenio no significó la transferencia del "software" propiedad de Amadeus, sino simplemente la posibilidad de Austral de cargar sus productos cuando lo crea conveniente****.*

En efecto, tampoco ha sido discutido por las partes que la actora le abona a Amadeus en el caso de que algún operador haya efectuado uno reserva de un producto suyo.

SE DEBE DILUCIDAR SI EL CONTRATO PUEDE SER ENCUENDRADO DENTRO DEL CONCEPTO DE ASISTENCIA TECNICA

X. Que, entonces, ***resulta importante dilucidar si el servicio que Amadeus Marketing SA le presta a Austral debe ser encuadrado como una asistencia técnica****. Al respecto, los doctores Carlos M. Giuliani Fonrouge y Susana Camila Navarrine en su obra "Impuesto a las Ganancias-Análisis de Doctrina y Jurisprudencia" (Ed. Lexis Nexos, cuarta ed. actualizada, Bs. As., 2007) han dicho que "...yendo a la definición dada por el INTI, aunque se vincula con el artículo 93, sobre retenciones del impuesto a las ganancias, es aplicable al concepto de asesoramiento técnico que contiene este artículo 12. La resolución 13/1987 (BO del 18/5/1987) entiende por servicios de asistencia técnica ingeniería o consultoría a los brindados conforme a las reglas del arte, que se cumplan bajo la forma de locación de obra intelectual o locación de servicios, se paguen en forma proporcional a la duración o monto del trabajo realizado, y en los que el proveedor asuma una obligación de brindar prestaciones específicas determinadas" (pág. 145 de la ob. cit.).*

PARA LA CAMARA HAY ASISTENCIA TECNICA

En el caso, Amadeus Marketing SA brinda a la actora la posibilidad de incorporar a su sistema de reservas por Internet los productos que ella estime conveniente. Para ello ***Amadeus SA proporciona a Austral la asistencia técnica para que los mismos puedan ser adquiridos por diversas agencias de viaje****. Es decir, que más allá de que la actora intente suscribir su relación contractual con Amadeus Marketing al mero ofrecimiento de sus servicios, ello* ***no podría llevarse a cabo si no hubiese por parte de esta empresa la asistencia técnica correspondiente para realizarlo y, producto de ello, es que como retribución Austral le abona ante la concreción de una reserva****.*

LA CAMARA HACE REFERENCIA AL FALLO DE LA SALA I EN AEROLINEAS ARGENTINAS SA DEL 05.02.2008

Por lo demás, ha dicho la Sala I de este Tribunal al resolver en un caso análogo al presente que "...en orden a lal propósito, no cabe soslayar que, contrariamente a lo que predica la actora, para establecer el mentado recaudo, no procede limitar su consideración al mero procesamiento de una reserva la que, como se tiene visto, se efectúa fuera del territorio nacional. En efecto, más allá de que ARSA alega que los pagos efectuados a Amadeus Marketing SA se encuentran relacionados con el procesamiento de datos de reserva efectuada en una base de datos sita fuera del país, lo cierto es que ***los importes facturados por la firma del exterior a la actora constituyen la contraprestación por la utilización económica del servicio prestado y que se exterioriza por las reservas efectuadas por la actora, las que resultan esenciales para emitir los boletos de viaje****; posibilitando, de tal modo, que se lleven a cabo todas aquellas transacciones que se encuentran sujetas al mentado régimen de bloqueo de disponibilidades" [in re: "Aerolíneas Argentinas SA (TF 19.117-I) c/DGI", Expte. 17933/08, Sent. del 5 de febrero de 2008].*

CONCLUSION DE LA CAMARA

XI. Que, entonces, cabe concluir que ***Austral contrató un servicio que radica en la posibilidad de acceder a una base de datos en el exterior*** *y la ausencia de un establecimiento permanente de la empresa en el país no le quita al Estado Argentino potestad tributaria, ya que del mismo expediente surge que* ***Austral ha obtenido un aprovechamiento del servicio brindado por Amadeus, es decir, que se utilizó la asistencia brindada por dicha firma para que la empresa aerocomercial pudiese obtener ganancias por la venta de sus productos a través de dicho sistema****.*
(..)
Por todo lo expuesto, ***corresponde hacer lugar a los agravios impetrados por la demandada y revocar la sentencia recurrida****, con costas a la actora vencida.*
(..)
Por ello,

SE RESUELVE:

1) Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la parte demandada y ***revocar la resolución del Tribunal Fiscal de la Nación*** *obrante a fojas 493/497 vuelta, con costas a la vencida*".

AUSTRAL LINEAS AEREAS CIELOS DEL SUR SA TFN SALA A DEL 06.02.2007

El TFN revocó la determinación de oficio.

Para el TFN se trata de un servicio prestado en el exterior que no constituye asesoramiento técnico. Y por lo tanto no hay rentas de fuente argentinas.

"(..)
En lo que atañe a este punto, cabe señalar que, en el caso concreto de autos, tal criterio no resulta atendible, toda vez que ***no aparece debidamente acreditado que dentro del precio que se paga, exista una porción del mismo que retribuya el uso de un programa ordenador para el acceso a la prestación****. Por lo demás, resulta conducente añadir que, conforme lo expresado por las propias partes y por el perito actuante,* ***Amadeus no recibe remuneración alguna por brindar el acceso a la base de datos, generándose -en cambio- la obligación de pago a Amadeus cuando se procesa una reserva****.*

XIV. Que en suma considerando que ***la verdadera causa de los contratos consiste en la prestación de un servicio prestado desde el exterior, no constituyendo -por otra parte- un servicio de asesoramiento susceptible de ser encuadrado en el artículo 12 de la ley del gravamen****, y teniendo en cuenta -finalmente- la ausencia de un establecimiento permanente en el país por parte de la prestadora española, sólo* ***cabe concluir que las transacciones en cuestión no originan ganancias de fuente argentina****; correspondiendo en consecuencia desestimar la tesis fiscal.*

Por lo expuesto,
SE RESUELVE:
(..).
2. Revocar la resolución apelada".

==========

PELICULAS, RADIO Y TELEVISION, ETC.

-EXPLOTACION DE PELICULAS EXTRANJERAS

-TRANSMISIONES DE RADIO DESDE EL EXTERIOR,

-TRANSMISION DE TELEVISION DESDE EL EXTERIOR,

-PROYECCION, REPRODUCCION, TRANSMISION O DIFUSION DE IMÁGENES Y SONIDOS DESDE EL EXTERIOR

Art. 14 de la LIG. (MODIFICADO POR LA LEY 27.430)

(PRESUNCION DEL 50% DEL PRECIO PAGADO)

Se presume, sin admitir prueba en contrario, que constituye ganancia neta de fuente argentina el **cincuenta por ciento (50%) del precio pagado** a los productores, distribuidores o intermediarios por la explotación en el país de **películas extranjeras**, transmisiones de radio y televisión emitidas **desde el exterior** y toda otra operación que implique la proyección, reproducción, transmisión o difusión de imágenes y/o sonidos **desde el exterior** cualquiera fuera el medio utilizado.

Lo dispuesto precedentemente también resultará de aplicación cuando el precio se abone en forma de regalía o concepto análogo.

==========

REGIMEN DE RETENCION A BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR QUE OBTIENEN RENTAS DE FUENTE ARGENTINA

Art. 102 primer párrafo de la LIG.

Cuando se paguen beneficios netos de cualquier categoría a sociedades, empresas o **cualquier otro beneficiario del exterior**

RETENCION DEL 35% CON CARÁCTER DE PAGO UNICO Y DEFINITIVO

Corresponde que quien los pague **retenga** e ingrese a la AFIP, **con carácter de pago único y definitivo**, el treinta y cinco por ciento **(35%)** de tales beneficios.

CON DOS EXCEPCIONES (aquí simplemente las mencionamos, se analizan a continuación del art. 104 de la LIG)

La primera excepción: Con excepción de los dividendos, las utilidades de los sujetos a que se refieren los apartados. 2, 3, 6 y 7, del inc. a) del art. 73 de la LIG y las utilidades de los establecimientos comprendidos en el inc. b) del art. 73 de la LIG. (RESULTA DE APLICACIÓN EL ART. 97 DE LA LIG. RETENCION DEL 7% s/vigencia ley 27.430 y ley 27.541).

La segunda excepción: Con excepción de los resultados por enajenación de instrumentos financieros tipificado en el art. 98 de la LIG. (RETENCION DEL 5% O 15%)

Resumiendo:

Por principio general los beneficiarios del exterior son pasibles de una retención del 35%.

Por principio de excepción el pago de dividendos y utilidades a beneficiarios del exterior están sujetos a una retención del 7%.

También por principio de excepción el pago por el resultado por la venta de instrumentos financieros tipificados en el art. 98 de la LIG, a beneficiarios del exterior radicados en jurisdicciones cooperantes está sujeto a una retención del 5% o del 15%.

DEFINICION DE PAGO

Art. 102 segundo párrafo de la LIG

Se considera que **existe pago cuando** se den algunas de las situaciones previstas en el último párrafo del artículo 24 de la LIG,

El último párrafo del art. 24 de la LIG, establece que:

> Tratándose de erogaciones efectuadas por empresas locales que resulten ganancias de fuente argentina para personas o entes del extranjero con los que dichas empresas se encuentren vinculadas o para personas o entes ubicados, constituidos, radicados o domiciliados en jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula tributación, la imputación al balance impositivo solo podrá efectuarse cuando se paguen o configure alguno de los casos previstos en el sexto párrafo de este artículo o, en su defecto, si alguna de las circunstancias mencionadas se configura dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada en la que se haya devengado la respectiva erogación.

El sexto párrafo del art. 24 de la LIG, establece que:

> Cuando corresponda imputar las ganancias de acuerdo con su percepción, se considerarán percibidas y los gastos se considerarán pagados, cuando se cobren o abonen en efectivo o en especie y, además, en los casos en que, estando disponibles, se han acreditado en la cuenta del titular o, con la autorización o conformidad expresa o tácita del mismo, se han reinvertido, acumulado, capitalizado, puesto en reserva o en un fondo de amortización o de seguro, cualquiera sea su denominación, o dispuesto de ellos en otra forma.

DEMAS SOCIEDADES CUYOS SOCIOS SON BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR. SE DEBE PRACTICA LA RETENCION SOBRE LA TOTALIDAD DE LAS GANANCIAS DE LA SOCIEDAD

Art. 102 segundo párrafo de la LIG

Salvo que se tratara de la participación en los beneficios de sociedades comprendidas en el inciso b) del artículo 53 (DEMAS SOCIEDADES), en cuyo caso será de aplicación lo dispuesto en el artículo 54 (SE CONSIDERA DISTRIBUIDO EL 100% DEL RESULTADO A LA FECHA DE CIERRE DEL EJERCICIO DE LA SOCIEDAD).

Art. 102 tercer párrafo de la LIG

En estos supuestos **corresponderá practicar la retención a la fecha de vencimiento para la presentación del balance impositivo**, aplicando la tasa del treinta y cinco por ciento **(35%) sobre la totalidad de las ganancias** que, de acuerdo con lo que establece el artículo 54, deban considerarse distribuidas **a los socios que revisten el carácter de beneficiarios del exterior**.

Si entre la fecha de cierre del ejercicio y la antes indicada se hubiera configurado -total o parcialmente- el pago en los términos del artículo 24, la retención indicada se practicará a la fecha del pago.

DEFINICION DE BENEFICIARIO DEL EXTERIOR (PERCEPCION DE LAS GANANCIAS EN EL EXTRANJERO O EN EL PAIS)

Art. 102 cuarto párrafo de la LIG

Se considerará beneficiario del exterior aquel que **perciba sus ganancias en el extranjero** directamente o a través de apoderados, agentes, representantes o cualquier otro mandatario en el país y **a quien, percibiéndolos en el país, no acreditara residencia** estable en el mismo.

IMPOSIBILIDAD DE RETENCION

Art. 102 cuarto párrafo de la LIG

En los casos en que exista imposibilidad de retener, los ingresos indicados estarán **a cargo de la entidad pagadora**, sin perjuicio de sus derechos para exigir el reintegro de parte de los beneficiarios.

==========

RETENCION DEL 35% SOBRE LA PRESUNCION DE GANANCIA

Art. 103 de la LIG.

Salvo en el caso considerado en el tercer párrafo del artículo 102 (DEMAS SOCIEDADES), la retención prevista en el mismo se establecerá aplicando la tasa del treinta y cinco por ciento **(35%) sobre la ganancia neta presumida** por esta ley para el tipo de ganancia de que se trate.

==========

RENTAS DE FUENTE ARGENTINA OBTENIDAS POR BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR. PRESUNCION DE GANANCIA

Art. 104 de la LIG.

Cuando se paguen a beneficiarios del exterior sumas por los conceptos que a continuación se indican, se presumirá ganancia neta, sin admitirse prueba en contrario:

Art. 104 inciso a) apartado 1) de la LIG.

CONTRATOS DE TRANSFERENCIA DE TECNOLOGIA (LEY 22.426)

PRESUNCION DEL 60%

a) Tratándose de contratos que cumplimentan debidamente los requisitos de la ley 22426 de transferencia de tecnología y sus modificaciones, **al momento de efectuarse los pagos**:

ASISTENCIA TECNICA, INGENIERIA O CONSULTORIA. PRESUNCION DEL 60%

LOS CONTRATOS DEBEN ESTAR REGISTRADOS

1. El sesenta por ciento (60%) de los importes pagados por prestaciones derivadas de servicios de **asistencia técnica, ingeniería o consultoría** que **no fueran obtenibles en el país** a juicio de la autoridad competente en materia de transferencia de tecnología, siempre que **estuviesen debidamente registrados** y hubieran sido efectivamente prestados.

CERTIFICADO DE LA AUTORIDAD DE APLICACION

Art. 263 del D.R. de la LIG.

La Autoridad de Aplicación en materia de transferencia de tecnología debe emitir un **certificado** en el que conste el nombre de las partes contratantes, fecha de celebración, vigencia del contrato y **número de inscripción en el Registro** de Contratos de Transferencia de Tecnología.

Deberá indicar que los servicios previstos en el contrato encuadran en el referido punto y **no son obtenibles en el país**.

APLICACIÓN RESIDUAL DEL INICISO i) PRESUNCION DEL 90%

Si la Autoridad de Aplicación **deniega la emisión del certificado**, por no cumplirse debidamente dichos requisitos, será de aplicación lo dispuesto en el inciso i) del precitado artículo 104.

INSCRIPCION DE LOS CONTRATOS EN EL INPI

Art. 264 del D.R. de la LIG.

La inscripción ante el Instituto Nacional de la Propiedad Industrial, de los contratos que incluyan prestaciones de transferencia de tecnología, deberá realizarse de conformidad a lo previsto por el artículo 3 de la ley 22.426 de transferencia de tecnología, con el alcance establecido por el decreto 1.853/1993.

MOMENTO EN EL CUAL LAS PRESTACIONES NO SEAN OBTENIBLES EN EL PAIS

Art. 265 del D.R. de la LIG.

El requisito acerca de que las prestaciones respectivas no sean obtenibles en el país, **deberá considerarse referido al momento del pertinente registro**, según lo que al respecto determine la autoridad competente en la materia.

EFECTIVA PRESTACION DE LOS SERVICIOS AL MOMENTO DE REALIZAR LOS PAGOS

Art. 266 del D.R. de la LIG.

La exigencia de la efectiva prestación de los servicios, debe entenderse referida a prestaciones que, al momento de realizarse los pagos, debieron haberse efectivamente prestado.

DEDUCCION DEL GASTO

Art. 266 del D.R. de la LIG.

Si los servicios no fueran efectivamente prestados al cierre del período fiscal de que se trate, los importes respectivos **no podrán ser deducidos** por la entidad pagadora a los fines de la determinación del impuesto.

En tal caso, la deducción se diferirá hasta el ejercicio en que los servicios sean efectivamente prestados.

RESOLUCION (INPI) 328/2005

DEFINICION DE ASISTENCIA TECNICA, INGENIERIA Y CONSULTORIA

Art. 5 - A los efectos previstos en el artículo 93, inciso a), apartado 1, de la ley de impuesto a las ganancias (ACTUAL ART. 104 INCISO A APARTADO 1), se entenderá como asistencia técnica, ingeniería y/o consultoría a los fines previstos en la legislación impositiva, a **aquellas prestaciones que se cumplan bajo la forma de locación de obra o servicios, en la medida que impliquen un conocimiento técnico aplicado a la actividad productiva de la contratante local y la transmisión a ésta o su personal de dicho conocimiento, ya sea en todo o en parte del mismo, mediante capacitación, recomendaciones, guías, indicaciones de mecanismos o procedimientos técnicos, suministro de planos, estudios, informes o semejantes**, siempre que su contraprestación se abone en forma proporcional a los trabajos, que deberán ser previamente determinados en forma concreta y precisa en el instrumento contractual.

Art. 6 - En los supuestos del artículo anterior se admitirá la inclusión dentro del monto a abonar, de los gastos de pasajes, viáticos o estadías, en la medida en que su asunción por el adquirente en el contrato permita considerar dicho gasto como parte del costo total de la prestación.

NO SE CONSIDERA COMO TECNOLOGIA

Art. 1 - A los efectos del registro previsto en la ley 22426 y su decreto reglamentario 580/1981, no se entenderá como tecnología a las siguientes prestaciones:

a) La adquisición de productos.

b) Los servicios de asistencia técnica o consultoría, así como las licencias de know how o sobre información, conocimientos o métodos de aplicación en las áreas financiera, comercial, jurídica, marketing o ventas, para preparar la participación en licitaciones, concursos de contratación u obtención de permisos, colocación de títulos o similares, así como todas aquellas prestaciones que no evidencien de modo claro y concreto, la efectiva incorporación de un conocimiento técnico directamente aplicado a la actividad productiva de la contratante local.

c) Las licencias de uso de software o de actualizaciones de software.

d) Los servicios de reparaciones, supervisión de reparaciones, mantenimiento, puesta en funcionamiento de plantas o maquinarias, etcétera, que no incluyan la capacitación del personal de la firma local.

e) En general todas las actividades que representen la directa contratación de tareas inherentes al funcionamiento corriente de la firma local.

REQUISITO DE QUE LOS SERVICIOS NO SON OBTENIBLES EN EL PAIS

Art. 8 - La imposibilidad de libre obtención en el país de las prestaciones contratadas se tendrá prima facie por acreditada mediante declaración jurada del peticionario del registro, sin perjuicio de la facultad de la DIRECCIÓN DE TRANSFERENCIA DE TECNOLOGÍA de requerir cuando el valor de las prestaciones comprometidas o las circunstancias del caso así lo aconsejaren, una consulta con la cámara u organismo técnico del sector productivo correspondiente.

RESOLUCION (INTI) 13/1987

Transferencia de tecnología. Contratos. Certificación por el Instituto Nacional de Tecnología Industrial.

Artículo 1° - Asignar como misión del Jefe del Registro de Contratos de Transferencia de Tecnología, la de dirigir todo lo relativo a la aplicación del régimen previsto en el artículo 93 (HOY ART. 104 DE LA LIG), inciso a), de la ley de impuesto a las ganancias (TO 1986), sin perjuicio de las actuales misiones asignadas.

A tal fin, supervisará todo lo atinente con la recepción de presentaciones, notificaciones y emisión de certificados pertinentes, pudiendo requerir la participación de profesionales y técnicos del Instituto Nacional de Tecnología Industrial, para el mejor cumplimiento de tareas específicas.

Art. 2° - Asignar como misión del subrogante de dicho organismo la de asistir a la jefatura en todas las misiones asignadas.

Art. 3° - Aprobar los modelos de certificados que se adjuntan como anexo (1) de la presente resolución.

Art. 4° - Establecer que, a los fines dispuestos en el artículo 93, inciso a), apartado 1, de la ley, debe entenderse por:

Servicios de Asistencia Técnica, Ingeniería o Consultoría, **son aquéllos brindados conforme las "reglas del arte", que se cumplan bajo la forma de locación de obra intelectual o locación de servicios, se paguen en forma proporcional a la duración o monto del trabajo realizado y en los que el proveedor asuma una obligación de brindar prestaciones específicas predeterminadas**. **Merecen citarse a título de ejemplo** los siguientes servicios: ingeniería conceptual, estudios de prefactibilidad o factibilidad, ingeniería básica, ingeniería de detalle, supervisión del montaje de máquinas o instalaciones o de la construcción de plantas, asistencias técnicas para la correcta operación de las mismas, capacitación.

La transferencia de conocimientos técnicos que se verifica mediante prestaciones de tracto sucesivo o que se retribuyan mediante una regalía sobre el precio neto de venta o volumen de producción de los productos o servicios licenciados, o la verificada a partir de necesidades generales o indeterminadas o eventuales, en el momento de suscribirse el acuerdo, no podrá incluirse en este apartado.

Art. 5° - Establecer que la tramitación de certificados emergentes de lo dispuesto por el artículo 93, inciso a), de la ley de impuesto a las ganancias, se facturará según el siguiente arancel:

a) trámite según artículo 93, inciso a), apartado 1, de la ley de impuesto a las ganancias (TO 1986): 2,5%0 del monto contractual certificado;

b) ídem, apartado 2: 1,5%0 del monto contractual certificado;

c) en ambos casos, el arancel mínimo a percibir por el Instituto Nacional de Tecnología Industrial será de 100 módulos B.

Art. 6° - Ratificar todo lo actuado hasta el presente, por el Jefe del Registro de Contratos de Transferencia de Tecnología, relacionado con el artículo 93, inciso a), de la ley de impuesto a las ganancias (TO 1986).

ANEXO I

RESOLUCIÓN 13/87
CERTIFICADO N° .....

El Instituto Nacional de Tecnología Industrial CERTIFICA que el contrato celebrado entre ..... el ..... con modificación/es de fecha/s ..... con vigencia contractual desde el ..... y hasta el ..... ha sido inscripto en el Registro de Contratos de Transferencia de Tecnología bajo el N° .....

Los servicios previstos en el contrato encuadran en lo estipulado en el artículo 93, inciso a), apartado 1, de la ley 20628 (TO 1986) y no son obtenibles en el país.
OBSERVACIONES: ..... Se expide el presente certificado al solo efecto de ser presentado ante la Dirección General Impositiva, quedando copia del mismo archivada en Expediente INTI N° .....

En la ciudad de Buenos Aires, a los ..... días del mes de..... de mil novecientos ochenta y siete.

ANEXO II

RESOLUCIÓN 13/87
CERTIFICADO N° .....

El Instituto Nacional de Tecnología Industrial CERTIFICA que el contrato celebrado entre ..... el .....con modificación/es de fecha/s ..... con vigencia contractual desde el ..... y hasta el ..... ha sido inscripto en el Registro de Contratos de Transferencia de Tecnología bajo el N° .....

Los servicios previstos en el contrato encuadran en lo estipulado en el artículo 93, inciso a), apartado 2, de la ley 20628 (TO 1986).
OBSERVACIONES: .....

Se expide el presente certificado al solo efecto de ser presentado ante la Dirección General Impositiva, quedando copia del mismo archivada en Expediente INTI N° .....

En la ciudad de Buenos Aires, a los ..... días del mes de..... de mil novecientos ochenta y siete.

LEY 22.426

Ley 22.426. Régimen de transferencia de tecnología.

Art. 1 - Quedan comprendidos en la presente ley los actos jurídicos a título oneroso que tengan por objeto principal o accesorio, **la transferencia, cesión o licencia de tecnología o marcas por personas domiciliadas en el exterior**, a favor de personas físicas o jurídicas, públicas o privadas domiciliadas en el país, siempre que tales actos tengan efectos en la República Argentina.

Art. 2 - Los actos jurídicos contemplados en el artículo 1º que se celebren entre una empresa local de capital extranjero y la empresa que directa o indirectamente la controle, u otra filial de esta última, **serán sometidos a la aprobación de la Autoridad de Aplicación**. (1)

> **(1) Decreto 1.853/1993**
>
> **Art. 7° -** Conforme lo dispuesto por el Artículo 15 de la Ley 23697 de Emergencia Económica ha quedado sin efecto lo establecido en el Artículo 2° de la Ley 22426 de Transferencia de Tecnología.

Art. 3 - Los actos jurídicos contemplados en el artículo 1º y no comprendidos en el artículo 2º de la presente ley, **deberán registrarse ante la Autoridad de Aplicación** a título informativo. (2)

> **(2) Decreto 1.853/1993**
>
> **Art. 8 -** A los efectos de lo establecido en el Artículo 3° de la Ley 22426 de Transferencia de Tecnología, deben registrarse ante el Instituto Nacional de Tecnología Industrial a título informativo, tanto aquellos actos celebrados entre empresas independientes como también aquellos celebrados entre una empresa local de capital extranjero y la empresa que directa o indirectamente la controle, u otra filial de esta última.

Art. 4 - Están exceptuados del régimen de la presente ley los actos que celebren las Fuerzas Armadas o de Seguridad, u organismos vinculados a la defensa nacional cuando por decreto del Poder Ejecutivo sean calificados como secreto militar.

Art. 5 - Los actos jurídicos contemplados en el artículo 2º serán aprobados, si del examen de los mismos resulta que sus prestaciones y condiciones se ajustan a las prácticas normales del mercado entre entes independientes, y siempre que la contraprestación pactada guarde relación con la tecnología transferida. No se aprobarán tales actos jurídicos cuando prevean el pago de contraprestaciones por el uso de marcas.

La reglamentación de la presente ley fijará pautas a los efectos de lo establecido en este artículo.

Art. 6 - La aprobación de los actos jurídicos contemplados en el artículo 2º, presentados dentro de los 30 (treinta) días de su firma tendrán efectos a partir de dicha fecha o de la fecha posterior convenida por las partes. La aprobación de los actos jurídicos presentados con posterioridad al mencionado plazo tendrá efecto a partir de la fecha de presentación o de la fecha posterior convenida por las partes.

Art. 7 - A los efectos de lo establecido en el artículo 5º, la Autoridad de Aplicación tendrá un plazo de 90 (noventa) días corridos para expedirse respecto de la aprobación. La falta de resolución en dicho término significará la aprobación del acto jurídico respectivo.

La resolución denegatoria de la aprobación será apelable ante el Secretario de Estado de Desarrollo Industrial dentro de los 30 (treinta) días corridos de notificada al solicitante. Esta resolución, en caso de conformar la denegatoria de la Autoridad de Aplicación será apelable judicialmente de acuerdo a lo establecido en la ley 19549 sobre procedimientos administrativos ante la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Federal y Contencioso Administrativo de la Capital Federal

Art. 8 - Junto con los actos jurídicos que se presenten ante la Autoridad de Aplicación deberán consignarse con carácter de declaración jurada, los siguientes datos: nombre y domicilio de las partes, participación del proveedor en el capital social del receptor, descripción de la tecnología o marcas cuya licencia o transferencia es objeto del acto, cantidad de personal empleado por el receptor y estimación de los pagos a efectuarse. La falta de presentación de esta información hará aplicable lo establecido en el artículo 9º.

Art. 9 - *Derogado por* L. 27430, art. 81 - *BO: 29/12/2017*

Texto del artículo derogado
Art. 9 - La falta de aprobación de los actos jurídicos mencionados en el artículo 2º o la falta de presentación de aquéllos contemplados en el artículo 3º, no afectarán su validez, pero las prestaciones a favor del proveedor no podrán ser deducidas a los fines impositivos como gastos por el receptor y la totalidad de los montos pagados como consecuencia de tales actos será considerada ganancia neta del proveedor.

Art. 10 - El plazo dentro del cual deberán habilitarse con el sellado de ley los instrumentos correspondientes a los actos jurídicos contemplados en el artículo 2º, comenzará a correr a partir de la entrega a los presentantes del instrumento aprobado. Cuando las partes hubieran optado por no obtener la aprobación del acto jurídico, el impuesto de sellos deberá ser oblado dentro del plazo que establezca la legislación fiscal aplicable.

Para los actos jurídicos comprendidos en el artículo 3º que se encuentren en trámite de aprobación a la fecha de entrada en vigencia de esta ley, el plazo comenzará a correr cuando los instrumentos contractuales sean entregados a los presentantes.

Art. 11 - La tecnología, patentada o no, y las marcas, comprendidas en la presente ley podrán constituir aportes de capital cuando así lo permita la ley de sociedades comerciales. En tales casos la valuación de los aportes será realizada por la Autoridad de Aplicación.

Art. 12 - La Autoridad de Aplicación, a efectos de promover la incorporación de nuevas tecnologías, mejorando las condiciones de su selección y contratación proveerá:

a) el desarrollo de sistemas de información mediante el acceso a bancos de datos, nacionales y del exterior, en materia de tecnología aplicables a procesos productivos;

b) asistencia y asesoramiento a los interesados locales para la selección y contratación de la misma.

Art. 13 - La Autoridad de Aplicación de esta ley es el Instituto Nacional de Tecnología Industrial

Art. 14 - El que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa perjudicare al Fisco a través de la simulación de actos jurídicos comprendidos en la presente ley será sancionado en la forma prevista en el artículo 46 de la ley 11683 (t.o. 1978), sin perjuicio de las acciones penales que pudieran corresponder.

Art. 15 - Disuélvese el Registro Nacional de Contratos de Licencia y Transferencia de Tecnología y derógase la ley 21617 y su modificatoria 21879.

JURISPRUDENCIA EN MATERIA DE RENOVACION Y REQUISITOS DE CONTRATOS DE TECNOLOGIA

En materia de renovación y requisitos de contratos de tecnología se puede consultar:

OLEODUCTO TRASANDINO ARGENTINO SA CSJN DEL 08.04.2008

ECOLAB SA CNACAF SALA I DEL 05.03.2020

ROVAFARM ARGENTINA SA CNACAF SALA V DEL 19.2.2015

EDESUR SA CSJN DEL 02.03.2011

ACCENTURE SA CNACAF SALA III DEL 09.10.2008

OLEODUCTO TRASANDINO ARGENTINO SA CSJN DEL 08.04.2008

El TFN revoco la determinación de oficio.

La CNACAF confirmo la sentencia del TFN y por lo tanto revocó la determinación de oficio.

La CSJN rechaza el recurso del fisco por el art. 280 del CPCC.

El tema en discusión era que los pagos realizados al beneficiario del exterior excedían el importe estimado en los contratos oportunamente registrados ante la autoridad de aplicación.

La empresa no había informado a la autoridad de aplicación la actualización de los montos oportunamente estimados.

En los contratos de transferencia de tecnología celebrados no se pactó un precio total determinado sino que se acordaron tarifas "días/hombre y horarias".

Según el Fisco, se debía una nueva inscripción del contrato con el fin de obtener de la Autoridad de Aplicación un nuevo certificado por el monto efectivamente pagado.

Para la CSJN el importe de los contratos no tiene importancia para que los pagos realizados a beneficiarios del exterior tipifiquen en el art. 104 inciso a) apartado 1) de la LIG.

Para la CSJN es irrelevante que los importes pagados a beneficiarios del exterior excedan los importes que figuran en los certificados expedidos por la autoridad de aplicación.

"*1) Que la Sala III de **la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal**, al desestimar el recurso deducido antes esa Alzada por el Organismo Recaudador, **confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación que dejó sin efecto las resoluciones de la Administración Federal de Ingresos Públicos** -Dirección General Impositiva- por las cuales se determinó de oficio la obligación de la actora en el impuesto a las ganancias con relación a retenciones por pagos a beneficiarios del exterior, y por diferencias derivadas del cómputo de las amortizaciones.*
(..)
SENTENCIA DE LA CAMARA

*3) Que para decidir en el sentido indicado, **la Cámara considero que los agravios expresados por el representante de la AFIP-DGI ante esa Alzada no rebatieron el argumento principal tenido en cuenta por el Tribunal Fiscal de la Nación** para encuadrar en el artículo 93, inciso a), apartado 1* (HOY ART. 104 INCISO A) APARTADO1) DE LA LIG) *de la ley de impuesto a las ganancias el total de los pagos realizados por la actora a beneficiarios del exterior en el marco de los **contratos de transferencia de tecnología** celebrados con aquéllos. En ese sentido, puntualizó que **el***

mencionado tribunal había considerado que el monto contractual no estaba incluido entre los requisitos exigidos por la normativa aplicable a fin de determinar el tratamiento fiscal *que corresponde otorgar a los pagos en cuestión, por lo cual* ***la circunstancia de que la suma en definitiva abonada excediera de la estimada por la actora y asentada en los certificados pertinentes expedidos por la Autoridad de Aplicación para ser presentados ante la DGI, no era un impedimento para que aquéllos pudiesen gozar del beneficio fiscal*** *referido.*

Sin perjuicio de ello, desestimó la pretensión del Organismo Recaudador de asimilar el hecho de que la actora no hubiese informado a la Autoridad de Aplicación sobre la ***actualización del monto oportunamente estimado de los pagos a efectuarse al beneficiario del exterior*** *con la falta de inscripción de los contratos respectivos. Señaló al respecto que estaba fuera de discusión que* ***en los contratos de transferencia de tecnología celebrados por la actora no se pactó un precio total determinado sino que se acordaron tarifas "días/hombre y horarias"*** *(fs. 846), por lo cual* ***la obligación que, según el Fisco, habría incumplido la actora -realizar una nueva inscripción del contrato con el fin de obtener de la Autoridad de Aplicación un nuevo certificado por el monto efectivamente pagado- no encuentra apoyo en las normas aplicables****. Destacó el a quo que éstas imponen el registro de los actos jurídicos celebrados con el exterior que tengan por objeto la transferencia de tecnología, de manera que* ***sólo en el supuesto de celebrarse un nuevo acuerdo podría surgir la necesidad de registrarlo****, lo que no aconteció en el caso de autos, dado que* ***la diferencia deriva de la forma de pago estipulada en el contrato ya registrado****. Asimismo puntualizó que el artículo 8 de la ley 22426 establece la exigencia de presentar declaración de los datos del contrato en oportunidad de su registro. En tales condiciones -al no haber un nuevo acuerdo que debiese ser registrado- juzgó que tampoco correspondía la presentación de una nueva declaración jurada. Destacó que* ***el hecho de que una vez iniciadas las actuaciones administrativas la actora hubiese obtenido certificados ampliatorios no modificaba la conclusión indicada, como tampoco el informe del INPI*** *obrante a fojas 77/78 de aquéllas.*
(..)
SENTENCIA DE LA CSJN
(..)
6) Que en el "sub examine", para desestimar el recurso deducido por el Organismo Recaudador ante la Cámara, la Sala puso de relieve que el apelante no había rebatido los argumentos centrales de la sentencia del Tribunal Fiscal, tanto en lo relativo al encuadramiento en el artículo 93, inciso a), apartado 1 de la ley de impuesto a las ganancias de la totalidad de años pagos realizados por la actora a los beneficiarios del exterior, como en lo referente al plazo de amortización del oleoducto. Sin embargo, en el memorial presentado ante esta Corte, el representante del Organismo Recaudador omitió indicar -como hubiese correspondido- de qué modo en la expresión de agravios respectiva había refutado aquellos argumentos que, a juicio del a quo, no habían sido objeto de una adecuada crítica.

PARA LA CORTE EL HECHO DE QUE LOS IMPORTES PAGADOS EXCEDAN LOS IMPORTES EXPRESADOS EN LOS CERTIFICADOS EXPEDIDOS POR LA AUTORIDAD DE APLICACIÓN RESULTA IRRELEVANTE

PARA LA CORTE LOS IMPORTES DE LOS CONTRATOS CARECEN DE RELEVANCIA PARA EL TRATAMIENTO FISCAL TIPIFICADO EN EL ART. 104 INCISO A) APARTADO 1)

7) Que sin perjuicio de la deficiencia señalada, en lo relativo al tratamiento fiscal de los pagos realizados a los beneficiarios del exterior, la única línea argumental desarrollada por el apelante ante esta Corte -reseñada en el párr. 1 del consid. 5- es claramente insuficiente para desvirtuar los fundamentos dados en la sentencia de la instancia anterior para concluir que resulta aplicable el artículo 93, inciso a), apartado 1 de la ley de impuesto a las ganancias, ***inclusive, por los montos que exceden de los expresados en los certificados extendidos inicialmente por la Autoridad de Aplicación****. En efecto, ante esta instancia no se exponen argumentos consistentes que desvirtúen la conclusión relativa a que* ***el monto contractual no está incluido entre los requisitos exigidos por la normativa aplicable a fin de determinar el tratamiento fiscal de los pagos*** *en cuestión ni que en los contratos de transferencia de tecnología celebrados por la actora no se pactó un precio determinado sino que se acordaron tarifas "días/hombre y horarias", por lo que no encuentra tampoco apoyo en las normas aplicables la obligación -aducida por el Fisco- de realizar una nueva inscripción del contrato con el fin de obtener por parte de la Autoridad de Aplicación la expedición de un nuevo certificado por el monto efectivamente pagado, máxime al no haberse celebrado un nuevo acuerdo, ya que* ***las diferencias en los importes abonados deriva de la forma de pago estipulada en el contrato registrado****. Frente a ello,* ***la circunstancia de que una vez iniciada la inspección la actora haya solicitado nuevas certificaciones al Organismo de Aplicación*** *-en la que la AFIP centra sus agravios-* ***ninguna incidencia puede tener para alterar el resultado del pleito****, puesto que -****más allá de que tales certificaciones no resultaban imprescindibles según el criterio de la Cámara- ellas se refieren a los mismos contratos que ya se encontraban registrados y la autoridad que las expidió reiteró lo ya afirmado en los certificados*** *60/93 y 61/93, en el sentido de que las prestaciones previstas en tales contratos "encuadran en lo estipulado en el artículo 93, inciso a), apartado 1 de la ley de impuesto a las ganancias (t.o. 1997)", indicando los montos declarados por la actora (conf. certificados 74/99 y 75/99, fs. 599 y 600 de las actuaciones administrativas).*
(..)
Por ello, ***se declara desierto el recurso ordinario de apelación (art. 280, párr. 2 del CPCC)****. Con costas. Notifíquese y devuélvase.*

Ricardo L. Lorenzetti - Elena I. Highton de Nolasco (por su voto) - Carlos S. Fayt - Enrique S. Petracchi - Juan C. Maqueda - E. Raúl Zaffaroni - Carmen M. Argibay (por su voto)"

ECOLAB SA CNACAF SALA I DEL 05.03.2020

El TFN revocó la determinación de oficio.

La CNACAF confirmó la sentencia del TFN y por lo tanto también revocó la determinación de oficio.

Se trata de un contrato de distribución y licencia de marcas y know-how registrado en el INPI. Con su controlante del exterior.

El contrato se suscribió el 01.12.1994 con vigencia hasta el 01.12.1999, y se registró en el INPI el 09.01.1995.

Contrato que fue renovado con vigencia desde el 01.12.1999 hasta el 01.12.2004 y registrado en el INPI el 12.06.2002.

La cuestión controvertida con el fisco era si los pagos realizados a su controlante del exterior entre el 01 de diciembre de 1999 y el 12 de junio de 2002 se encuentran sujetos a la tasa prevista en el art. 104, inc. a), de la LIG y si corresponde deducir del impuesto a las ganancias esas erogaciones.

Para al TFN y para la CNACAF la inscripción de la renovación del contrato resulta irrelevante en la medida que el contrato original esté debidamente inscripto.

"*I.- A fs. 235/236 vta. el **Tribunal Fiscal de la Nación resolvió -por mayoría- revocar** -con costas por su orden- **las resoluciones** nros. 166/2004 y 167/2004 en virtud de las cuales, en la primera de ellas, se determinó de oficio el impuesto a las ganancias -retenciones a beneficiarios del exterior- por los ejercicios 2000 a 2002, se liquidaron intereses y se aplicó multa equivalente al 50% de gravamen presuntamente omitido, con sustento en el art. 45 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificatorias) y, en la segunda, se determinó de oficio el impuesto a las ganancias por los ejercicios 1999 a 2001 y se ajustó el quebranto impositivo acumulado.*

CONTRATO ORIGINAL

*II.- Para así decidir recordó que no se encuentra controvertido que la actora suscribió el 1º de diciembre de 1994 un **contrato de distribución y licencia de marcas y know-how** con la firma "Ecolab Inc." con domicilio en Minnesota, Estados Unidos, que era su controlante, con vigencia hasta el 1º de diciembre de 1999, que fue **registrado ante el Instituto Nacional de Propiedad Industrial (INPI)** el 9 de enero de 1995, emitiendo dicha entidad el certificado nº 7095.*

RENOVACION DEL CONTRATO

***Con posterioridad, la recurrente registró la renovación del contrato ante el INPI** el 12 de junio de 2002, oportunidad en que dicho organismo emitió el certificado nº 960 con vigencia para las operaciones entre el 1º de diciembre de 1999 y el 1º de diciembre de 2004.*

TEMA CONTROVERTIDO CON EL FISCO

Por lo tanto, la cuestión a resolver consiste en examinar si los pagos realizados por la actora a su controlante del exterior en la fecha comprendida entre el 1º de diciembre de 1999 y el 12 de junio de 2002 se encuentran sujetos a la tasa prevista en el art. 93, inc. a), de la ley del impuesto a las ganancias y si corresponde deducir del gravamen tales erogaciones, por haber dado cumplimiento a la ley 22.426 de transferencia de tecnología.

SE REMITE AL FALLO DE LA CSJN OLEODUCTO TRASANDINO DEL 08.04.2008

*Sobre el punto, indicó que **la cuestión debatida es análoga a la analizada por la Corte Suprema en la causa "Oleoducto Trasandino SA", pronunciamiento del 8 de abril de 2008**. Allí se sostuvo que "la pretensión del Fisco Nacional de asimilar la celebración de un nuevo contrato al monto de las prestaciones debidas por el receptor no encuentra sustento en las normas aplicables en la materia. Es que, éstas imponen el registro de los actos jurídicos que tengan por objeto la transferencia de tecnología y la obligación de informar, con carácter de declaración jurada, la estimación de los pagos a efectuarse, circunstancia que fue estipulada en el contrato original, en cual se fijó en el 2% de las 'ventas netas'. No constituyendo el monto contractual uno de los requisitos exigibles a fin de determinar el tratamiento impositivo que corresponde dispensar a los pagos realizados en virtud del contrato".*

***La ley 22.426 -arts. 1º, 3º y 9º-** establece los requisitos para la deducibilidad del tributo, como al tratamiento de las regalías abonadas, entre los que **no está incluida la inscripción de las prórrogas del contrato original**, máxime en el caso, donde **se encuentra fuera de discusión que con la renovación del contrato no se modificaron sus aspectos sustanciales**.*

***El hecho de que la actora haya solicitado una nueva certificación no puede tener incidencia para modificar el tratamiento impositivo de los pagos efectuados**; por el contrario, no hace sino revalidar que aquélla se refiere al contrato ya registrado.*

Impuso las costas por su orden, dada la complejidad y las particularidades que presenta la cuestión suscitada.
(..)
SENTENCIA DE LA CAMARA

*VII.- Al respecto, cabe recordar que en **la ley 22.426** se dispuso que los actos jurídicos a título oneroso que tengan por objeto la transferencia, cesión o licencia de tecnología o marcas por personas domiciliadas en el exterior, a favor de personas físicas o jurídicas domiciliadas en el país, siempre que tales actos tengan efectos en la República Argentina, **deben registrarse en el INPI** a título informativo (arts. 1º y 3º).*

Asimismo, se estableció que la falta de presentación de los actos jurídicos con las formalidades exigidas por la norma no afectará su validez, pero las presentaciones a favor del proveedor no podrán ser deducidas a los fines impositivos como gastos por el receptor y, a su vez, la totalidad de los montos pagados como consecuencia de tales acuerdos contractuales será considerada ganancia neta del proveedor (art. 9º vigente al momento de los hechos).

EL CONTRATO ORIGINAL ESTABA INSCRIPTO

VIII.- En ese contexto, no debe soslayarse que de la documentación obrante en la causa, se advierte efectivamente que ***el contrato de distribución y licencia de marcas y know-how*** *examinado por la inspección actuante* ***se encontraba inscripto ante la autoridad competente, su plazo de vigencia y su prórroga se hallaban expresamente estipulados en el instrumento****, y no existió modificación alguna de los aspectos sustanciales del acuerdo celebrado entre la contribuyente y su controlante del exterior.*

PARA LA CAMARA LA INSCRIPCION DEL CONTRATO DE PRORROGA NO SE PUEDE ASIMILAR A UN NUEVO CONTRATO

Así, pues, ***la pretensión del Fisco Nacional de asimilar el pedido de inscripción de la prórroga a la celebración de un nuevo contrato no encuentra sustento en las normas aplicables****, en las propias estipulaciones de la convención celebrada ni en los hechos efectivamente acaecidos.*

En efecto, ***la circunstancia de que la actora haya solicitado una nueva certificación ante el INPI, no obstante que ello no fuera necesario según el criterio del Tribunal Fiscal, no puede tener incidencia para modificar el tratamiento impositivo de los pagos realizados al beneficiario del exterior****, pues esa circunstancia no hace más que revalidar que éste se refiere al contrato ya registrado ante la autoridad de aplicación bajo el nº 9607, cuyas estipulaciones poseen encuadramiento en el art. 93, inc. a), de la ley del impuesto a las ganancias (conf. Corte Suprema, causa "OLEODUCTO TRASANDINO ARGENTINA S.A.", pronunciamiento del 8 de abril de 2008).*

Definitivamente, ***las normas aplicables al caso contemplan una serie de requisitos para la deducibilidad del gravamen, como así también para determinar el tratamiento tributario que corresponde dispensar al pago de las sumas realizadas a su controlante del exterior, entre los que no está incluida la inscripción de las prórrogas del contrato original*** *(conf. esta sala, causa "AMCOR PET PACKAGING DE ARGENTINA S.A.", pronunciamiento del 3 de febrero de 2015).*

Desde esta perspectiva, el Fisco Nacional no logró desvirtuar con sus agravios el pronunciamiento apelado. Por el contrario, sus fundamentos no hacen más que reiterar los planteos introducidos en la instancia anterior y que fueron analizados por el Tribunal Fiscal, de manera que su crítica sólo traduce la disconformidad con el criterio del sentenciante, pero no invoca ni acredita que aquél hubiera incurrido en un error en la aplicación o interpretación de las normas en juego.

En mérito de lo expuesto, este tribunal RESUELVE: rechazar el recurso de la demandada y ***confirmar el pronunciamiento apelado*** *en cuanto fue materia de agravios, con costas (conf. art. 68, párrafo primero, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación)*".

ROVAFARM ARGENTINA SA CNACAF SALA V DEL 19.2.2015

El TFN confirmó la determinación de oficio.

La CNACAF revocó la sentencia del TFN y por lo tanto revoca la determinación de oficio.

El tema en discusión era si los servicios prestados constituían asesoramiento técnico.

Para la CNACAF no hay asistencia técnica y por lo tanto se trata de rentas de fuente extranjera.

"I.- Que por medio de la sentencia definitiva de fs. 319/326, y su aclaratoria de fs. 333/334, ***el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó la Resolución 421/04****, dictada por el Jefe de la División Revisión y Recursos I de la Dirección Regional Palermo de la AFIP-DGI,* ***mediante la cual había determinado el Impuesto a las Ganancias*** *adeudado por Rovafarm Argentina S.A. en ... pesos, más los intereses resarcitorios respectivos, y le había aplicado una multa de ... pesos en los términos del artículo 45 de la ley 11.683, reducida al mínimo legal; todo ello, por no haber actuado en 1999 como agente de retención de los beneficiarios de pago en el exterior.*
(..)

Como fundamento, y con respecto a la primera cuestión, en el voto de la mayoría se sostuvo que las ganancias obtenidas por el señor Luis Carlos Basso por los ***servicios de intermediación prestados a la empresa actora son de fuente argentina y, por ello, la empresa actora debió haber actuado como agente de retención, en los términos del artículo 91*** (HOY ART. 102 DE LA LIG) ***y subsiguientes de la ley del Impuesto a las Ganancias****. Al respecto,* ***el doctor Urresti*** *sostuvo que* ***esos servicios configuraban un supuesto de "asesoramiento técnico", pues la función del proveedor situado en el extranjero reputaba en ventajas competitivas respecto del producto final que Rovafarm Argentina elaboró dentro del territorio nacional****. Por su parte,* ***la doctora Adorno*** *también consideró que* ***las ganancias obtenidas por el señor Basso eran de fuente argentina, pues los importes pagados constituían una contraprestación por la utilización económica del servicio, que se exteriorizaba en la obtención de mejores precios en la compra de materias primas, que había generado importantes beneficios para el contribuyente****.*
(..)
SENTENCIA DE LA CAMARA

VI.- Que, en primer término, resulta conveniente recordar los fundamentos expuestos por la autoridad fiscal en las resoluciones impugnadas, a los fines de considerar los ajustes cuestionados.

En tal sentido, por medio de la Resolución 421/04*, el Jefe de la División Revisión y Recursos I de la Dirección Regional Palermo sostuvo que* ***las tareas desarrolladas por el señor Luis Carlos Basso, no residente a los fines del impuesto a las ganancias, habían generado rentas de fuente argentina****, y, en tales condiciones, la actora había omitido obrar como agente de retención de un sujeto beneficiario del exterior. Destacó que, de conformidad con el* ***artículo 12*** (HOY

ART. 13 DE LA LIG) ***de la ley del gravamen, los honorarios u otras remuneraciones originados por asesoramiento técnico, financiero o de otra índole desde el exterior, son considerados renta de fuente argentina****. Sostuvo que, en el caso,* ***las tareas del señor Basso eran realizadas de forma recurrente y formaban parte de las actividades de la empresa actora, pues el producto de su labor se traducía concretamente en la realización de hechos económicos en el territorio nacional****. Por tales motivos, concluyó que la actividad desarrollada se hallaba vinculada y tenía incidencia en las ganancias de fuente argentina obtenida por Rovafarm Argentina S.A..*
(..)

CONVENIO DE DOBLE IMPOSICION CON BRASIL

VII.- Que, en primer lugar, con respecto al ajuste realizado a Rovafarm Argentina S.A. por no haber actuado como agente de retención del beneficiario del exterior en los términos del artículo 91 (HOY ART. 102 DE LA LIG) *y subsiguientes de la ley del Impuesto a las Ganancias, cabe recordar que del* ***"Convenio para evitar la Doble Imposición" suscripto por la República Argentina y la República Federativa del Brasil****, y su protocolo aclaratorio, ratificado por ley 22.675, surge que con respecto a la prestación de servicios técnicos y de asistencia técnica, científica, administrativa o similares, serán aplicables las prescripciones del artículo 12 del Convenio, es decir, el artículo relativo a "regalías". Allí, se establece que "las regalías procedentes de un Estado Contratante y pagadas a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado. Sin embargo, tales regalías pueden someterse a imposición en el Estado Contratante del que procede y de acuerdo con la legislación de este Estado".*

ASESORAMIENTO TECNICO

VIII.- Que, sentado ello, ***corresponde verificar si los servicios prestados por la firma Basso Assesoria Comercial Ltda. constituyen, o no, "asesoramiento técnico"****, a los efectos de determinar la aplicabilidad del artículo 12 del Convenio referido.*

RESOLUCION 13/1987 DEL INTI DEFINICION DE ASESORAMIENTO TECNICO

Al respecto, cabe destacar que en la definición dada por el ***INTI en la Resolución 13/1987*** *(BO del 18/05/1987) respecto del artículo 93* (HOY ART. 104 DE LA LIG)*, inciso a), apartado 1º, de la ley del impuesto se señala que* ***el término "asesoramiento técnico" comprende a aquellos servicios de asistencia técnica ingeniería o consultoría brindados conforme a las reglas del arte, que se cumplan bajo la forma de locación de obra intelectual o locación de servicios, se paguen en forma proporcional a la duración o monto del trabajo realizado, y en los que el proveedor asuma una obligación de brindar prestaciones especificas determinadas*** *(cfr. esta Sala, en causa "Austral Líneas Aéreas (Cielos del Sur S.A.) c. D.G.I.", del 2 de junio de 2009).*

CITAS DE DOCTRINA (REIG, GEBHARDT, MALVITANO, RAIMONDI, ATCHABAHIAN)

Asimismo, se ha señalado que por asistencia o asesoramiento debe entenderse toda prestación que signifique la transmisión por cualquier medio (dictamen escrito, consejo oral, planos, especificaciones, etc.) de conocimientos científicos y/o empíricos, elaborados especialmente o adquiridos con anterioridad, siempre que sean antecedente temporal mediato o inmediato de la realización de actividades o actos económicos en nuestro país, en función de las cuales se elaboran o transmitan (cfr. Reig - Gebhardt - Malvitano, Impuesto a las Ganancias, Errepar, Buenos Aires, 2010, pág. 118). Asimismo, se ha expresado que no constituye asesoramiento la realización de una tarea material, o la ejecución de las acciones recomendadas (cfr. Raimondi - Atchabahian: El Impuesto a las Ganancias, La Ley, Buenos Aires 2007, pág. 153).

DESCRIPCION DE LA OPERATORIA

IX.- Que, con respecto a las transferencias realizadas por la empresa actora a la firma Basso Assesoria Comercial Ltda., radicada en Brasil, destinadas al señor Luis Carlos Basso, cabe destacar que no se encuentra controvertido que esa empresa es un sujeto no residente, a los fines del Impuesto a las Ganancias, y que ***las tareas o servicios que presta, es decir, la búsqueda de nuevos proveedores de materias primas para la empresa actora, se realizan íntegramente fuera del territorio nacional*** *(ver Dictamen 984/04 del Jefe de la Sección Dictámenes - División Regional Palermo a fs. 78, del expte. administrativo O.I 20025/5 - Impuesto a las Ganancias - Beneficiarios del Exterior, agregado).*

Ahora bien, de las constancias agregadas a las actuaciones administrativas ***no surge que los servicios retribuidos*** *a la firma Basso Assesoria Comercial Ltda.* ***hayan implicado una transferencia de conocimientos o la elaboración de algún tipo de dictamen o recomendación a los efectos de adquirir las materias primas importadas por la actora****. En efecto, de la documentación agregada, concretamente de las copias de los "fax" y conocimientos de embarque agregados a fs. 49/75 surge que* ***el señor Basso actuaba como un intermediario de la empresa Rovafarm Argentina S.A. en Brasil, a los fines de que esta pudiera adquirir, en el exterior, la materia prima necesaria para la elaboración de los productos en el territorio nacional*** *(cfr. fs. 528/554, expte. administrativo O.I 20025/5 - Impuesto a las Ganancias, agregado), y que* ***esas tareas no constituyen supuestos de "asistencia técnica o asesoramiento", a los efectos de determinar la fuente de la renta*** *generada por la actividad de la firma Basso Assesoria Comercial Ltda., tal como lo sostiene el Fisco Nacional,* ***en los términos del artículo 12 de la ley del Impuesto a las Ganancias*** (HOY ART. 13 DE LA LIG)*.*

PARA LA CAMARA NO HAY ASISTENCIA TECNICA Y POR LO TANTO SE TRATA DE RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA

En tal sentido, teniendo en cuenta que ***la actividad desarrollada por la empresa Basso Assesoria Comercial Ltda. no configura "asistencia técnica o asesoramiento", las pagos que se le realizaron constituyen ganancia de fuente extranjera*** *que no deben ser subsumidos en el supuesto previsto en el artículo 12 del Convenio de Doble Imposición al que se hizo referencia, sino considerados como "beneficios de las empresas", es decir, en los términos del artículo 7 de ese Convenio. En esta norma se establece que los beneficios de una empresa de un Estado Contratante sólo pueden*

someterse a imposición en ese mismo Estado (en el caso, la República Federativa de Brasil), excepto que la empresa lleve a cabo negocios en otro Estado por medio de un establecimiento permanente situado en éste; circunstancia que no ha sido invocada ni probada por el Fisco Nacional.

DICTAMEN (DAT) 79/2007

Por lo demás, cabe destacar que la propia Dirección de Asesoría Técnica de la Administración Federal de Ingresos Públicos, en el ***Dictamen DAT nro. 79/2007****, emitido a raíz de una consulta vinculante en los términos de la Resolución 1948/05,* ***ha concluido en el marco de un contrato de agencia celebrado por una empresa nacional con una sociedad no residente con sede comercial en Hong Kong, cuya actividad se desarrollaría exclusivamente en el exterior, y que consistiría básicamente en relacionar comercialmente a la firma consultante con productores o exportadores que estén presentes de manera sólida en el mercado internacional, que las comisiones pagadas por esa actividad no involucran la generación de beneficios atribuibles de fuente argentina, y en su totalidad revisten el carácter de rentas de fuente extranjera****.*

DICTAMEN (DAT) 46/1999, DICTAMEN (DAT) 47/1974, DICTAMEN (DATyJ) 11771972

Asimismo, se recordó que "en el ***Dictamen Nº 46/99 (DAT)****, se concluyó que* ***"...las sumas abonadas en concepto de comisiones previstas por el contrato en cuestión, a una firma radicada en el exterior, como retribución de las prestaciones de servicios desarrollados fuera del territorio de la República Argentina, no se encuentran incluidas en el ámbito del gravamen"****. Ello, en función de que la fuente productora del beneficio -la actividad desarrollada por el locador- se halla situada fuera de los límites de la República Argentina, encontrándose ausente el nexo territorial que permita vincular la sustancia gravable con la potestad de imposición del Estado argentino. Dicho criterio coincide con lo expresado en el* ***Dictamen Nº 47/74 (D.A.T. y J.)*** *en cuanto a la determinación de la fuente "...decide la cuestión de hecho de que la misma sea cumplida o no dentro de nuestro país, pues tal como se dijo en el* ***Dictamen Nº 117/72 (D.A.T. y J.)*** *...con relación al artículo 6°..." de la Ley de Impuesto a los Réditos -actual artículo 5º de la Ley Nº 20.628 "...el único factor que determina la fuente del rédito derivado del trabajo personal, realizado en forma independiente o en relación de dependencia, es el lugar donde este último se haya efectuado, criterio que está dentro del sistema adoptado por la ley, o sea el sustentado por el principio de territorialidad en oposición al del domicilio", concepto que también prima...en lo concerniente a la realización de cualquier tipo de actividades comerciales", y que, "...al tener su origen las comisiones abonadas..., en actividades personales o comerciales realizadas íntegramente fuera del país, las mismas representan beneficios de fuente extranjera en manos de sus titulares".*

Por lo motivos expuestos, ***corresponde revocar el ajuste realizado a la firma Rovafarm Argentina S.A en los artículos 1º y 2º de la Resolución 421/04 en concepto de Impuesto a las Ganancias - Beneficiarios de Exterior - Agente de Retención****, y, en consecuencia, dejar sin efecto la multa aplicada en los términos del artículo 45 de la ley 11.683.*
(..)
Por todo lo expuesto, SE RESUELVE: 1) Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la empresa Rovafarm Argentina S.A., y, en consecuencia, ***revocar la sentencia apelada en cuanto confirmó la Resolución 421/04*** *(DV RR1P), y dejarla si efecto, con costas a la vencida (cfr. artículo 68, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación); (..) ".*

EDESUR SA CSJN DEL 02.03.2011

El TFN confirmó la determinación de oficio.

La CNACAF confirmó la sentencia del TFN.

La CSJN confirmó la sentencia de la CNACAF, y por lo tanto también confirmó la determinación de oficio.

Se discutía la deducción del gasto por un lado.

Y la aplicación de la presunción del 90% en lugar de la presunción del 60%.

Se trataba de un contrato registrado ante la autoridad de aplicación en forma extemporánea.

La CSJN entiende que el contrato debía estar registrado antes de realizar los pagos al beneficiario del exterior.

SENTENCIA DEL TFN

"*1°) Que* ***el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó las resoluciones*** *mediante las cuales la Administración Federal de Ingresos Públicos determinó de oficio las obligaciones tributarias de la Empresa Distribuidora de Energía Sur S.A. en el impuesto a las ganancias correspondientes a los períodos 1997, 1998 y 1999. Para sustentar tales determinaciones,* ***el ente recaudador entendió que no procedía la deducción de los pagos efectuados por la actora a su contratante del exterior, en tanto fueron realizados con anterioridad a la registración del contrato de asistencia técnica ante el Instituto Nacional de la Propiedad Intelectual*** *y, a su vez,* ***consideró que debía aplicarse la presunción de ganancia neta del 90% según el art. 93, inc. h, de la ley del impuesto, en lugar de la alícuota del 60% prevista en el inciso a, punto 1, de dicho artículo****.* (HOY ART. 104 DE LA LIG)

REGISTRACION EXTEMPORANEA DEL CONTRATO

2º) Que el Tribunal Fiscal señaló que la AFIP efectúo el referido ajuste por entender que ***la registración del contrato de asistencia fue hecha con posterioridad a los pagos realizados en los años 1997, 1998 y 1999****. En orden a ello*

precisó que ***la empresa actora sólo en el mes de diciembre de 1999 cumplió debidamente con los requisitos exigidos en el art. 93 de la ley del impuesto a las ganancias*** *(ley 20.628 t.o. 1986 y modif.),* ***al inscribir ante la autoridad de aplicación establecida por la ley 22.426*** *(ley de transferencia de tecnología)* ***el contrato de asistencia técnica que había sido suscripto el 2 de junio de 1997****. Agregó que en el caso de autos no se está frente a la simple omisión de inscribir la extensión temporal de un contrato ya registrado previamente sino que la determinación fiscal se origina ante la falta de cumplimiento de un requisito esencial para reducir el tributo que grava la remesa al exterior y para autorizar la consiguiente deducción del gasto en el balance impositivo del receptor del servicio, que efectúa el pago.*
(..)
SENTENCIA DE LA CAMARA

3°) Que la Sala V de ***la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación****. Para pronunciarse en tal sentido consideró que según lo dispuesto por el art. 93 de la ley del impuesto a las ganancias,* ***la inscripción del contrato ante la autoridad de aplicación constituye un requisito sine qua non para la aplicación de la tasa impositiva del 60% y, a su vez, juzgó que de acuerdo con lo establecido por el art. 9º de la ley de transferencia de tecnología, su omisión impide la deducción del gasto en el balance impositivo****.* (EL ART. 9 DE LA LEY 22.426 FUE DEROGADO POR LA LEY 27.430).
(..)
SENTENCIA DEL CSJN
(..)
6°) Que el argumento del recurrente -en el sentido de que la aplicación de los efectos previstos en el art. 9º de la ley de transferencia de tecnología constituye una penalidad- no condice con que no existe acto administrativo sancionatorio alguno que castigue el incumplimiento de una norma legal. Antes bien, fue la propia conducta del contribuyente, la que motivó el encuadramiento de su situación impositiva a la luz de lo dispuesto en el art. 93 de la ley del impuesto y el art. 9° de la ley de transferencia de tecnología.

7°) Que a lo expresado cabe agregar que las normas aludidas no tienen naturaleza sancionatoria, pues no han sido establecidas para penalizar, prevenir o evitar la violación de disposiciones legales, sino que ***condicionan un tratamiento fiscal que resulta más favorable al contribuyente al cumplimiento de cierto recaudo que en la especie no fue observado en tiempo oportuno****.*

LOS REQUISITOS DEBEN CUMPLIRSE EN EL MOMENTO DE EFECTUAR EL PAGO AL BENEFICIARIO DEL EXTERIOR

8°) Que, por otra parte, el agravio de la recurrente fundado en que el acto de la autoridad de aplicación tendría, en su concepto, efectos retroactivos, carece de consistencia para alterar la conclusión a la que llegaron los tribunales de las anteriores instancias, en tanto ***el art. 93*** (HOY ART. 104 DE LA LIG)***, inc. a, ap. 1°, de la ley del gravamen, establece una presunción de ganancia aplicable a los pagos a beneficiarios del exterior originados en contratos que cumplan debidamente los requisitos de la ley de transferencia de tecnología "al momento de efectuarse los pagos"****. En efecto, esa expresa previsión normativa denota que no resulta indistinto a los efectos de determinar el tratamiento impositivo el momento en que se cumplen los aludidos requisitos, en el caso, la registración del contrato respectivo.*

EL CONTRATO DEBIA REGISTRARSE ANTES DE REALIZAR LOS PAGOS AL BENEFICIARIO DEL EXTERIOR

9°) Que de tal manera, se extrae como primera conclusión que ***el tratamiento impositivo en el que pretende encuadrarse la actora resultaba condicionado al cumplimiento de un recaudo, cuya omisión, deriva de la propia conducta discrecional de la accionante pues el mismo ordenamiento legal ponía en sus manos la posibilidad de hacerlo, para lo cual debía registrar el contrato antes de la realización de los pagos****. Al ser ello así, resulta aplicable, mutatis mutandi, la jurisprudencia según la cual la garantía de la defensa (art. 18 de la Constitución Nacional) no ampara la negligencia de las partes, pues quien ha tenido oportunidad para ejercer sus derechos responde por la omisión que le es imputable (Fallos: 287:145; 290:99 y 306:195, entre otros).*
(..)
11) Que tampoco es óbice para llegar a esta solución el argumento de la apelante atinente a que la ley de transferencia de tecnología no fija un plazo para registrar contratos como el de autos, puesto que en el caso la inacción de la actora examinada a la luz del art. 93 de la ley del gravamen -esto es, al momento en que efectuó los pagos- y hasta que efectivamente registró el contrato de asistencia técnica ha excedido toda razonable pauta temporal, y aquella no ha expuesto ningún motivo atendible para justificarla. En ese contexto, ***está claro, que la situación del sub examine es diferente de la considerada por esta Corte en la causa O.73.XLII "Oleoducto Trasandino Argentina S.A. c/ Dirección General Impositiva" -sentencia del 8 de abril de 2008****- pues allí, el contribuyente, al momento de efectuar los pagos a los beneficiarios del exterior había registrado el contrato ante la autoridad de aplicación y, por tanto, lo único que se encontraba en tela de juicio era si resultaban exigibles los certificados que acreditaran los ulteriores alcances del contrato ya inscripto.*
(..)
Por ello, ***se confirma la sentencia apelada****. Con costas*".

ACCENTURE SA CNACAF SALA III DEL 09.10.2008

El TFN confirmo la determinación de oficio.

La CNACAF confirmó la sentencia del TFN y por lo tanto confirmó también la determinación de oficio.

Se trataba de pagos realizados a un beneficiario del exterior antes de la inscripción del contrato ante el INPI.

El 8.9.1998 se celebró un contrato tipificado en la ley de transferencia de tecnología con una firma española.

Los pagos se realizaron entre los meses de abril a julio de 1999.

La inscripción ante el INPI se realizó el 17.8.1999.

Para el TFN y para la CNACAF la inscripción del contrato resulta relevante para la aplicación de la alícuota de retención.

"*I. Que por decisorio de fojas 79/86* ***el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó la resolución*** *de la Jefa de la División de Terminaciones de Oficio de la Subdirección General de Operaciones Impositivas III de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) -Dirección General Impositiva (DGI)-, de fecha de 7 de diciembre de 2004 mediante la cual se estableció el monto imponible y se determinó de oficio la obligación tributaria de la actora frente al impuesto a las ganancias, correspondiente a retenciones con carácter de pago único y definitivo practicadas a beneficiarios del exterior por remesas giradas al exterior durante los meses de abril a julio de 1999; asimismo se liquidaron intereses resarcitorios y se aplicó una multa del 70% del impuesto presuntamente omitido de ingresar, conforme con el artículo 45 de la ley 11683.*
(..)
SENTENCIA DEL TFN

III. Que a foja 86 afirma el Tribunal Fiscal de la Nación: "que de lo precedentemente expuesto sólo cabe concluir que el Fisco Nacional actuó correctamente en cuanto a la aplicación del ordenamiento jurídico vigente, sin violar la jerarquía prevista en la Constitución Nacional, por cuanto a los pagos efectuados por la actora Coritel SA durante los meses abril a junio de 1999 le aplicó punto 4 del Protocolo integrante del ***convenio para evitar la doble imposición****, que* ***establece como condición para gozar del beneficio de la limitación de la retención que se cumplimenten los requisitos de registro, verificación y autorización previstos en la legislación interna de cada estado contratante****. Y* ***al momento del pago -y consecuentemente, al tiempo en que debió efectuarse la retención con carácter de pago único y definitivo- esos requisitos no se habían cumplimentado****. Resulta evidente que* ***durante los meses de abril a julio de 1999 no se había realizado la inscripción ante el Instituto Nacional de la Propiedad Industrial (INPI) (realizada con fecha 17/8/1999)****, razón por la cual al momento del pago no se había cumplimentado el mentado requisito, condición esencial que regula el accionar del agente de retención".*

DESCRIPCION DE LOS HECHOS

IV. Que a foja 84 y vuelta y clarificando la cuestión el Tribunal Fiscal expresa "es menester destacar que no existe divergencia entre el recurrente y el Fisco Nacional respecto a los siguientes hechos:

CELEBRACION DEL CONTRATO 8.9.1998

1) que 'Andersen Consulting SA' -hoy 'Accenture SA'- celebró ***con fecha 8 de setiembre de 1998*** *un contrato encuadrado en la ley de transferencia de tecnología con la empresa española 'Coritel SA';*

PAGOS REALIZADOS ANTES DE LA INSCRIPCION DEL CONTRATO EN EL INPI

2) que dicho contrato se encuentra inscripto en el Instituto Nacional de Propiedad Industrial -INPI-, ello conforme surge del certificado 120/99, emitido por el Director de Transferencia de Tecnología. ***La cuestión a decidir se centra en el tratamiento fiscal que corresponde dar a los pagos que realiza el apelante al beneficiario del exterior en concepto de prestaciones derivadas del contrato de transferencia de tecnología, correspondiente a los meses de abril a julio de 1999****, que según el criterio del Fisco Nacional corresponde aplicar la alícuota prevista en el artículo 93* (HOY ART. 104 DE LA LIG)*, inciso h) de la ley de impuesto a las ganancias; mientras que el actor entiende que se debe aplicar las normas del Convenio para evitar la doble imposición internacional, celebrado entre el Reino de España y la República de Argentina, dado que el mismo establece el monto de la ganancia neta presunta por la que corresponde practicar la retención.*

ART. 8 Y 9 DE LA LEY 22.426 (TENGASE PRESENTE QUE EL ART. 9 FUE DEROGADO POR LA LEY 27.430)

V. Que el ***artículo 8 de la ley de transferencia de tecnología*** *establece que junto con los actos jurídicos que se presenten ante la autoridad de aplicación deberán consignarse con carácter de declaración jurada los siguientes datos: nombre y domicilio de las partes, participación del proveedor en el capital social del receptor, descripción de la tecnología o marcas cuya licencia o transferencia es objeto del acto, cantidad de personal empleado por el receptor y la estimación de los pagos a efectuarse. La falta de presentación de esta información hará aplicable lo establecido en el artículo 9.*

Por su parte el artículo 9 establece que la falta de aprobación de los actos jurídicos mencionados en el artículo 2 o la falta de presentación de aquellos contemplados en el artículo 3, no afectarán su validez pero las prestaciones del receptor y la totalidad de los montos pagados como consecuencia de tales actos, será considerada ganancia neta del proveedor.

CONVENIO DE DOBLE IMPOSICION CON ESPAÑA (LIMITACION DE ALICUOTA)

VI. Que el artículo 12, apartado 2, inciso c) del Convenio celebrado entre el Reino de España y la República Argentina establece que el impuesto exigido no podrá exceder del 10% del importe bruto pagado por el uso o la concesión de uso de patentes, diseños y modelos planos, fórmulas o procedimientos secretos, de equipos comerciales industriales o científicos, o por infracciones relativas a experiencias industriales, comerciales y científicas, así como por la prestación de servicios de asistencia técnica.

Asimismo el punto 4 del protocolo integrante del convenio para evitar la doble imposición al referirse al artículo 12 del mencionado Convenio establece que la limitación de la retención de la fuente procederá siempre que se cumplimenten los requisitos de registro, verificación y autorización previstos en la legislación interna de cada uno de los estados contratantes.

APLICACIÓN DE LA LEGISLACION DOMESTICA

VII. Que aplicando los principios generales de jerarquía normativa resulta evidente que el tratado al que ya se hizo referencia regula la transferencia de tecnología entre ambos países y determina una alícuota pero, como ya se expuso más arriba, ***remite -para que tal limitación de la retención sea aplicable- a que se cumplimenten los requisitos de registro, verificación y autorización previstos en la legislación interna de cada uno de los estados contratantes****.*

De ello resulta que ***el tratado, para ser operativo, reenvía a la legislación interna de cada uno de los estados****; lo que resulta aplicable en los términos del artículo 28 de la Constitución Nacional que consagra que los derechos no son absolutos sino conforme las leyes que reglamentan su ejercicio.*

De tal forma ***a los fines de poder aplicar la actora la alícuota fijada en el convenio debió al tiempo de realizar los pagos haber cumplido con la inscripción en el Instituto Nacional de Propiedad Industrial****; registro que -según surge de autos y no se encuentra discutido entre las partes- se efectuó con posterioridad al pago.*

O dicho de otra forma ***para gozar de la disminución de la retención fijada en el convenio la actora debió haber cumplido con los requisitos formales exigidos por la legislación nacional****.*

Sin que ello implique en manera alguna la alteración del orden jerárquico de las normas desde que el propio Convenio reenvía a la legislación interna para su aplicación.

ANALISIS RESPECTO DE LA OBLIGACION DE LA INSCRIPCION DEL CONTRATO

VIII. Que en su expresión de agravios afirma la actora que la ley 23697 de emergencia económica y los artículos 7 y 8 del decreto 1853/1993 determinó que los contratos de transferencia de tecnología debían inscribirse sólo a título informativo, sin que fuese necesaria aprobación alguna.

Por lo que de allí entiende que dicha registración no tiene efectos constitutivos de derechos sino simplemente es una inscripción sin consecuencia jurídica alguna, tratándose de una cuestión formal.

LA INSCRIPCION RESULTA RELEVANTE PARA EL TRATAMIENTO TRIBUTARIO

Sobre el punto ***cabe concluir que aun cuando la inscripción del respectivo Convenio fuese sólo a título informativo, lo cierto es que debe hacerse; porque de opinarse lo contrario no tendría ningún sentido su registro y se trataría de algo inocuo que no produce ninguna consecuencia****.*

Si lo que se pretende es que la registración a título informativo no tiene ningún tipo de consecuencia jurídica debe pretenderse o concluirse que tal registro carece de sentido y no cabe suponer que el legislador ha creado un registro que no tenga algún interés y que su no inscripción no conlleve la correspondiente sanción o consecuencia jurídica*.*

Quizás se ha eliminado la autorización de la autoridad administrativa como requisito previo para la validez del Convenio de Transferencia de Tecnología pero ***si se mantiene el registro hay que entender que el mismo cumple una función aunque ella sólo sea "a título informativo"****.*
(..)
Por lo antes expuesto ***se confirma el decisorio*** *de fojas 79/86, con costas de esta instancia a la actora vencida (arg. art. 68 CPCC).*
(..)
Todo lo cual, ASÍ SE RESUELVE".

==========

PRESTACIONES DERIVADAS EN CESIONES DE DERECHOS O LICENCIAS PARA LA EXPLOTACION DE PATENTES DE INVENCION Y DEMAS OBJETOS NO CONTEMPLADOS EN EL APARTADO 1) DEL INCISO A) DEL ART. 104 DE LA LIG

Art. 104 inciso a) apartado 2) de la LIG

PRESUNCION DEL 80%

2. El ochenta por ciento (80%) de los importes pagados por prestaciones derivadas en cesión de derechos o licencias para la explotación de patentes de invención y demás objetos no contemplados en el punto 1 de este inciso.

En el supuesto de que en virtud de un mismo contrato se efectúen pagos a los que correspondan distintos porcentajes, de conformidad con los puntos 1 y 2 precedentes, se aplicará el porcentaje que sea mayor.

CERTIFICACION DE LA AUTORIDAD DE APLICACION

Art. 263 del D.R. de la LIG.

En los casos encuadrados en el punto 2), la autoridad competente deberá certificar el cumplimiento de los requisitos de la ley 22426 de transferencia de tecnología.

FALTA DE DISCRIMINACION DE DISTINTOS CONCEPTOS EN LOS CONTRATOS

Art. 267 del D.R. de la LIG.

Cuando no se hayan discriminado contractualmente los conceptos en cuya virtud se formalicen pagos comprendidos en los puntos 1) y 2) del inciso a) del artículo 104 de la ley, **se aplicará el porcentaje de ganancia neta presunta que sea mayor**.

==========

DERECHOS DE AUTOR. PRESUNCION DEL 35%

Art. 104 inciso b) de la LIG

PRESUNCION DEL 35%

b) El treinta y cinco por ciento (35%) de los importes pagados cuando se trate de la **explotación en el país de derechos de autor**, siempre que las respectivas **obras sean debidamente inscriptas** en la Dirección Nacional del Derecho de Autor y que los beneficios se originen en los supuestos previstos por el inciso j) del artículo 26 y se cumplimenten los requisitos previstos en el mismo;

ARTISTAS

Igual presunción regirá en el caso de las sumas pagadas a artistas residentes en el extranjero contratados por el Estado Nacional, provincial o municipal, o por las instituciones comprendidas en los incisos e) (INSTITUCIONES RELIGIOSAS), f) (ENTIDADES SIN FINES DE LUCRO) y g) (MUTUALES) del artículo 26 de la LIG

ACTUACION EN EL PAIS HASTA 2 MESES EN EL AÑO

Para actuar en el país por un período de hasta dos (2) meses en el año fiscal.

El art. 26 inciso j) de la LIG, establece que:

> j) Hasta la suma de pesos diez mil ($ 10.000) por período fiscal, las ganancias provenientes de la explotación de derechos de autor y las restantes ganancias derivadas de derechos amparados por la ley 11723, siempre que el impuesto recaiga directamente sobre los autores o sus derechohabientes, que las respectivas obras sean debidamente inscriptas en la Dirección Nacional del Derecho de Autor, que el beneficio proceda de la publicación, ejecución, representación, exposición, enajenación, traducción u otra forma de reproducción y no derive de obras realizadas por encargo o que reconozcan su origen en una locación de obra o de servicios formalizada o no contractualmente.
>
> Esta exención no será de aplicación para beneficiarios del exterior.

COMPUTO DEL PLAZO DE 2 MESES EN EL CASO DE DISTINTOS CONTRATOS EN EL AÑO

Art. 268 del D.R. de la LIG.

En el supuesto de artistas residentes en el extranjero, contratados para actuar en el país, el lapso de dos (2) meses, se considerará referido al **tiempo de permanencia en el país con motivo del conjunto de contratos que cumpliere en el año**.

JURISPRUDENCIA EN MATERIA DE DERECHOS DE AUTOR

APPLICATION SOFTWARE SA CSJN DEL 22.02.2011

En materia de personas jurídicas como autores o derechohabientes se puede consultar:

El TFN revocó la determinación de oficio.

La CNACAF confirmó la sentencia del TFN y por lo tanto revocó la determinación de oficio.

La CSJN revocó la sentencia de la CNACAF y confirmo la determinación de oficio.

Para la CSJN no resulta de aplicación el art. 104 inciso b) de la LIG.

"*1°) Que la Sala V de* ***la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al confirmar lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación, revocó las resoluciones en virtud de las cuales la Administración Federal de Ingresos Públicos*** *determinó de oficio la obligación tributaria de la actora en su carácter de agente de retención del impuesto a las ganancias por pagos efectuados a beneficiarios del exterior en los meses comprendidos entre julio de 1996 y agosto de 1999, liquidó intereses resarcitorios y aplicó una multa en los términos del art. 45 de la ley 11.683.*

APLICACIÓN DEL ART. 104 INCISO B) DE LA LIG

2°) Que para pronunciarse en el sentido indicado, el a quo coincidió con el criterio del Tribunal Fiscal en cuanto a que, en la situación de la actora, ***resultaba aplicable el tratamiento previsto en el inc. b del art. 93*** *(HOY ART. 104 DE LA LIG) de la ley del gravamen respecto de los pagos efectuados a beneficiarios del exterior,* ***lo que excluía la aplicación de lo dispuesto en el inc. h del mismo artículo****.*
(..)
SENTENCIA DE LA CSJN

4°) Que el ente recaudador aduce, en síntesis, que no se encuentran reunidos los recaudos exigibles para que se asigne a la actora el tratamiento previsto por el inc. b del art. 93 de la ley del tributo, por lo que debe restablecerse íntegramente la legitimidad de las resoluciones administrativas cuestionadas en estos autos, en las que se aplicó el inc. h del referido artículo, que presume una ganancia neta de fuente argentina del 90% de las sumas pagadas a los beneficiarios del exterior, se liquidaron intereses y se impuso multa.

APLICACIÓN DE LA DOCTRINA ACUÑADA POR LA CSJN EN PICAPAU

5°) Que resulta aplicable a la cuestión debatida en el sub examine el criterio establecido en el dictamen del señor Procurador General en el caso "Picapau" (Fallos: 328:3381), a cuyos fundamentos corresponde remitirse, en lo pertinente, por razones de brevedad.

Por ello, ***se revoca la sentencia apelada y, en consecuencia, se confirma la resolución de la Dirección General Impositiva*** *en cuanto determinó la obligación tributaria de la actora. Costas de todas las instancias a la actora vencida (arts. 68 y 279 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación)*".

==========

INTERESES POR PRESTAMOS OBTENIDOS EN EL EXTERIOR. PRESUNCION DEL 43%

Art. 104 inciso c) apartado 1) de la LIG

PRESUNCION DEL 43%

c) En el caso de intereses o retribuciones pagados por créditos, préstamos o colocaciones de fondos de cualquier origen o naturaleza, obtenidos en el extranjero:

CUANDO EL TOMADOR SEA UNA ENTIDAD FINANCIERA Y EL ACREEDOR SEA CUALQUIER SUJETO.

CUANDO SE TRATE DE FINANCIACION DE IMPORTACIONES DE BIENES MUEBLES AMOTIZABLES OTORGADA POR EL PROVEEDOR DEL EXTERIOR (EXCEPTO AUTOMOVILES)

CUANDO EL TOMADOR SEA UN SUJETO EMPRESA O UNA PERSONA HUMANA Y EL ACREEDOR UNA ENTIDAD FINANCIERA RADICADA EN UNA JURISDICCION COOPERANTE.

1. El cuarenta y tres por ciento (43%) cuando el **tomador** del crédito, préstamo o de los fondos **sea una entidad regida por la ley 21526** o se trate de **operaciones de financiación de importaciones de bienes muebles amortizables** -excepto automóviles**- otorgadas por los proveedores**.

También será de aplicación la presunción establecida en este apartado cuando el **tomador** sea alguno de los restantes sujetos comprendidos en el artículo 53 de la LIG (SUJETOS CON RENTAS DE TERCERA CATEGORIA), una persona humana o una sucesión indivisa, en estos casos siempre que el **acreedor** sea una **entidad bancaria o financiera radicada en jurisdicciones no consideradas de nula o baja tributación** de acuerdo con las normas de la presente ley y su reglamentación o se trate de **jurisdicciones que hayan suscripto con la República Argentina convenios de intercambio de información** y además que por aplicación de sus normas internas no pueda alegarse secreto bancario, bursátil o de otro tipo, ante el pedido de información del respectivo Fisco (COPERANTES). Las entidades financieras comprendidas en este párrafo son las que están bajo supervisión del respectivo Banco Central u organismo equivalente.

Idéntico tratamiento se aplicará cuando los intereses o retribuciones correspondan a bonos de deuda presentados en países con los cuales exista **convenio de reciprocidad para protección de inversiones**, siempre que su registración en la República Argentina conforme a las disposiciones de la ley 23.576, se realice dentro de los dos (2) años posteriores a su emisión.

LEASING FINANCIERO

Art. 269 del D.R. de la LIG.

El tratamiento previsto en el primer párrafo del punto 1) del inciso c) del artículo 104 de la LIG, referido a las operaciones de financiación de importaciones de bienes muebles amortizables -excepto automóviles-, también será procedente cuando estas se instrumenten a través de un **leasing financiero**, siempre que el adquirente no pueda rescindir unilateralmente la operación, ni dejar de abonar las cuotas comprometidas, debiendo verificarse, asimismo, cualquiera de los siguientes requisitos:

a) que la propiedad se transfiera al arrendatario al final del período de arrendamiento sin pago alguno;

b) que el arrendamiento contenga una opción de compra que represente no más del veinticinco centésimos por ciento (0,25%) del precio original de la operación;

c) que para el caso de compra anticipada del bien solo corresponda abonar su valor residual;

d) en todos los supuestos previstos en los incisos anteriores y en el caso de siniestro, siempre que la indemnización a abonar por el seguro sea percibida por el arrendatario en proporción a los importes pagados.

==========

INTERESES POR PRESTAMOS OBTENIDOS EN EL EXTERIOR. PRESUNCION DEL 100%

Art. 104 inciso c) apartado 2) de la LIG

PRESUNCION DEL 100%

CUANDO EL TOMADOR SEA UN SUJETO EMPRESA O UNA PERSONA HUMANA Y EL ACREEDOR NO SEA UNA ENTIDAD FINANCIERA O EL ACREEDOR SEA UNA ENTIDAD FINANCIERA RADICADA EN UNA JURISDICCION NO COOPERANTE.

2. El cien por ciento (100%) cuando el **tomador** del crédito, préstamo o fondos sea un sujeto comprendido en el artículo 53 de la LIG (SUJETOS CON RENTAS DE TERCERA CATEGORIA), excluidas las entidades regidas por la ley 21.526, una persona humana o una sucesión indivisa y **el acreedor no reúna la condición y el requisito indicados en el segundo párrafo del apartado anterior**. (NO SEA UNA ENTIDAD FINANCIERA. O SEA UNA ENTIDAD FINANCIERA RADICADA EN JURISDICIONES DE BAJA O NULA TRIBUTACION, O NO COOPERANTE)

Art. 19 de la LIG. JURISDICCIONES NO COOPERANTES

A todos los efectos previstos en esta ley, cualquier referencia efectuada a "jurisdicciones no cooperantes", deberá entenderse referida a aquellos **países o jurisdicciones que no tengan vigente con la República Argentina un Acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula amplia de intercambio de información**.

Asimismo, se considerarán como no cooperantes aquellos países que, teniendo vigente un Acuerdo con los alcances definidos en el párrafo anterior, no cumplan efectivamente con el intercambio de información.

Los Acuerdos y convenios aludidos en el presente artículo deberán cumplir con los estándares internacionales de transparencia e intercambio de información en materia fiscal a los que se haya comprometido la República Argentina.

El Poder Ejecutivo Nacional elaborará un listado de las jurisdicciones no cooperantes con base en el criterio contenido en este artículo.

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 Administración Federal de Ingresos Públicos deberá informar al Ministerio de Hacienda cualquier novedad que justifique una modificación en el listado precedente, a los fines de su actualización.

Art. 20 de la LIG. JURISDICCIONES DE BAJA O NULA TRIBUTACION

A todos los efectos previstos en esta ley, cualquier referencia efectuada a "jurisdicciones de baja o nula tributación", deberá entenderse referida a aquellos países, dominios, jurisdicciones, territorios, Estados asociados o regímenes tributarios especiales que establezcan una **tributación máxima a la renta empresaria inferior al sesenta por ciento (60%) de la alícuota contemplada en el inciso a) del artículo 73 de la LIG**.

Art. 25 del D.R. de la LIG. JURISDICCIONES DE BAJA O NULA TRIBUTACION

A los fines de determinar el nivel de imposición al que alude el artículo 20 de la ley, deberá considerarse la tasa total de tributación, en cada jurisdicción, que grave la renta empresaria, con independencia de los niveles de gobierno que las hubieren establecido.

Por "régimen tributario especial" se entenderá toda regulación o esquema específico que se aparte del régimen general de imposición a la renta corporativa vigente en ese país y que dé por resultado una tasa efectiva inferior a la establecida en el régimen general.

==========

INTERESES POR DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. PRESUNCION DEL 43%

Art. 104 inciso d) de la LIG

PRESUNCION DEL 43%

d) El cuarenta y tres por ciento (43%) de los intereses originados en los siguientes depósitos, efectuados en las entidades regidas por la ley 21526:

1. Caja de ahorro.

2. Cuentas especiales de ahorro.

3. A plazo fijo.

4. Los depósitos de terceros u otras formas de captación de fondos del público conforme lo determine el Banco Central de la República Argentina en virtud de lo que establece la legislación respectiva.

Art. 273 del D.R. de la LIG.

Las disposiciones establecidas en el inciso d) del primer párrafo del artículo 104 de la LIG, solo serán aplicables cuando se dé cualquiera de los supuestos previstos en el artículo 28 de la LIG (TRANSFERENCIAS DE INGRESOS A FISCOS EXTRANJEROS).

==========

SUELDOS Y HONORARIOS. PRESUNCION DEL 70%

Art. 104 inciso e) de la LIG

PRESUNCION DEL 70%

e) El setenta por ciento (70%) de las sumas pagadas por **sueldos, honorarios y otras retribuciones** a personas que **actúen transitoriamente en el país**, como **intelectuales, técnicos, profesionales, artistas no comprendidos en el inciso b), deportistas y otras actividades personales**, cuando para cumplir sus funciones **no permanezcan en el país por un período superior a seis (6) meses en el año fiscal**.

Art. 270 del D.R. de la LIG.

En los casos previstos en el inciso e) del artículo 104 de la LIG, si la persona que actúa transitoriamente en el país, permaneciera más de seis (6) meses desempeñando las funciones que den lugar al pago de los sueldos, honorarios y otras retribuciones, no corresponderá la presunción establecida en dicho artículo, sino que el impuesto se determinará conforme con lo dispuesto por el artículo 23 de la LIG, en cuyo caso deberá presentarse la declaración jurada anual que prescriben los artículos 1, 2 y 3 del decreto reglamentario de la LIG. Ello sin perjuicio de las normas que al respecto dictare la AFIP.

==========

ALQUILER DE COSA MUEBLE. PRESUNCION DEL 40%

Art. 104 inciso f) de la LIG

PRESUNCION DEL 40%

f) El cuarenta por ciento (40%) de las sumas pagadas por la locación de cosas muebles efectuada por locadores residentes en el extranjero.

==========

ALQUILER DE INMUEBLES. PRESUNCION DEL 60%

Art. 104 inciso g) de la LIG

PRESUNCION DEL 60%

g) El sesenta por ciento (60%) de las sumas pagadas en concepto de alquileres o arrendamientos de inmuebles ubicados en el país.

Art. 104 segundo párrafo de la LIG (opción de determinar la ganancia en forma real).

==========

VENTA DE BIENES DE SUJETOS EMPRESA DEL EXTERIOR. PRESUNCION DEL 50%

Art. 104 inciso h) de la LIG

PRESUNCION DEL 50%

h) El cincuenta por ciento (50%) de las sumas pagadas por la transferencia a título oneroso de **bienes** situados, colocados o utilizados económicamente en el país, **pertenecientes a empresas o sociedades constituidas, radicadas o ubicadas en el exterior**.

Art. 104 segundo párrafo de la LIG (opción de determinar la ganancia en forma real).

==========

INCISO RESIDUAL. PRESUNCION DEL 90% DE LAS SUMAS PAGADAS

Art. 104 inciso i) de la LIG

PRESUNCION DEL 90%

i) El noventa por ciento (90%) de las sumas pagadas por **ganancias no previstas en los incisos anteriores**.

==========

OPCION DE DETERMINAR LA GANANCIA REAL

Art. 104 segundo párrafo de la LIG

Sin perjuicio de lo dispuesto en los incisos g) (ALQUILER DE INMUEBLES) y h) (VENTA DE BIENES DE SUJETOS EMPRESA DEL EXTERIOR), los beneficiarios de dichos conceptos **podrán optar**, para la determinación de la ganancia neta sujeta a retención, **entre la presunción** dispuesta en dichos incisos **o la suma que resulte de deducir del beneficio bruto pagado o acreditado, los gastos realizados en el país necesarios para su obtención,**

mantenimiento y conservación, y las deducciones que admite la LIG, según el tipo de ganancia de que se trate y que hayan sido reconocidas expresamente por la AFIP.

Las disposiciones de este artículo no se aplicarán en el caso de ganancias a cuyo respecto la LIG prevé expresamente una forma distinta de determinación de la ganancia presunta.

REQUISITOS PARA DETERMINAR LA GANANCIA EN FORMA REAL

Art. 271 del D.R. de la LIG.

La opción prevista en el penúltimo párrafo del artículo 104 de la LIG, para declarar los beneficios a que se refieren los incisos g) y h) en forma real y no presunta, solo podrá ejercitarse en la medida en que los distintos conceptos a considerar **estén respaldados por comprobantes** fehacientes a juicio de la AFIP.

RETENCION DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Art. 272 del D.R. de la LIG.

Cuando las entidades civiles y comerciales, públicas o privadas y las regidas por la ley 21526, en carácter de intermediarias, administradoras o mandatarias, **abonen por cuenta de terceros ganancias** de cualquier categoría sujetas a retención o percepción del impuesto, y este no se hubiese retenido o percibido o ingresado con anterioridad, **deberán actuar como agentes de retención o percepción del impuesto**, reteniendo o percibiendo e ingresando el impuesto en la forma, plazo y condiciones que fije la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Si se desconociera el carácter que reviste el importe abonado por cuenta de terceros, deberá considerarse a los fines de la retención o percepción que se trata del pago de beneficios comprendidos en el Título V de la LIG (BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR).

==========

DIVIDENDOS O UTILIDADES DE FUENTE ARGENTINA DE BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR

Art. 97 último párrafo de la LIG.

Cuando los **dividendos y utilidades** a que se refiere el primer párrafo de este artículo **se paguen a beneficiarios del exterior**, corresponderá que **quien los pague efectúe la pertinente retención** e ingrese a la AFIP dicho porcentaje, **con carácter de pago único y definitivo**. (RETENCION DEL 7% s/vigencia ley 27.430 y ley 27.541).

RETENCION DEL 7% SOBRE EL 100% DEL DIVIDENDO

Art. 241 del D.R. de la LIG

Los dividendos o utilidades asimilables a que hacen referencia los artículos 49 (REALES) y artículo 50 (PRESUNTOS) de la LIG, **que perciban** los sujetos comprendidos en los incisos b), c) y d) del artículo 53 de la ley -excepto para aquellos que ejercieran la opción del ap. 8 del inc. a) del art. 73 de la ley-, constituyen ganancia gravada de las personas humanas o sucesiones indivisas residentes en el país o de **los beneficiarios del exterior**, en su carácter de socios, fiduciantes o dueños, respectivamente, de esos sujetos, quedando alcanzados por las disposiciones del artículo 97 de la ley del impuesto.

Las personas humanas y sucesiones indivisas residentes, deberán imputar los respectivos dividendos y utilidades en la declaración jurada correspondiente al período fiscal de su puesta a disposición, de acuerdo con la participación que les corresponda.

Resumiendo:

La sociedad local que ponga a disposición dividendos o utilidades a accionistas o socios no residentes (BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR) debe retener el 7% de impuesto a las ganancias, con carácter de pago único y definitivo.

Vigencia ley 27.430 y ley 27.541:

Ejercicios iniciados 01.01.2018 alícuota 7%

==========

RESULTADO POR ENAJENACION DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS DE FUENTE ARGENTINA POR PARTE DE BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR

Art. 98 quinto párrafo de la LIG.

BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR RADICADO EN JURISDICCIONES COOPERANTES

Lo dispuesto en el presente artículo también será de aplicación **cuando el sujeto enajenante revista la condición de beneficiario del exterior**, que **no resida en jurisdicciones no cooperantes o los fondos invertidos no provengan de jurisdicciones no cooperantes**.

PRESUNCION DE GANANCIA DE FUENTE ARGENTINA 90%

ALICUOTA DE 5% EN EL CASO DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS EN MONEDA NACIONAL SIN CLAUSULA DE AJUSTE

ALICUOTA DE 15% EN EL CASO DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS EN MONEDA NACIONAL CON CLAUSULA DE AJUSTE O EN MONEDA EXTRANJERA

En dicho caso la ganancia -incluida aquella a que hace referencia el art. 15 de la LIG- quedará alcanzada por las disposiciones contenidas en el inciso i) del art. 104 de la LIG (PRESUNCION DEL 90%) y en el segundo párrafo del artículo 104 de la LIG (OPCION DE GANANCIA REAL), a la alícuota de que se trate establecida en el primer párrafo de este artículo (5% o 15%).

SALVO QUE LA OPERACIÓN SE ENCUENTRE EXENTA PARA EL BENEFICIARIO DEL EXTERIOR

Art. 26 inciso u) de La LIG. EXENCION PARA BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR

La exención prevista en este inciso también será de aplicación para los beneficiarios del exterior en la medida en que tales beneficiarios **no residan en jurisdicciones no cooperantes o los fondos invertidos no provengan de jurisdicciones no cooperantes**.

Asimismo, **estarán exentos del impuesto los intereses** o rendimientos y los **resultados provenientes de la compraventa**, cambio, permuta o disposición, de los siguientes valores obtenidos por los beneficiarios del exterior antes mencionados:

(i) títulos públicos -títulos, bonos, letras y demás obligaciones emitidos por los Estados Nacional, Provinciales, Municipales y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires-;

(ii) obligaciones negociables a que se refiere el artículo 36 de la ley 23.576, títulos de deuda de fideicomisos financieros constituidos en el país conforme a las disposiciones del Código Civil y Comercial de la Nación, colocados por oferta pública, y cuotapartes de renta de fondos comunes de inversión constituidos en el país, comprendidos en el artículo 1 de la ley 24.083, colocados por oferta pública; y

(iii) valores representativos o certificados de depósitos de acciones emitidos en el exterior, cuando tales acciones fueran emitidas por entidades domiciliadas, establecidas o radicadas en la República Argentina y cuenten con autorización de oferta pública por la Comisión Nacional de Valores.

Lo dispuesto en el párrafo precedente no resultará de aplicación cuando se trate de Letras del Banco Central de la República Argentina (LEBAC).

<u>BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR RADICADO EN JURISDICCIONES NO COOPERANTES</u>

Tipifica en el inciso i) del art. 104 de la LIG.

Presunción de ganancia de fuente argentina 90%.

Alícuota 35%.

No resulta de aplicación la exención del art. 26 inciso u) de la LIG.

==========

<u>R.G.739. REGIMEN DE RETENCION A BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR (obviamente las referencias que hace la R.G. a los artículos de la LIG y del decreto reglamentario, están desactualizadas)</u>

Art. 1 - El ingreso de las retenciones que se practiquen con carácter de pago único y definitivo a beneficiarios del exterior, de conformidad con lo preceptuado por los artículos 9º, 10, 11, 12, 13, el incorporado a continuación del 69 -art. 4º, inc. p), L. 25063-, 91, 92 y 93 de la ley de impuesto a las ganancias (TO 1997 y modif.), queda sujeto a las disposiciones que se establecen por medio de la presente resolución general.

Están también comprendidas en el párrafo anterior aquellas retenciones que deban efectuarse como consecuencia del decaimiento de exenciones o desgravaciones, totales o parciales, que originan una transferencia de ingresos a Fiscos extranjeros, conforme lo establece el artículo 21 de la ley citada.

TÍTULO I
DETERMINACIÓN DE LOS IMPORTES SUJETOS A RETENCIÓN. MOMENTO

Art. 2 - En los casos en que el pago total o parcial del impuesto se encuentre a cargo del sujeto que pague la correspondiente ganancia, la retención se calculará sobre el monto que resulte de acrecentar esa ganancia con el importe del respectivo gravamen que se haya tomado a cargo, excepto cuando se configure la situación prevista en el último párrafo del artículo 145 del decreto 1344/98 y sus modificaciones, reglamentario de la ley de impuesto a las ganancias (TO 1997 y modif.).

Art. 3 - A efectos de determinar en moneda argentina el importe sujeto a retención, cuando éste se exprese en moneda extranjera, se tomará el tipo de cambio de la efectiva negociación contado de las divisas destinadas para el pago de la ganancia al beneficiario del exterior. En caso de no existir tal negociación, se tomará el tipo de cambio vendedor del Banco de la Nación Argentina, vigente al cierre del día hábil cambiario inmediato anterior al que se efectúe el pago.

Art. 4 - Conforme a lo dispuesto por el artículo 91 de la ley del gravamen, deberá entenderse como pago el giro o libranza de dinero, o las demás formas cancelatorias que prevé el antepenúltimo párrafo del artículo 18 de esa norma legal.

TÍTULO II
AGENTES DE RETENCIÓN
CAPÍTULO A
ENTIDADES QUE NO ACTÚEN EN CARÁCTER DE INTERMEDIARIAS, ADMINISTRADORAS O MANDATARIAS

Art. 5 - Los agentes de retención, excepto los sujetos que actúen como intermediarios, administradores o mandatarios, deberán practicar la retención correspondiente en el momento en que quede configurado el pago de la renta, o con anterioridad al momento en que ordenen el giro o remesa de fondos a una persona física o jurídica que actúe como intermediaria, administradora o mandataria.

CAPÍTULO B
INTERMEDIARIOS, ADMINISTRADORES O MANDATARIOS QUE EFECTÚAN PAGOS POR CUENTA DE TERCEROS

Art. 6 - Las personas físicas o jurídicas que actúen en carácter de intermediarias, administradoras o mandatarias, deberán practicar la retención del impuesto a las ganancias por los pagos al exterior que realicen por cuenta de los sujetos que ordenen los mismos.

Asimismo, deberán practicar e ingresar las retenciones por los pagos que efectúen por sus propias operaciones.

Los responsables referidos en el primer párrafo quedan exceptuados de practicar la retención cuando los pagadores de la renta a los beneficiarios del exterior cumplan con las condiciones dispuestas en el inciso b) del artículo 13 o, en su caso, en el artículo 14.

Cuando el pago total o parcial del impuesto a las ganancias se encuentre a cargo del sujeto que pague la renta, corresponderá que éste acredite los fondos suficientes para el ingreso del impuesto respectivo, quedando obligada la entidad intermediaria, administradora o mandataria, a no hacer efectivo el giro hasta que ello ocurra.

CAPÍTULO C
AGENTES, REPRESENTANTES U OTROS MANDATARIOS DE BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR

Art. 7 - Los agentes, representantes, u otros mandatarios que perciban beneficios por cuenta de beneficiarios del exterior, en los casos previstos en los artículos 17 -segundo párrafo- y 18 del decreto 1344/98 y sus modificaciones, reglamentario de la ley de impuesto a las ganancias (TO 1997 modif.), deberán efectuar -en las condiciones que establece esta resolución general- el ingreso del importe de la retención correspondiente, cuando el pagador de la renta hubiera omitido practicarla.

Art. 8 - Los intermediarios mencionados en el artículo anterior, que no posean Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT), deberán solicitar el alta como agentes de retención ante este Organismo, conforme a las normas de la resolución general 10, su modificatoria y su complementaria.

TÍTULO III
FORMAS DE INGRESO. PLAZOS

Art. 9 - Los sujetos indicados en el Título II deberán realizar el ingreso de la retención -efectuada por cada pago (giro o remesa de fondos)- en forma individual, hasta la fecha prevista por los incisos a) o b), según corresponda, del artículo 2º de la resolución general 738, según la quincena en la que se configure la obligación de retención.

Art. 10 - Los agentes de retención deberán informar los importes de las retenciones mediante una declaración jurada, conforme a la modalidad, plazos y condiciones previstas en la resolución general 738.

Los referidos agentes de retención deberán considerar los ingresos individuales efectuados, como pagos a cuenta en la confección de la declaración jurada informativa y determinativa del saldo a ingresar, que se generará mediante la aplicación "SICORE - Sistema de Control de Retenciones - Versión 3.0", aprobada por la resolución general mencionada en el párrafo anterior.

Art. 11 - El ingreso referido en el artículo 9º se efectuará mediante el volante de pago formulario 799/S -generado mediante la aplicación mencionada-, en los lugares que para cada caso se indican:

a) Responsables que se encuentren dentro de la jurisdicción de la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales: en el Anexo Operativo del Banco de la Nación Argentina, habilitado a tal efecto en esa Dirección.

b) Responsables comprendidos en el Capítulo II de la resolución general (DGI) 3423 y sus modificaciones: en la institución bancaria habilitada en la respectiva agencia.

c) Demás responsables: en cualquiera de las instituciones bancarias habilitadas.

El ingreso se efectuará en efectivo o con cheque de la entidad cobradora.

Como constancia de pago, los responsables comprendidos en los incisos a) y b), recibirán un comprobante formulario 107 emitido por el sistema o, en su caso, el que éste imprima conforme a lo dispuesto por la resolución general (DGI) 3886. A los responsables comprendidos en el inciso c) se les entregará un tique que acreditará el pago.

TÍTULO IV
CERTIFICADOS DE RETENCIÓN.
ACREDITACIÓN DE INGRESOS

Art. 12 - Los agentes de retención deberán generar el "certificado de retención" mediante la aplicación "SICORE - Sistema de Control de Retenciones - Versión 3.0" por cada retención efectuada, y deberán presentarlo -por triplicado- con posterioridad al ingreso de la retención, en la dependencia que se encuentre a cargo del control de sus obligaciones fiscales, para ser intervenido por el Organismo.

En ese acto, deberá ser exhibido el tique de pago o el formulario 107, según corresponda, el cual será también intervenido por este Organismo.

CAPÍTULO A
NORMAS PARA LOS PAGADORES DE LOS BENEFICIOS

Art. 13 - Los responsables comprendidos en el Capítulo A del Título II darán a los ejemplares de los "certificados de retención", intervenidos por este Organismo, los siguientes destinos:

a) El original será entregado al beneficiario del exterior o al agente, representante o mandatario de éste en el país -según se efectúe el pago directamente al exterior o a través de tales intermediarios-; este ejemplar operará como comprobante de la retención practicada, a efectos de la utilización que le pueda corresponder, ante Fiscos extranjeros, al beneficiario de la renta.

b) El duplicado deberá ser entregado -en su caso- a las personas físicas o jurídicas (ejemplo: entidades financieras regidas por la L. 21526 y modif.) que actúen en carácter de intermediarias, administradoras o mandatarias del pagador en la remisión de los fondos, con el fin de que no se practique la retención del impuesto a las ganancias sobre los importes a girar o transferir.

Cuando se pague la renta en el país a agentes, representantes o mandatarios del beneficiario del exterior, también se les entregará el duplicado, a fin de su utilización -en su caso- en la forma indicada en el párrafo anterior.

c) El triplicado, juntamente con el formulario 107 o el tique, según corresponda, intervenidos por la respectiva dependencia, deberán ser conservados por los responsables como constancias de ingreso e imputación.

Art. 14 - En los casos en que se paguen a beneficiarios del exterior conceptos no comprendidos en el artículo 1º de la presente resolución general, los pagadores deberán presentar a las entidades referidas en el primer párrafo del inciso b) del artículo anterior, en sustitución del duplicado del "certificado de retención", una nota que servirá como constancia del carácter del pago a remesar, a efectos de que no se practique retención, que deberá contener los siguientes datos:

a) Apellido y nombres o denominación, domicilio y Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT), del sujeto que efectúa el pago.

b) Apellido y nombres o denominación, domicilio y código de país -conforme a la tabla contenida en el Anexo VI de la resolución general 738- del destinatario de los fondos.

c) Concepto por el cual se realiza el giro.

d) Importe de los fondos a girar.

CAPÍTULO B
NORMAS PARA LOS INTERMEDIARIOS ADMINISTRADORES O MANDATARIOS DE LOS PAGADORES DE LOS BENEFICIOS

Art. 15 - Las entidades intermediarias, administradoras o mandatarias comprendidas en el Capítulo B del Título II, darán a los ejemplares del "certificado de retención", intervenidos por este Organismo, los siguientes destinos:

a) El original y el triplicado se entregarán a los sujetos por cuya cuenta se efectúe la respectiva remesa de fondos al exterior, dentro de los 3 (tres) días hábiles administrativos de efectuada la intervención de esta Administración Federal.

b) El duplicado deberá ser conservado por los agentes de retención como constancia del cumplimiento de sus obligaciones de retención por las sumas pagadas.

Art. 16 - Los mandantes de los pagos deberán entregar el ejemplar original a los beneficiarios de los pagos del exterior, conservarán el triplicado como constancia de la retención correspondiente y acusarán recibo de los comprobantes citados en el inciso a) del artículo anterior a los intermediarios, administradores o mandatarios, en la forma que éstos dispongan -de acuerdo con su organización administrativa o contable-, a fin de que ellos puedan acreditar el cumplimiento de lo previsto en el mencionado inciso.

Art. 17 - Cuando los pagos al exterior estén motivados por las propias operaciones de las entidades intermediarias, administradoras o mandatarias, el "certificado de retención" se confeccionará por duplicado; al original se le dará el destino previsto por el inciso a) del artículo 13, y el duplicado, juntamente con el formulario 107 o el tique, intervenidos, serán la constancia de la retención practicada.

Art. 18 - De verificarse el incumplimiento de las obligaciones previstas en el inciso a) del artículo 15, el sujeto por cuya cuenta se realiza la correspondiente remesa de fondos deberá informar tal hecho a este Organismo, mediante la presentación de una nota, ante la dependencia a cuyo cargo se encuentra el control de sus obligaciones fiscales, en la que se detallarán:

1. Apellido y nombres o denominación, domicilio y Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT), del sujeto informante.

2. Apellido y nombres o denominación, domicilio y Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT), del agente de retención.

3. Apellido y nombres o denominación, domicilio y código de país -conforme a la tabla contenida en el Anexo VI, RG 738-, del beneficiario del exterior pasible de la retención.

4. Concepto e importe de la suma sujeta a retención.

5. Fecha en que la entidad ha efectuado la remesa o giro al beneficiario del exterior, e importe de la retención.

CAPÍTULO C
NORMAS PARA LOS AGENTES, REPRESENTANTES U OTROS MANDATARIOS DE BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR

Art. 19 - Los agentes, representantes u otros mandatarios de los beneficiarios del exterior, cuando deban efectuar el ingreso del importe de la retención omitida por el pagador del beneficio, darán a los ejemplares de los "certificados de retención", intervenidos por este Organismo, los siguientes destinos:

a) El original será entregado al beneficiario del exterior; este ejemplar operará como comprobante de la retención practicada, a efectos de la utilización que pueda corresponder ante Fiscos extranjeros.

b) El duplicado deberá ser entregado -en su caso- a las personas físicas o jurídicas (ejemplo: entidades financieras regidas por la L. 21526 y modif.) que actúen en carácter de intermediarias, administradoras o mandatarias en la remisión de los fondos, con el fin de que no se practique la retención del impuesto a las ganancias sobre los importes a girar o transferir.

c) El triplicado, juntamente con el formulario 107 o el tique, según corresponda, intervenidos por la respectiva dependencia, deberán ser conservados por los responsables como constancias de ingreso e imputación.

TÍTULO V
DISPOSICIONES GENERALES

Art. 20 - El "certificado de retención" emitido con la aplicación "SICORE - Sistema de Control de Retenciones - Versión 3.0" e intervenido por este Organismo, en las condiciones que establece el artículo 12 de esta resolución general, es el único comprobante habilitado -a partir del 1 de abril de 2000, inclusive- como constancia de retención.

Art. 22 - En todo lo no previsto por la presente resolución general resultarán de aplicación las disposiciones de la resolución general 738.

Art. 23 - Las disposiciones de esta resolución general serán de aplicación para los pagos que se efectúen a partir del día 1 de enero de 2000, inclusive.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior los certificados de retención correspondientes a las retenciones que se practiquen entre el 1 de enero y 31 de marzo de 2000, ambas fechas inclusive, podrán ser generados por la aplicación "SICORE - Sistema de Control de Retenciones - Versión 3.0" o emitidos por el agente de retención manualmente o con los sistemas informáticos que utilicen a ese efecto.

Art. 24 - Déjase sin efecto la resolución general (DGI) 2529 y sus modificaciones, y toda otra norma que se oponga a lo dispuesto por la presente, a partir del día 1 de enero de 2000, inclusive.

R.G. 3.497. (obviamente las referencias que hace la R.G. a los artículos de la LIG, están desactualizadas)

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

Art. 1 - Los beneficiarios del exterior mencionados en el artículo 91 y concordantes de la ley de impuesto a las ganancias (TO 1986 y modif.), para cuyas rentas de fuente argentina se haya previsto un tratamiento especial en los convenios de doble imposición suscriptos con otros países -en cuanto los mismos hayan sido aprobados por leyes nacionales-, estarán alcanzados por las normas de la presente.

Art. 2 - Los sujetos a que se refiere el artículo anterior, a los fines de acreditar las condiciones de cuyo cumplimiento depende el reconocimiento de tales tratamientos especiales, deberán presentar una declaración jurada, conforme con el modelo que se indica en el Anexo que forma parte integrante de la presente, cubierto en todas sus partes.

Los datos contenidos en la citada declaración jurada deberán ser certificados por la autoridad fiscal competente del Estado contratante de que se trate.

Art. 3 - La declaración jurada indicada en el artículo anterior, se presentará por duplicado en la oportunidad en que el responsable deba ser pasible de retención o percepción de conformidad con lo dispuesto por la resolución general 2529 y su modificatoria, ante el agente de retención o percepción respectivo, quien devolverá al responsable el original con constancia de su recepción.

La declaración jurada mencionada en el párrafo anterior tendrá validez a los fines de la acreditación prevista en el artículo 2º, por un período máximo de 15 (quince) meses desde la fecha de certificación efectuada por autoridad competente, en

el caso de que el mismo agente de retención o percepción efectúe pagos sucesivos o periódicos imputables a la misma operación -comprendida en el art. 1º-, debiendo cumplimentarse dicha presentación en el momento en que el responsable deba ser pasible de la primera retención o percepción correspondiente a la operación de que se trate.

De tratarse de varios agentes de retención o percepción, el duplicado a que se refiere el párrafo primero podrá ser sustituido por fotocopia que certificará el respectivo agente de retención o percepción previo cotejo con el original.

Art. 4 - El agente de retención o percepción deberá conservar en su poder los duplicados de la totalidad de las declaraciones juradas que mensualmente le sean presentadas de conformidad con lo dispuesto en los artículos precedentes, y suministrar a este Organismo la pertinente información en la forma y plazos dispuestos en la resolución general 3399 y sus modificaciones.

Art. 5 - En el caso de no formalizarse la presentación establecida en el artículo 2º, el agente de retención o percepción efectuará la correspondiente retención o percepción sin considerar el tratamiento especial a que se refiere el mencionado artículo.

Art. 6 - Cuando como consecuencia de la acreditación extemporánea de los elementos exigidos en el artículo 2º, o por cualquier otra razón, resultaran retenciones o percepciones efectuadas en exceso, el agente de retención o percepción podrá reintegrar dicho importe al sujeto pasivo de las mismas y compensar el monto del reintegro con otras obligaciones emergentes de la presente resolución general.

A los fines antes indicados, el agente de retención o percepción deberá reemplazar el comprobante de retención o percepción original oportunamente emitido, por una nueva constancia donde surja el importe correcto de la misma, como así también el reintegro del excedente referido, debiendo conservar los comprobantes que acrediten la devolución y compensación efectuadas.

En los casos en que el reintegro y compensación no fueren procedentes por la modalidad de la operación u otros motivos, el beneficiario podrá interponer ante la dependencia de este Organismo, en la cual se encuentre inscripto en el impuesto a las ganancias su respectivo agente de retención y percepción, la solicitud de acreditación y/o devolución, en los términos del artículo 36 de la ley 11683 (TO 1978 y modif.).

Art. 7 - El cumplimiento de la presentación de la declaración jurada a que alude el artículo 2º, no resultará obligatorio -salvo lo previsto en el segundo párrafo del art. 3º- cuando el monto del impuesto que en definitiva corresponda retener o percibir, no supere en el transcurso de cada semestre calendario, el importe de $ 1.000 (mil pesos).

Art. 8 - A los efectos de la determinación del importe referido en el artículo anterior, deberá considerarse el último valor de cotización -tipo vendedor- de la moneda extranjera suministrado por el Banco de la Nación Argentina, correspondiente al día hábil inmediato anterior a aquel en que se efectivice el giro de la respectiva renta.

Art. 9 - Déjase sin efecto, desde su vigencia, la resolución general 3454.

Art. 10 - La presente resolución general será de aplicación para los pagos que se efectivicen a partir del 1 de julio de 1992, inclusive.

ANEXO
RESOLUCIÓN GENERAL 3497
[TEXTO SEGÚN RG (AFIP) 2228(2) - BO: 21/3/2007]

CONVENIO EN VIGOR PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN ENTRE LA REPÚBLICA ARGENTINA Y ..... DECLARACIÓN ANUAL.

IN FORCE AGREEMENT TO AVOID DOUBLE TAXATION BETWEEN ARGENTINE REPUBLIC AND ..... ANNUAL AFFIDAVIT.

CONVENTION EN VIGUEUR POUR ÉVITER LA DOUBLE IMPOSITION ENTRE LA RÉPUBLIQUE ARGENTINE ET ..... DÉCLARATION ANNUELLE.

a)
Beneficiario/Perceptor: Nombres y Apellido o razón social.
Beneficiary/ Recipient: Name and Surname or Company´s registered name.
Bénéficiaire/Percepteur: Prénom et Nom ou raison sociale.

b)
Domicilio fiscal:
Tax domicile:
Domicile fiscal:

c)
Origen de la Renta (Artículo del Convenio).
Income Origin (Article of the Agreement).
Origine du Revenu (Article de la Convention).

d)
Declaración del beneficiario/perceptor de la renta, o en el caso de una sociedad, su representante legal:

El suscripto declara que el/la sociedad es residente en ..... y que no posee establecimiento permanente o base fija en la República Argentina, y asimismo reúne todos los requisitos previstos para la aplicación del presente convenio.

Fecha
Firma del beneficiario/perceptor de la renta o, en el caso de sociedades de su representante legal.

Affidavit of the beneficiary/recipient of the income, or in case of a Company, its legal representative:
The undersigned states that he/she/the Company is resident in ..... and that he/she/ the Company does not own permanent establishment or fixed base in Argentine Republic, and likewise that he/she/the Company meets all compulsory requirements in order to apply to this agreement.
Date
Signature of the beneficiary/recipient of the income, or in case of a Company, its legal representative

Déclaration du bénéficiaire/percepteur du revenu ou, dans le cas d´une société, son représentant légal:
Le soussigné déclare qu'il/la société est résident(e) en.....et qu'il/elle ne posséde pas d'établissement permanent ou de base fixe dans la République Argentine, réunissant également toutes les exigences prévues pour l'application de la présente convention.
Lieu et Date:
Signature du bénéficiaire/percepteur du revenu ou, dans le cas des sociétés, leur représentant légal.

e)
Certificación de la autoridad competente de .....
Certifico que el beneficiario/perceptor de las rentas arriba indicado es residente en ..... con relación al convenio para evitar la doble imposición entre la República Argentina y ..... Asimismo, con relación al inciso precedente, esta autoridad competente ratifica/niega/desconoce lo declarado por el beneficiario/perceptor en cuanto a que no posee establecimiento permanente o base fija en la República Argentina.
Fecha.....

Sello de la oficina fiscal	

Certification of the competent authority of .....
I do hereby certify that the beneficiary/recipient of the aforementioned income is a resident in ..... as regards of the agreement to avoid double taxation between Argentina Republic and ..... Likewise, as regards the above subsection, this competent authority ratifies/ denies/does not know the statement of the beneficiary/recipient as far as he/she/the Company does not own a permanent establishment or fixed base in the Argentine Republic.
Date

Seal of the Tax Office	

Certification de l'autorité compétente de .....
Je certifie que le bénéficiaire/percepteur des revenus indiqué ci-dessus est résident en.....en ce qui concerne la convention pour éviter la double imposition entre le République Argentine et..... Également, par rapport à l'alinéa précédent, cette autorité compétente ratifié/conteste/ ne connaît pas ce qui a été déclaré par le bénéficiaire/percepteur quant à ce qu'il ne possède pas d'établissement permanent ou de base fixe en la République Argentine.
Lieu et Date:

Cachet du bureau fiscal	

==========

Capítulo 21 RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA

INDICE

RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA

Rentas de fuente extranjera

Establecimiento permanente del exterior

Determinación del resultado del establecimiento permanente del exterior

Operaciones con sujetos vinculados del exterior

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

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

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

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

Imputación de ganancias y gastos de fuente extranjera

Determinación del resultado del establecimiento permanente del exterior

Imputación del resultado del establecimiento permanente del exterior

Imputación de las rentas de fuente extranjera obtenidas en forma directa

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

Beneficios de planes de seguro de retiro del exterior

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

Transparencia fiscal internacional

Trust, Fideicomisos y Fundaciones de interés privado del exterior

Sociedades del exterior sin personalidad fiscal

Sociedades del exterior con personalidad fiscal

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

Tratamiento de los quebrantos de fuente extranjera

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

Determinación de la ganancia neta de fuente extranjera

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

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

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

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

Exenciones de fuente extranjera

Tratamiento de las diferencias de cambio de fuente extranjera

Dictamen sobre diferencias de cambio de fuente extranjera

Dictamen (DAT) 40/2005 del 04.07.2005

Salidas no documentadas de fuente extranjera

Rentas de primera categoría de fuente extranjera

Rentas de segunda categoría de fuente extranjera

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

Rentas de tercera categoría de fuente extranjera

Determinación del resultado impositivo de un establecimiento permanente del exterior

Asignación del resultado impositivo de un establecimiento permanente del exterior

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

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

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

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

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

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

Establecimientos permanentes del exterior que realicen actividades de empresas de construcción

Minas, canteras y bosques naturales del exterior

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

Jurisprudencia

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

Molinos Rio de la Plata SA CSJN del 02.09.2021

Molinos Rio de la Plata SA CNACAF Sala I del 19.05.2016

==========

RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA

RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA

Art. 124 de la LIG

El art. 124 de la LGI es la contracara del art. 5 de la LIG, que define a las rentas de fuente argentina.

Son ganancias de fuente extranjera las comprendidas en el artículo 2 de la LIG, que provengan:

De bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el exterior,

De la realización en el extranjero de cualquier acto o actividad susceptible de producir un beneficio o

De hechos ocurridos fuera del territorio nacional,

Excepto los tipificados expresamente como de fuente argentina y

Las ganancias originadas por la venta en el exterior de bienes exportados en forma definitiva del país para ser enajenados en el extranjero, que constituyen ganancias de fuente extranjera.

Como se puede ver, la definición de ganancias de fuente extranjera es exactamente igual que la definición de ganancias de fuente argentina con ciertas adecuaciones.

Obviamente por aplicación del art.1 de la LIG, para que se encuentren gravadas en argentina se trata de sujetos residentes del país que obtienen rentas de fuente extranjera. En el caso de sujetos no residentes no se les puede gravar en argentina las rentas de fuente extranjera, solo se les puede gravar las rentas de fuente argentina.

Las rentas de fuente extranjera podrán ser de primera, de segunda, de tercera o de cuarta categoría.

Se podrá computar contra el impuesto determinado en argentina el impuesto análogo a la renta que se haya tributado en el exterior (hasta el incremento de la obligación fiscal) tal cual lo establece el art. 1 de la LIG.

Cuando la renta de fuente extrajera provengan de algún país con el cual argentina tiene firmado un convenio de doble imposición internacional, el convenio de doble imposición desplaza a la ley doméstica (la LIG). Es decir que el convenio de doble imposición puede determinar que una renta de fuente extranjera no se encuentra gravada en la argentina. También puede establecer el convenio de doble imposición que la gravabilidad de la renta de fuente extranjera en la argentina sea limitada.

Los sujetos residentes en el país pueden obtener rentas de fuente extranjera de tres formas:

En primer lugar, en forma directa. Por ejemplo: un inmueble en el exterior; por ejemplo: un porfolio de inversiones en el exterior.

En segundo lugar, a través de un establecimiento permanente en el exterior, perteneciente al sujeto residente del país. Por ejemplo: el desarrollo de una explotación agropecuaria en el exterior, sin la utilización de ninguna estructura societaria en el exterior.

En tercer lugar, a través de alguna sociedad del exterior o estructura del exterior, cuyas acciones, participaciones o derechos pertenezcan al sujeto residente del país. Por ejemplo: una sociedad por acciones en el exterior; por ejemplo: una LLC en EEUU; por ejemplo: un trust o fideicomiso en el exterior.

==========

ESTABLECIMIENTO PERMANENTE DEL EXTERIOR

Art. 125 de la LIG

Las ganancias atribuibles a establecimientos permanentes instalados en el exterior que pertenezcan a sujetos residentes en el país constituyen ganancias de fuente extranjera, para el titular del establecimiento permanente residente en el país.

NORMA DE EXCEPCION

Excepto cuando las ganancias del establecimiento permanente, según las disposiciones de la LIG, deban considerarse de fuente argentina,

En ese caso el establecimiento permanente del exterior que obtenga ganancias de fuente argentina reviste el carácter de beneficiario del exterior y por lo tanto tributará en argentina a través del mecanismo de retención en la fuente con carácter de pago único y definitivo tipificado en el art. 104 de la LIG.

DEFINICION DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE DEL EXTERIOR

Art. 125 segundo párrafo de la LIG

Los establecimientos permanentes del exterior son los organizados en forma de empresa estable para el desarrollo de actividades comerciales, industriales, agropecuarias, extractivas o de cualquier tipo, que originen para sus titulares

residentes en la República Argentina **ganancias de la tercera categoría**, de acuerdo con la definición establecida en el **artículo 22 de la LIG**, con las siguientes adecuaciones: cuando el art. 22 de la LIG hace referencia a "territorio de la Nación", "territorio nacional", "país" o "República Argentina" se refiere al "exterior", cuando alude a "sujetos del exterior" hace referencia a "sujetos del país" y cuando menciona "exterior" debe leerse "país".

Como se puede ver la definición de establecimiento permanente del exterior es la misma definición que la de establecimiento permanente del país tipificada en el art. 22 de la LIG, con las adecuaciones correspondientes.

TAMBIEN CONSTITUYE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL EXTERIOR

Art. 125 tercer párrafo de la LIG

La definición de establecimiento permanente del exterior incluye, los **loteos con fines de urbanización** y la **edificación y enajenación de inmuebles bajo regímenes similares al de propiedad horizontal** del Código Civil y Comercial de la Nación, realizados en países extranjeros.

DETERMINACION DEL RESULTADO DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE DEL EXTERIOR

Art. 126 de la LIG

CONTABILIDAD SEPARADA POR CADA ESTABLECIMIENTO PERMANENTE DEL EXTERIOR

Para determinar el resultado impositivo de fuente extranjera de los establecimientos permanentes del exterior, deberán efectuarse registraciones contables en forma separada de las de sus titulares residentes en el país y de las de otros establecimientos permanentes en el exterior de los mismos titulares, realizando los ajustes necesarios para establecer dicho resultado.

TRANSACCIONES REALIZADAS ENTRE EL TITULAR DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE RESIDENTE EN EL PAIS Y EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE DEL EXTERIOR

TRANSACCIONES REALIZADAS ENTRE DISTINTOS ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES DEL EXTERIOR

OPERACIONES ENTRE PARTES INDEPENDIENTES

Art. 126 segundo párrafo de la LIG

Las transacciones realizadas entre el titular del país y su establecimiento permanente en el exterior, o por el establecimiento permanente del exterior con otros establecimientos permanentes del exterior del mismo titular, instalados en terceros países, o con personas u otro tipo de entidades vinculadas, domiciliadas, constituidas o ubicadas en el país o en el extranjero **se considerarán efectuados entre partes independientes**, entendiéndose que aquellas transacciones dan lugar a contraprestaciones que **deben ajustarse a las que hubieran convenido terceros** que, revistiendo el carácter indicado, llevan a cabo entre sí iguales o similares transacciones en las mismas o similares condiciones.

OPERACIONES NO REALIZADAS COMO ENTRE PARTES INDEPENDIENTES

Art. 126 tercer párrafo de la LIG

Cuando las contraprestaciones no se ajusten a las que hubieran convenido partes independientes, **las diferencias en exceso y en defecto** que se registren respecto de las que hubieran pactado esas partes, respectivamente, en las a cargo del titular residente o en las a cargo del establecimiento permanente con el que realizó la transacción, **se incluirán en las ganancias de fuente argentina del titular residente**.

En el caso de que las diferencias indicadas se registren en transacciones realizadas entre establecimientos de un mismo titular instalados en diferentes países extranjeros, los beneficios que comporten las mismas se incluirán en las ganancias de fuente extranjera del establecimiento permanente que hubiera dejado de obtenerlas a raíz de las contraprestaciones fijadas. Idéntico criterio deberá aplicarse respecto de las transacciones que el o los establecimientos realicen con otras personas u otro tipo de entidades vinculadas.

CONTABILIDAD SEPARADA DEFICIENTE DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE DEL EXTERIOR

Art. 126 último párrafo de la LIG

Si la contabilidad separada no reflejara adecuadamente el resultado impositivo de fuente extranjera de un establecimiento permanente del exterior, la AFIP podrá determinarlo sobre la base de las restantes registraciones contables del titular residente en el país o en función de otros índices que resulten adecuados.

==========

OPERACIONES CON SUJETOS VINCULADOS DEL EXTERIOR

Art. 127 de la LIG

Las transacciones realizadas por residentes en el país o por sus establecimientos permanentes instalados en el exterior, con personas u otro tipo de entidades domiciliadas, constituidas o ubicadas en el extranjero con las que los primeros **estén vinculados**, **se considerarán a todos los efectos como celebradas entre partes independientes**, cuando sus contraprestaciones y condiciones se ajusten a las prácticas normales del mercado entre entes independientes.

OPERACIONES NO REALIZADAS COMO ENTRE PARTES INDEPENDIENTES

Art. 127 segundo párrafo de la LIG

Si no se diera cumplimiento al requisito establecido precedentemente para que las transacciones se consideren celebradas entre partes independientes, **las diferencias en exceso y en defecto** que, se registren en las contraprestaciones a cargo de las personas controlantes y en las de sus establecimientos permanentes instalados en el exterior, o en las a cargo de la sociedad controlada, respecto de las que hubieran correspondido según las prácticas normales de mercado entre entes independientes, **se incluirán, según proceda, en las ganancias de fuente argentina de los residentes en el país controlante** o **en las de fuente extranjera atribuibles a sus establecimientos permanentes instalados en el exterior**.

A los fines de la determinación de los precios serán de aplicación las normas previstas en el artículo 17 (PRECIOS DE TRANSFERENCIA), así como también las relativas a las transacciones con jurisdicciones no cooperantes o jurisdicciones de baja o nula tributación.

DEFINICION DE SOCIEDADES CONTROLADAS DEL EXTERIOR

Art. 127 tercer párrafo de la LIG

Constituyen sociedades controladas constituidas en el exterior, aquellas en las cuales personas humanas o ideal residentes en el país o, en su caso, sucesiones indivisas que revistan la misma condición, sean propietarias, directa o indirectamente, de **más del cincuenta por ciento (50%) de su capital** o cuenten, directa o indirectamente, con la **cantidad de votos necesarios para prevalecer en las asambleas de accionistas o reuniones de socios**.

A esos efectos se tomará también en consideración lo previsto en el artículo incorporado a continuación del artículo 17.

==========

DETERMINACION DE LA GANANCIA NETA Y DE LA GANANCIA NETA SUJETA A IMPUESTO DE FUENTE EXTRANJERA

Art. 128 de la LIG

DETERMINACION DE LA GANANCIA NETA DE FUENTE EXTRANJERA (APLICACIÓN DEL ART. 23 DE LA LIG Y DE LOS TITULOS II Y III DE LA LIG)

La **determinación de la ganancia neta de fuente extranjera** se efectuará de acuerdo con lo dispuesto en el **artículo 23 de la LIG** y las restantes disposiciones contenidas en el Títulos II (RENTAS DE PRIMERA, SEGUNDA, TERCERA Y CUARTA CATEGORIA) de la LIG y en el Título III (DEDUCCIONES) de la LIG, en tanto su alcance permita relacionarlas con las ganancias de esa fuente, **con las modificaciones y adecuaciones previstas en este Título**.

La reglamentación establecerá las disposiciones legales que no resultan de aplicación para determinar la ganancia neta.

DETERMINACION DE LA GANANCIA NETA SUJETA A IMPUESTO DE FUENTE EXTRANJERA

EL MNI Y LAS CARGAS DE FAMILIA SE IMPUTAN PRIMERO CONTRA LAS GANANCIAS DE FUENTE ARGENTINA Y EL REMANENTE CONTRA LAS GANANCIAS DE FUENTE EXTRANJERA

Art. 128 segundo párrafo de la LIG

Para **determinar la ganancia neta sujeta a impuesto de fuente extranjera**, las personas humanas y sucesiones indivisas residentes en el país, restarán de la ganancia neta de fuente extranjera, **las deducciones comprendidas en los incisos a) y b) del artículo 30 (MNI y CARGAS DE FAMILIA), en la medida que excedan a la ganancia neta de fuente argentina** correspondiente al mismo año fiscal.

GASTOS RELACIONADOS CON OBTENER MANTENER Y CONSERVAR GANANCIAS DE FUENTE EXTRANJERA (RESPALDADOS POR COMPROBANTES)

Art. 285 del D.R. de la LIG.

Para **determinar la ganancia neta de fuente extranjera**, solamente serán computables los gastos y deducciones que **estuvieren debidamente acreditados mediante los comprobantes respaldatorios** respectivos con las formalidades que a tal fin establezca la AFIP, y que estén **afectados a la obtención, mantenimiento y conservación de ganancias de fuente extranjera gravadas**, resultando de aplicación, las disposiciones establecidas en el artículo 159 de la LIG (DEDUCCIONES CONSIDERACIONES GENERALES) y en el artículo 303 del D.R. de la LIG (DEDUCCIONES CONSIDERACIONES GENERALES).

==========

DETERMINACION DEL RESULTADO IMPOSITIVO DE FUENTE EXTRANJERA DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE DEL EXTERIOR

Art. 129 de la LIG

CONVERSION A PESOS DE LAS GANANCIAS DE FUENTE EXTRANJERA OBTENIDAS A TRAVES DE UN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE DEL EXTERIOR (SE ACUMULAN EN MONEDA EXTRANJERA HASTA LA FECHA DE CIERRE DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE DEL EXTERIOR) Y SE CONVIERTEN A PESOS A LA FECHA DE CIERRE DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE DEL EXTERIOR

Art. 129 primer párrafo de la LIG

El **resultado impositivo de fuente extranjera** de los establecimientos permanentes del exterior, **se determina en la moneda del país en el que se encuentra el establecimiento permanente del exterior**, aplicando, en su caso, las reglas de conversión que para los mismos se establecen en este Título.

Los titulares de los establecimientos permanentes del exterior residentes en el país **convertirán esos resultados a moneda argentina**, considerando el tipo de cambio previsto en el primer párrafo del artículo 155 de la LIG (BNA) **correspondiente al día de cierre del ejercicio anual del establecimiento permanente**, computando el tipo de cambio comprador (SI ES GANANCIA) o vendedor (SI ES PERDIDA).

CONVERSION A PESOS DE LAS GANANCIAS DE FUENTE EXTRANJERA OBTENIDAS EN FORMA DIRECTA EN EL EXTERIOR (SE CONVIERTEN A PESOS RENTA POR RENTA A MEDIDA QUE SE DEVENGAN O PERCIBEN SEGÚN EL TIPO DE RENTA)

Art. 129 segundo párrafo de la LIG

Tratándose de ganancias de fuente extranjera no atribuibles a los establecimientos permanentes del exterior, **la ganancia neta se determinará en moneda argentina**.

A ese efecto, salvo en los casos especialmente previstos en este título, **las ganancias y deducciones se convertirán considerando las fechas y tipos de cambio que determine la reglamentación**, de acuerdo con las normas de conversión dispuestas para las ganancias de fuente extranjera comprendidas en la tercera categoría o con las de imputación que resulten aplicables.

CONVERSION A PESOS

Art. 286 del D.R. de la LIG.

La ganancia neta de fuente extranjera no atribuible a un establecimiento permanente del exterior (LAS OBTENIDAS EN FORMA DIRECTA EN EL EXTERIOR) -excepto que la ley o las normas reglamentarias establezcan expresamente otro tratamiento para determinados ingresos o erogaciones- **se convertirá conforme las siguientes fechas y tipos de cambio**:

1. **Los ingresos y deducciones computables** expresados en moneda extranjera, al **tipo de cambio comprador (LOS INGRESOS)** o al **tipo de cambio vendedor (LAS DEDUCCIONES)**, contemplado en el primer párrafo del artículo 155 de la LIG (BNA), **correspondiente al día en que aquellos ingresos y deducciones se devenguen, perciban o paguen**, según corresponda, conforme las disposiciones de los artículos 24 de la LIG (NORMAS DE IMPUTACION PARA RENTAS DE FUENTE ARGENTINA) y artículo 130 de la LIG (NORMAS DE IMPUTACION PARA RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA).

2. **Los costos o inversiones computables** a los efectos de determinar la ganancia por enajenación de bienes expresados en moneda extranjera, así como las actualizaciones que resultaran aplicables, **al tipo de cambio vendedor** que considera el artículo 155 (BNA), **correspondiente a la fecha en que se produzca la enajenación de esos bienes**.

RESUMIENDO

Rentas de fuente extranjera obtenidas a través de un establecimiento permanente del exterior

Las rentas de fuente extranjera obtenidas a través de un establecimiento permanente del exterior, se acumulan en moneda extranjera hasta la fecha de cierre de ejercicio del establecimiento permanente.

Se convierten a pesos a la fecha de cierre de ejercicio del establecimiento permanente.

Si el resultado del establecimiento permanente del exterior es positivo, es ganancia, BNA TIPO COMPRADOR.

Si el resultado del establecimiento permanente del exterior es negativo, es pérdida, BNA TIPO VENDEDOR.

Rentas de fuente extranjera obtenidas en forma directa

Las rentas de fuente extranjera obtenidas en forma directa se convierten a pesos renta por renta a medida que se generan (devengado o percibido según el tipo de renta). El mismo procedimiento se aplica para los costos gastos y deducciones de fuente extranjera.

Los ingresos BNA TIPO COMPRADOR del devengamiento o percepción según el tipo de renta.

Las deducciones BNA TIPO VENDEDOR del devengamiento o percepción según el tipo de renta.

Los costos y las inversiones BNA TIPO VENDEDOR del momento de la enajenación.

==========

IMPUTACION DE GANANCIAS Y GASTOS DE FUENTE EXTRANJERA

Art. 130 de la LIG

APLICACIÓN DEL ART. 24 DE LIG CON ADECUACIONES

La imputación de ganancias y gastos de fuente extranjera se efectuará de acuerdo con las disposiciones contenidas en el **artículo 24 de la LIG** que les resulten aplicables, **con las adecuaciones que se establecen a continuación**:

DETERMINACION DEL RESULTADO DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE DEL EXTERIOR

Art. 130 inciso a) LIG

a) Para determinar los resultados atribuibles a los establecimientos permanentes del exterior, se imputarán de acuerdo a lo establecido en el **artículo 24**, según lo dispuesto en el **cuarto párrafo del inciso a) de su segundo párrafo** y en su **cuarto párrafo**.

Art. 24 2º párrafo inciso a) 4º párrafo

DEVENGADO

Se consideran ganancias del ejercicio las devengadas en este.

Art. 24 4º párrafo

Las disposiciones precedentes sobre imputación de la ganancia se aplicarán correlativamente para la imputación de los gastos salvo disposición en contrario.

Los gastos no imputables a una determinada fuente de ganancia se deducirán en el ejercicio en que se paguen.

IMPUTACION DEL RESULTADO DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE DEL EXTERIOR (SEGÚN LA CONDICION DE LOS TITULARES DEL PAIS)

Art. 130 inciso b) LIG

b) Los resultados impositivos de los establecimientos permanentes a que se refiere el inciso anterior se imputarán por sus **titulares residentes en el país -comprendidos en los incs. d) y e) del art. 116-**, al ejercicio en el que finalice el correspondiente ejercicio anual de los primeros o, cuando sus **titulares sean personas humanas o sucesiones indivisas residentes en el país**, al año fiscal en que se produzca dicho hecho.

Es decir que cuando el titular del establecimiento permanente del exterior es una sociedad de capital, demás sociedades o una explotación unipersonal del país:

Se imputan al ejercicio fiscal en el cual se produjo el cierre del ejercicio del establecimiento permanente del exterior.

Ejemplo:

Cierre del establecimiento permanente 1/7/2019 – 30/6/2020

Titular del establecimiento permanente del exterior una SA del país con cierre de ejercicio 30/04.

El resultado del establecimiento permanente del ejercicio cerrado el 30/6/2020 se imputa el ejercicio de la SA cerrado el 30/04/2021.

Mientras que cuando el titular del establecimiento permanente del exterior es una persona humana o una sucesión indivisa del país:

Se imputan al año fiscal en el cual se produjo el cierre del ejercicio del establecimiento permanente del exterior.

Ejemplo:

Cierre del establecimiento permanente 1/7/2019 – 30/6/2020

Titular del establecimiento permanente del exterior una Persona humana del país.

El resultado del establecimiento permanente del ejercicio cerrado el 30/6/2020 se imputa al año calendario 2020 de la persona humana.

IMPUTACION DE LAS RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA OBTENIDAS EN FORMA DIRECTA

Art. 130 inciso c) LIG

RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA OBTENIDAS EN FORMA DIRECTA POR:

SOCIEDADES DE CAPITAL (ART. 73 INCISO A) DE LA LIG)
DEMAS SOCIEDADES
EXPLOTACIONES UNIPERSONALES
PROFESIONALES CON RENTAS DE 3º CATEGORIA
FIDEICOMISOS
FCI

c) **Las ganancias obtenidas en forma directa** por los residentes en el país incluidos en los **incisos d), e) y f) del artículo 116**, no atribuibles a los establecimientos permanentes citados precedentemente,

Se imputarán al año fiscal en la forma establecida en el **artículo 24**, en función de lo dispuesto, según corresponda, en los **tres primeros párrafos del inciso a) de su segundo párrafo**, considerándose ganancias del ejercicio anual las que resulten imputables a él según lo establecido en dicho inciso y en el cuarto párrafo del referido artículo.

Art. 24 inciso a) tres primeros párrafos de la LIG

DEVENGADO

RENTAS QUE TRIBUTAN EN EL EXTERIOR A TRAVES DE UNA RETENCION CON EL CARÁCTER DE PAGO UNICO Y DEFINITIVO. OPCION DE PERCIBIDO

No obstante lo dispuesto precedentemente, las **ganancias que tributen en el exterior por vía de retención en la fuente con carácter de pago único y definitivo** en el momento de su acreditación o pago, **podrán imputarse considerando ese momento** (PERCIBIDO), siempre que no provengan de operaciones realizadas por los titulares residentes en el país de establecimientos permanentes comprendidos en el inciso a) precedente con dichos establecimientos o se trate de beneficios remesados o acreditados por los últimos a los primeros.

Cuando se adopte esta opción, esta deberá aplicarse a todas las ganancias sujetas a la modalidad de pago que la autoriza y deberá mantenerse como mínimo, durante un período que abarque cinco (5) ejercicios anuales.

HONORARIOS DE DIRECTORES, SINDICOS, ETC. RESIDENTES EN EL PAIS DE SOCIEDADES DEL EXTERIOR. SE IMPUTAN POR LO PERCIBIDO

Art. 130 inciso g) LIG

g) Los honorarios obtenidos por **residentes en el país** en su carácter de **directores, síndicos** o miembros de consejos de vigilancia o de órganos directivos similares **de sociedades constituidas en el exterior**, **se imputarán al año fiscal en el que se perciban**.

BENEFICIOS DE PLANES DE SEGURO DE RETIRO DEL EXTERIOR. SE IMPUTAN POR LO PERCIBIDO

Art. 130 inciso h) LIG

h) Los beneficios derivados del cumplimiento de los requisitos de **planes de seguro de retiro privado administrados por entidades constituidas en el exterior** o por establecimientos permanentes instalados en el extranjero de entidades, residentes en el país sujetas al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación, así como los rescates por retiro al asegurado de esos planes, **se imputarán al año fiscal en el que se perciban**.

EROGACIONES REALIZADAS POR EMPRESAS DEL PAIS QUE CONSTITUYAN GANANCIAS DE FUENTE ARGENTINA PARA SUJETOS DEL EXTERIOR. SE IMPUTAN POR LO PERCIBIDO

Art. 130 inciso i) LIG

i) La imputación prevista en el **último párrafo del artículo 24 de la LIG** (PERCIBIDO), se aplicará a las erogaciones efectuadas por titulares residentes en el país comprendidos en el inciso d) (SOCIEDADES DE CAPITAL DEL PAIS) y en el inciso e) (FIDEICOMISOS Y FCI DEL PAIS) del artículo 116 de la LIG de los establecimientos permanentes a que se refiere el inciso a) de este artículo (ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES DEL EXTERIOR), cuando las **erogaciones configuren ganancias de fuente argentina atribuibles a los establecimientos permanentes del exterior**, así como

a las que efectúen residentes en el país y revistan el mismo carácter para sociedades constituidas en el exterior que dichos residentes controlen directa o indirectamente.

Se imputan en el momento del pago (o puesta a disposición).

Art. 24 de la LIG último párrafo:

"*Tratándose de erogaciones efectuadas por empresas locales que resulten ganancias de fuente argentina para personas o entes del extranjero con los que dichas empresas se encuentren vinculadas o para personas o entes ubicados, constituidos, radicados o domiciliados en jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula tributación,* ***la imputación al balance impositivo solo podrá efectuarse cuando se paguen*** *o configure alguno de los casos previstos en el sexto párrafo de este artículo* (PUESTA A DISPOSICION) *o, en su defecto,* ***si alguna de las circunstancias mencionadas se configura dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada*** *en la que se haya devengado la respectiva erogación*".

==========

TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL

Art. 130 inciso d) LIG

TRUST, FIDEICOMISOS Y FUNDACIONES DE INTERES PRIVADO DEL EXTERIOR

d) Las ganancias obtenidas por **trust, fideicomisos, fundaciones de interés privado y demás estructuras análogas** constituidos, domiciliados o ubicados **en el exterior**, así como todo contrato o arreglo celebrado en el exterior o bajo un régimen legal extranjero,

OBJETO PRINCIPAL DE LA ESTRUCTURA DEL EXTERIOR

Cuyo objeto principal sea la **administración de activos** (FINANCIEROS O NO FINACIEROS).

EL SUJETO RESIDENTE DEBE TENER EN CONTROL DE LA ESTRUCTURA DEL EXTERIOR. IMPUTACION DE LAS RENTAS

Se imputarán por el sujeto residente QUE LOS CONTROLE **al ejercicio o año fiscal en el que finalice el ejercicio anual de tales entes, contratos o arreglos**.

DEFINICION DE CONTROL

Art. 130 inciso d) segundo párrafo LIG

Se entenderá que un sujeto posee el control cuando **existan evidencias de que los activos financieros** (EL ART. 287 DEL D.R. INCLUYE A LOS ACTIVOS NO FINANCIEROS) **se mantienen en su poder y/o son administrados por dicho sujeto** comprendiendo entre otros los siguientes casos:

(i) cuando se trate de trusts, fideicomisos o fundaciones, revocables,

(ii) cuando el sujeto constituyente es también beneficiario, y

(iii) cuando ese sujeto tiene poder de decisión, en forma directa o indirecta para invertir o desinvertir en los activos, etcétera.

ACLARACIONES DEL D.R. RESPECTO DEL CONTROL

Art. 287 del D.R. de la LIG

Las disposiciones del primer párrafo del inciso d) del artículo 130 de la ley resultarán de aplicación respecto de aquellos ejercicios anuales de los trust, fideicomisos, fundaciones de interés privado y demás estructuras análogas constituidos, domiciliados o ubicados en el exterior, así como todo contrato o arreglo celebrado en el exterior o bajo un régimen legal extranjero, en que **se verifiquen las circunstancias que evidencien "control" por parte del sujeto residente en el país**.

EL D.R. INCLUYE TAMBIEN A LOS ACTIVOS NO FINANCIEROS

La aclaración contenida en el segundo párrafo del inciso d) del artículo 130 de la ley (EL CONTROL) resultará también de aplicación respecto de **cualquier otro tipo de activos** administrados por la estructura del exterior (trust, fideicomiso, fundación de interés privado, etc.).

IMPUTACION DE RESULTADOS

Art. 293 primer párrafo del D.R. de la LIG

Los resultados a imputar, a que se refieren los i**ncisos d), e) y f) del artículo 130 de la LIG**, serán los correspondientes al **ejercicio anual del trust, fideicomiso, fundación de interés privado y demás estructuras análogas**, sociedad u otro ente de cualquier tipo constituidos, domiciliados o ubicados en el exterior, así como todo contrato o arreglo celebrado en el exterior o bajo un régimen legal extranjero, **en que se cumplan las condiciones previstas en los citados incisos y en los artículos 287** (EL CONTROL)**, 288 y 289 del D.R. de la LIG**, respectivamente.

OBLIGACION DE LLEVAR REGISTROS Y CONFECCIONAR UN ESTADO DE SITUACION PATRIMONIAL

Art. 293 segundo párrafo del D.R. de la LIG

En el caso que los mencionados entes del exterior no se encuentren obligados por la legislación del país en que se encuentren constituidos, domiciliados, celebrados o ubicados a llevar registros contables y emitir balances anuales, **deberán llevar registros que permitan identificar los ingresos y deducciones del período fiscal**, así como **confeccionar un estado de situación patrimonial** al cierre del ejercicio.

SE APLICAN LAS NORMAS VIGENTES EN EL EXTERIOR

Los registros deberán realizarse conforme las normas contables aplicables o las disposiciones de las leyes de los impuestos análogos **que rijan en el país de constitución**, domicilio o ubicación de los referidos entes.

SE APLICAN LAS NORMAS DE LA LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Art. 293 tercer párrafo del D.R. de la LIG

Cuando en esas jurisdicciones no se verifique la aplicación de tales normas o impuestos, los resultados devengados en el ejercicio anual **se determinarán conforme disposiciones de la ley del impuesto**.

EL EJERCICIO ANUAL SERA EL AÑO CALENDARIO

Art. 293 cuarto párrafo del D.R. de la LIG

Cuando por cualquier motivo no se haya establecido la fecha de cierre o la duración del ejercicio comercial del ente, contrato, arreglo o estructura análoga del exterior o cuando este tenga un plazo de duración distinto a doce (12) meses, **deberá considerarse como ejercicio anual el año calendario**.

Lo dispuesto precedentemente no resultará de aplicación de tratarse de ejercicios irregulares de duración menor a doce (12) meses por inicio o cese de actividades. En caso de ejercicios irregulares por cambio en fecha de cierre de ejercicio deberán observarse las disposiciones del artículo 66 del D.R. de la LIG (LA AFIP PUEDE ADMITIR QUE EL IMPUESTO SE LIQUIDE EN UN PERIODO QUE NO ES ANUAL).

INCORPORACION DE LA RENTA DE FUENTE EXTRANJERA EN LA DDJJ DEL SUJETO RESIDENTE DEL PAIS

Art. 293 quinto párrafo del D.R. de la LIG

Los resultados de la estructura del exterior (TRUST, FIDEICOMISO, FUNDACION DE INTERES PRIVADO, ETC.), determinados teniendo en cuenta la vigencia de la ley 27.430 (art. 86 incisos a) y f) de corresponder, **serán incorporados en la determinación impositiva** del accionista, socio, partícipe, titular, controlante o beneficiario, **correspondiente al ejercicio o año fiscal en el que finalice el ejercicio anual de los sujetos del exterior**, en la proporción de su participación en el patrimonio, resultados o derechos.

EL CONTROL DE LA ESTRUCTURA DEL EXTERIOR ES EJERCIDO POR MAS DE UN SUJETO RESIDENTE EN EL PAIS

Art. 293 sexto párrafo del D.R. de la LIG

En las situaciones previstas en el **inciso d)** y en el segundo párrafo del apartado 2 del inciso f) **del artículo 130 de la LIG**, en el caso que **se verifique la existencia de control por parte de más de un (1) sujeto** y no pueda determinarse el porcentaje de participación que corresponda a cada uno de ellos, **los resultados se atribuirán en forma proporcional**.

IMPUTACION DE LA RENTA DE FUENTE EXTRANJERA A UN PERIODO FISCAL POSTERIOR EL CIERRE DEL EJERCICIO DE LA ESTRUCTURA DEL EXTERIOR

Art. 293 séptimo párrafo del D.R. de la LIG

Si conforme las normas de los artículos 24 (IMPUTACION), 96 (IMPUTACION) y 130 de la LIG, que hubieran resultado aplicables de haber obtenido el sujeto local esos resultados en forma directa, **correspondiera su imputación a un período fiscal posterior a aquel en el que finalice el ejercicio anual** del ente, contrato, arreglo o estructura análoga, estos deberán ser incorporados por el sujeto residente al período fiscal posterior en que se verifiquen las condiciones establecidas en tales artículos.

Art. 293 octavo párrafo del D.R. de la LIG

Lo previsto en el párrafo anterior resultará de aplicación con independencia de que se verifiquen las circunstancias establecidas en los incisos d), e) y f) del artículo 130 de la LIG respecto del período fiscal posterior en que se imputen tales rentas.

Reflexión:

Como se están imputando rentas como si se hubiesen obtenido en forma directa sin tener en cuenta la estructura del exterior, las normas de imputación de los art. 24, art. 96 y art. 130 incisos a), b) y c) de la LIG desplazan a las normas de imputación de transparencia fiscal del art. 130 incisos d), e) y f) de la LIG.

DETERMINACION DE LA GANANCIA NETA, CONVERSION A PESOS, ALICUOTAS, CREDITOS POR IMPUESTOS ANALOGOS PAGADOS EN EL EXTERIOR

Art. 293 noveno párrafo del D.R. de la LIG

Las normas relativas a la determinación de la ganancia neta, conversión, alícuotas y crédito por impuestos análogos, **serán las que hubieran resultado aplicables al sujeto residente en el país de haber obtenido tales resultados en forma directa**, vigentes en el período fiscal de su imputación.

VENTA DE LA PARTICIPACION DE LA ESTRUCTURA DEL EXTERIOR POR PARTE DE UN SUJETO QUE NO FUESE EL SUSCRIPTOR ORIGINAL

En el caso de **enajenación de participaciones en entidades del exterior** -incluyendo operaciones de rescate de participaciones **cuyos titulares no fueran los suscriptores originales**- sobre las cuales hubieran aplicado las disposiciones de transparencia fiscal previstas en el artículo 130 de la LIG, **al costo de adquisición computable** (neto de la parte atribuible al rescate de la participación, de corresponder) a efectos de la determinación de la ganancia sujeta a impuesto, **se le adicionarán las ganancias que componen el precio de venta sobre las que el titular hubiera tributado por transparencia fiscal**.

VIGENCIA DE LA LEY 27.430

Art. 293 décimo párrafo del D.R. de la LIG

De corresponder, resultarán de aplicación las disposiciones de los a) (INMUEBLES) y f) (INSTRUMENTOS FINANCIEROS) del art. 86 de la ley 27.430.

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

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

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

APLICACIÓN TEMPORAL DE LA TRANSPARENCIA FISCAL

Art. 290 del D.R. de la LIG

En el caso que **en el transcurso de un ejercicio anual** se verifique **el inicio o el cese de las circunstancias** a que se refieren el primer párrafo del inciso d) o los dos primeros párrafos del inciso f), ambos del artículo 130 de la ley, **la imputación prevista en esas normas se efectuará por el lapso en que tales circunstancias se verifiquen**.

PARTICIPACION DIRECTAS O INDIRECTAS EN ESTRUCTURAS DEL EXTERIOR. APLICACIÓN SUBSIDIARIA DEL ART. 130 INCISO F) DE LA LIG (RESPECTO DE LOS INCISOS D) Y E) DEL ART. 130 DE LA LIG). DE LO CONTRARIO NO APLICAN LAS NORMAS DE TRANSPARENCIA FISCAL

Art. 294 del D.R. de la LIG

De tratarse de **participaciones directas en trust, fideicomiso, fundación de interés privado y demás estructuras análogas**, sociedad u otro ente de cualquier tipo constituidos, domiciliados o ubicados en el exterior, así como todo contrato o arreglo celebrado en el exterior o bajo un régimen legal extranjero, **que no encuadren en el inciso d)** (TRUST, FIDEICOMISOS, FUNDACION DE INTERES PRIVADO, ETC.) y en el inciso e) (SOCIEDADES SIN PERSONALIDAD FISCAL) **del artículo 130 de la LIG**, **resultarán de aplicación las disposiciones del inciso f) del artículo 130 de la LIG**, siempre que se verifiquen respecto de esas participaciones las circunstancias allí previstas.

También **resultarán de aplicación las disposiciones del inciso f) del artículo 130 de la LIG**, de tratarse de **participaciones indirectas en trust, fideicomiso, fundación de interés privado y demás estructuras análogas**, sociedad u otro ente de cualquier tipo constituidos, domiciliados o ubicados en el exterior, así como todo contrato o

arreglo celebrado en el exterior o bajo un régimen legal extranjero, **que no cumplan los requisitos enumerados en el inciso d)** (TRUST, FIDEICOMISOS, FUNDACIONES DE INTERES PRIVADO, ETC.) y en el inciso e) (SOCIEDADES SIN PERSONALIDAD FISCAL del artículo 130 de la LIG, en tanto se verifiquen las circunstancias previstas en el referido inciso f).

Reflexión:

En el caso de un sujeto residente del país que tenga una participación directa o indirecta en una estructura del exterior, que no cumpla con los requisitos del inciso d) (TRUST, FIDEICOMISOS, FUNDACIONES DE INTERES PRIVADO, ETC.) o con los requisitos del inciso e) (SOCIEDADES SIN PERSONALIDAD FISCAL), en forma subsidiaria tipifica en el inciso f) del art. 130 de la LIG (SOCIEDADES CON PERSONALIDAD FISCAL), obviamente en la medida que se cumplan los requisitos tipificados en el referido inciso f).

De lo contrario no resultan de aplicación las normas de transparencia fiscal y por lo tanto deberá declarar las rentas de fuente extranjera recién en el momento de la puesta a disposición de los dividendos o utilidades.

CONCEPTOS QUE NO INTEGRAN LA BASE IMPONIBLE

Art. 296 del D.R. de la LIG

Los accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios del país, respecto de participaciones directas o indirectas en entes, contratos, arreglos o estructuras análogas del exterior, **no deberán incluir en la base imponible del impuesto**, según corresponda, **los siguientes conceptos**:

1. El incremento del valor patrimonial proporcional o cualquier otro reconocimiento contable del incremento de valor en las participaciones en cualquier tipo de ente, contrato, arreglo o estructura análoga del exterior o del país.

2. Los dividendos o utilidades en la parte que se encuentren integrados por ganancias acumuladas generadas en **ejercicios iniciados con anterioridad al 1 de enero de 2018**, que hubieran sido imputadas por el accionista, socio, partícipe, titular, controlante o beneficiario del país, conforme las disposiciones de los incisos a) y d) del artículo 133 de la ley (ANTES DE LA REFORMA DE LA LEY 27.430), texto según ley 25.239.

3. Los dividendos o utilidades en la parte que se encuentren integrados por ganancias acumuladas, devengadas contablemente, que hubieran sido imputadas por el accionista, socio, partícipe, titular, controlante o beneficiario del país, conforme las disposiciones de los incisos d), e) y f) del artículo 130 de la ley, incluyendo las devengadas con anterioridad al 1 de enero de 2018. (RENTAS DECLARADAS POR TRANSPARENCIA FISCAL)

4. Los dividendos provenientes de una sociedad constituida en la República Argentina, que hayan tributado el impuesto de acuerdo con lo establecido en los artículos 73 (SOCIEDADES DE CAPITAL) y/o 74 (IMPUESTO DE IGUALACION), de corresponder, así como la retención prevista en el artículo 97 (RETENCION SOBRE DIVIDENTOS Y UTILIDADES), de la LIG.

5. Las ganancias comprendidas en el artículo 15 de la LIG (ENEJENACION INDIRECTA DE BIENES EN EL PAIS).

6. Los dividendos o utilidades, en la parte que se encuentren integrados por las ganancias a que se refieren los puntos 4 y 5 precedentes.

7. Los dividendos y utilidades originados en las situaciones previstas en el artículo 297 del D.R. de la LIG (PARTICIPACIONES EN ESTRUCTURAS DEL EXTERIOR QUE SE BLANQUEARON POR LA LEY 27.260) y en el art. 298 del D.R. de la LIG (BIENES DE ESTRUCTURAS DEL EXTERIOR QUE SE BLANQUERON POR EL ART. 39 DE LA LEY 27.260).

ORDEN DE IMPUTACION DE LOS DIVIDENDOS Y UTILIDADES

Se considerará, sin admitir prueba en contrario, que los dividendos o utilidades puestos a disposición **corresponden, en primer término, a las ganancias o utilidades acumuladas de mayor antigüedad** y, en último término, a las ganancias a que se refiere el punto 1 del párrafo anterior, generadas por tenencia de los valores existentes y acumuladas al cierre de cada ejercicio, incluyendo los cerrados con posterioridad al 30 de diciembre de 2017.

PARTICIPACIONES EN ESTRUCTURAS DEL EXTERIOR QUE SE BLANQUEARON POR LA LEY 27.260. DIVIDENDOS Y UTILIDADES NO GRAVADOS

Art. 297 del D.R. de la LIG

Los accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios del país, que posean participaciones en entes, contratos, arreglos o estructuras análogas del exterior que **se hubieran blanqueado a través de la ley 27.260**, **no considerarán sujetos al impuesto** por aplicación de los artículos 50, 137 y 138 de la LIG, **los dividendos o utilidades distribuidos que se originen en utilidades acumuladas que surjan del último balance cerrado con anterioridad al 1 de enero de 2016 o del balance especial confeccionado al 22 de julio de 2016** (FECHA DEL BLANQUEO), según haya sido la base utilizada para la exteriorización.

En caso de haberse ingresado el impuesto especial sobre la base del valor proporcional de la participación respecto del total de los activos del ente, el límite a considerar será el valor proporcional del patrimonio neto del ente a esas fechas. Idénticas previsiones resultarán de aplicación cuando se trate del rescate de acciones del ente, contratos, arreglos o estructuras análogas.

BIENES QUE PERTENECEN A ESTRUCTURAS DEL EXTERIOR QUE SE BLANQUEARON A NOMBRE PROPIO EN LOS TERMINOS DEL ART. 39 DE LA LEY 27.260. OBLIGACION DE LLEVAR REGISTROS

Art. 298 del D.R. de la LIG

Los accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios del país, que posean participaciones en entes, contratos, arreglos o estructuras análogas del exterior que **hubieran blanqueado los bienes de la estructura del exterior en cabeza propia a través del art. 39 de la ley 27.260**, **deberán llevar registros** que permitan identificar los ingresos y deducciones correspondientes a los bienes que son considerados fiscalmente en cabeza del accionista, socio, partícipe, titular, controlante o beneficiario del país y aquellos que permanecen a efectos fiscales bajo la titularidad del ente del exterior.

BIENES QUE PERTENECEN A ESTRUCTURAS DEL EXTERIOR QUE SE BLANQUEARON A NOMBRE PROPIO EN LOS TERMINOS DEL ART. 39 DE LA LEY 27.260. RENTAS DE LOS BIENES, DIVIDENDOS Y UTILIDADES NO GRAVADOS

Los accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios **no considerarán sujetos al impuesto** según las previsiones de los artículos 50, 130 incisos d), e) y f), 137 y 138 de la LIG, **las rentas netas provenientes de los bienes** blanqueados a su nombre en los términos del art. 39 de la ley 27.260 y que fueron imputados en cabeza propia conforme las normas generales de la LIG, así **como tampoco los dividendos o utilidades distribuidos originados en esas rentas**, según corresponda.

CONCEPTOS QUE SE DEBE EXTERIORIZAR AL MOMENTO DE PRESENTAR LA DDJJ DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Art. 299 del D.R. de la LIG

Los accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios del país, que posean participaciones directas o indirectas en entes, contratos, arreglos o estructuras análogas del exterior **deberán indicar, al momento de realizar la declaración jurada del impuesto a las ganancias**:

1. Los datos identificatorios de los entes del exterior y el lugar en que se encuentran constituidos, domiciliados, celebrados o ubicados.

2. Si se verifican los requisitos de porcentajes de tenencia, control o tipo de renta previstos en los incisos d) y f) del artículo 130 de la LIG.

3. Si el ente del exterior posee o no personalidad fiscal en el país en que se encuentre constituido, domiciliado, celebrado o ubicado.

4. El detalle de los resultados correspondientes a cada período fiscal, aun cuando estos se encuentren exentos o excluidos del ámbito de imposición.

5. Las rentas que correspondan ser imputadas conforme lo dispuesto en los incisos d), e) y f) del artículo 130 de la ley (POR TRANSPARECIA FISCAL).

6. Las rentas que resultan excluidas de la base imponible conforme las disposiciones del artículo 296 de este reglamento.

7. Las rentas alcanzadas por las disposiciones de los artículos 297 y 298 de esta reglamentación. (PARTICIPACIONES DE ESTRUCTURAS DEL EXTERIOR QUE SE BLANQUEARON POR LA LEY 27.260 Y BIENES QUE PERTENECEN A ESTRUCTURAS DEL EXTERIOR QUE SE BLANQUEARON A NOMBRE PROPIO EN LOS TERMINOS DEL ART. 39 DE LA LEY 27.260)

DOCUMENTACION QUE PUEDE EXIGIR LA AFIP

La AFIP podrá requerir la presentación de los estados contables de los entes, contratos, arreglos o estructuras análogas del exterior, así como de los respaldos a que se refiere el segundo párrafo del artículo 293 del D.R. de la LIG (REGISTROS Y ESTADO DE SITUACION PATRIMONIAL).

IMPUTACION DE LAS RENTAS DE LA ESTRUCTURA DEL EXTERIOR COMO SI EL SUJETO RESIDENTE DEL PAIS LAS HUBIESE OBTENIDO EN FORMA DIRECTA

Art. 130 último párrafo

La imputación de las rentas a que se refieren los **incisos d), e) y f) del art. 130 de la LIG**, será aquella que hubiera correspondido aplicar por el sujeto residente en el país, **conforme la categoría de renta de que se trate**, computándose las operaciones realizadas en el ejercicio de acuerdo con las normas relativas a la determinación de la renta neta, conversión y alícuotas, **que le hubieran resultado aplicables de haberlas obtenido en forma directa**.

TRATAMIENTO DE LA POSTERIOR DISTRIBUCION DE DIVIDENDOS O UTILIDADES POR PARTE DE LA ESTRUCTURA DEL EXTERIOR (LA RENTA YA FUE DECLARADA EN FORMA DIRECTA POR TRANSPARENCIA FISCAL)

La reglamentación establecerá el tratamiento a otorgar a los **dividendos o utilidades** originados en ganancias que hubieran sido imputadas en base a tales previsiones en ejercicios o años fiscales precedentes al que refiera la distribución de tales dividendos y utilidades.

Ejemplo:

Una estructura del exterior tiene un inmueble.

La persona humana residente del país que tiene el control de la estructura del exterior debe declarar la renta de primera categoría de fuente extranjera.

Una estructura del exterior tiene un porfolio de inversiones.

La persona humana residente del país que tiene el control de la estructura del exterior debe declarar la renta de segunda categoría de fuente extranjera.

RESUMIENDO:

Se debe tratar de un sujeto residente del país que posea el control de la estructura del exterior (trust, fideicomiso, fundación de interés privado, etc.).

La estructura del exterior (trust, fideicomiso, fundación de interés privado, etc.) debe tener como objeto principal la administración de activos financieros o no financieros.

El sujeto residente del país debe declarar las rentas de la estructura del exterior (trust, fideicomiso, fundación de interés privado, etc.) por transparencia fiscal. Es decir, como si las rentas las hubiese obtenido en forma directa. La transparencia fiscal desplaza a la estructura del exterior como si no hubiese existido.

De tratarse de una persona humana residente del país, debe imputar las rentas de fuente extranjera al año fiscal en que finalice el ejercicio anual de la estructura del exterior.

De tratarse de una persona jurídica residente del país, debe imputar las rentas de fuente extranjera al ejercicio fiscal en que finalice el ejercicio anual de la estructura del exterior.

Sin importar si la estructura del exterior ha distribuido las utilidades.

Lo que se pretende con la transparencia fiscal internacional es evitar el diferimiento de la renta de fuente extranjera hasta el momento de la distribución o puesta a disposición de las utilidades de la estructura del exterior.

==========

SOCIEDADES DEL EXTERIOR SIN PERSONALIDAD FISCAL

Art. 130 inciso e) de la LIG

e) Las **ganancias de los residentes en el país obtenidas por su participación en sociedades** u otros entes de cualquier tipo constituidos, domiciliados o ubicados **en el exterior** o bajo un régimen legal extranjero,

IMPUTACION DE LAS RENTAS DE LA SOCIEDAD DEL EXTERIOR A SUS SOCIOS A ACCIONISTAS RESIDENTES DEL PAIS

Se imputarán por sus accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios, **residentes en el país**, **al ejercicio o año fiscal en el que finalice el ejercicio anual de tales sociedades o entes**, en la proporción de su participación, en tanto dichas rentas no se encuentren comprendidas en las disposiciones de los incisos a) a d) precedentes.

LA SOCIEDAD DEL EXTERIOR NO DEBE POSEER PERSONALIDAD FISCAL

Art. 130 inciso e) segundo párrafo de la LIG

Lo previsto en el párrafo anterior resultará de aplicación **en la medida que las sociedades o entes no posean personalidad fiscal en la jurisdicción en que se encuentren constituidas**, domiciliadas o ubicadas, **debiendo atribuirse en forma directa las rentas obtenidas a sus accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios**.

DEFINICION DE PERSONALIDAD FISCAL

Art. 288 del D.R. de la LIG

A efectos de lo dispuesto en el **segundo párrafo del inciso e) del artículo 130 de la LIG**, se considera que una sociedad u otro ente de cualquier tipo constituido, domiciliado o ubicado en el exterior o bajo un régimen legal extranjero, **no posee personalidad fiscal**, **cuando no sea considerado sujeto obligado al pago del gravamen por la legislación del impuesto análogo al impuesto a las ganancias**, en vigor en la jurisdicción en que se encuentre constituido, domiciliado o ubicado.

Reflexión (Posible problema de interpretación):

Acá nos encontramos con una definición que puede dar lugar a opiniones encontradas, ya que el D.R. define la falta de personalidad fiscal, cuando la sociedad del exterior no esté obligada al pago del impuesto a las ganancias en el exterior. Lo cual puede ocurrir por dos motivos distintos:

Puede ocurrir que en el exterior no exista impuesto análogo al impuesto a las ganancias, en tal caso la sociedad del exterior no está obligada al pago del impuesto a las ganancias del exterior.

Puede ocurrir que en el exterior si exista impuesto análogo al impuesto a las ganancias, pero la sociedad goce de una desgravación y/o exención y/o existe una zona franca, en tal caso la sociedad del exterior en principio si está obligada al pago del impuesto a las ganancias del exterior, pero dicho pago no se hace efectivo producto de la desgravación, exención o liberación.

En una interpretación amplia se podría sostener que en ambos casos la sociedad no es “sujeto obligado al pago” del impuesto a las ganancias en el exterior.

En segundo párrafo del art. 288 del D.R. intenta resolver la cuestión de la falta de personalidad fiscal (sujeto no obligado al pago del impuesto a las ganancias) a través de la inscripción de la sociedad en registros del exterior.

JURISDICCIONES DEL EXTERIOR QUE NO APLIQUEN UN IMPUESTO ANALOGO AL IMPUESTO A LAS GANANCIAS (SU INSCRIPCION EN REGISTROS DEL EXTERIOR)

Art. 288 segundo párrafo del D.R. de la LIG

Cuando se trate de jurisdicciones que no apliquen un impuesto análogo, **la personalidad fiscal podrá evidenciarse** mediante constancia fehaciente que demuestre la **inscripción de la sociedad o ente ante autoridades fiscales o registros públicos societarios, comerciales o similares y/u otras autoridades de control**.

IMPUTACION DE RESULTADOS

Art. 293 del D.R. de la LIG

Los resultados a imputar, a que se refieren los i**ncisos d), e) y f) del artículo 130 de la LIG**, serán los correspondientes al **ejercicio anual del** trust, fideicomiso, fundación de interés privado y demás estructuras análogas, **sociedad u otro ente de cualquier** tipo constituidos, domiciliados o ubicados en el exterior, así como todo contrato o arreglo celebrado en el exterior o bajo un régimen legal extranjero, **en que se cumplan las condiciones previstas en los citados incisos y en los artículos 287, 288** (PERSONALIDAD FISCAL) **y 289 del D.R. de la LIG**, respectivamente.

OBLIGACION DE LLEVAR REGISTROS Y CONFECCIONAR UN ESTADO DE SITUACION PATRIMONIAL

Art. 293 segundo párrafo del D.R. de la LIG

En el caso que los mencionados entes del exterior no se encuentren obligados por la legislación del país en que se encuentren constituidos, domiciliados, celebrados o ubicados a llevar registros contables y emitir balances anuales, **deberán llevar registros que permitan identificar los ingresos y deducciones del período fiscal**, así como **confeccionar un estado de situación patrimonial** al cierre del ejercicio.

SE APLICAN LAS NORMAS VIGENTES EN EL EXTERIOR

Tales registros deberán realizarse conforme las normas contables aplicables o las disposiciones de las leyes de los impuestos análogos **que rijan en el país de constitución**, domicilio o ubicación de los referidos entes.

SE APLICAN LAS NORMAS DE LA LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Art. 293 tercer párrafo del D.R. de la LIG

Cuando en esas jurisdicciones no se verifique la aplicación de tales normas o impuestos, los resultados devengados en el ejercicio anual **se determinarán conforme disposiciones de la ley del impuesto**.

EL EJERCICIO ANUAL SERA EL AÑO CALENDARIO

Art. 293 cuarto párrafo del D.R. de la LIG

Cuando por cualquier motivo no se haya establecido la fecha de cierre o la duración del ejercicio comercial del ente, contrato, arreglo o estructura análoga del exterior o cuando este tenga un plazo de duración distinto a doce (12) meses, **deberá considerarse como ejercicio anual el año calendario**.

Lo dispuesto precedentemente no resultará de aplicación de tratarse de ejercicios irregulares de duración menor a doce (12) meses por inicio o cese de actividades. En caso de ejercicios irregulares por cambio en fecha de cierre de ejercicio deberán observarse las disposiciones del artículo 66 del D.R. de la LIG (LA AFIP PUEDE ADMITIR QUE EL IMPUESTO SE LIQUIDE EN UN PERIODO QUE NO ES ANUAL).

INCORPORACION DE LA RENTA DE FUENTE EXTRANJERA EN LA DDJJ DEL SUJETO RESIDENTE DEL PAIS

Art. 293 quinto párrafo del D.R. de la LIG

Los resultados de la estructura del exterior (SOCIEDADES SIN PERSONALIDAD FISCAL), determinados teniendo en cuenta la vigencia de la ley 27.430 (art. 86 incisos a) y f) de corresponder, **serán incorporados en la determinación impositiva** del accionista, socio, partícipe, titular, controlante o beneficiario, **correspondiente al ejercicio o año fiscal en el que finalice el ejercicio anual de los sujetos del exterior**, en la proporción de su participación en el patrimonio, resultados o derechos.

IMPUTACION DE LOS RESULTADOS POR INVERSIONES EN FONDOS DEL EXTERIOR

Art. 293 quinto párrafo del D.R. de la LIG

Los resultados de inversiones en fondos del exterior, comprendidos en el **inciso e) del artículo 130 de la LIG**, se imputarán al ejercicio fiscal o año fiscal en el que finalice el ejercicio anual del ente, en tanto dichas rentas no se encuentren comprendidas en las disposiciones de los incisos a) a d) del art. 130 de la LIG.

FONDOS DEL EXTERIOR RADICADOS EN JURISDICCIONES COOPERANTES. LOS RESULTADOS PUEDEN IMPUTARSE EN EL MOMENTO DE LA VENTA O RESCATE

Art. 293 quinto párrafo del D.R. de la LIG

Sin perjuicio de ello, cuando el fondo estuviera establecido en jurisdicciones que no sean consideradas como no cooperantes y regulado por organismos de control extranjeros análogos a la Comisión Nacional de Valores, y se demostrara fehacientemente -en los términos que disponga la AFIP- que no se tiene acceso posible a información relativa a la composición de esos resultados, los resultados de inversiones en fondos del exterior **podrán imputarse al ejercicio fiscal en que se rescate o enajene la cuotaparte** o valor que represente la titularidad de la participación.

IMPUTACION DE LA RENTA DE FUENTE EXTRANJERA A UN PERIODO FISCAL POSTERIOR EL CIERRE DEL EJERCICIO DE LA ESTRUCTURA DEL EXTERIOR

Art. 293 séptimo párrafo del D.R. de la LIG

Si conforme las normas de los artículos 24 (IMPUTACION), 96 (IMPUTACION) y 130 de la LIG, que hubieran resultado aplicables de haber obtenido el sujeto local esos resultados en forma directa, **correspondiera su imputación a un período fiscal posterior a aquel en el que finalice el ejercicio anual** del ente, contrato, arreglo o estructura análoga, estos deberán ser incorporados por el sujeto residente al período fiscal posterior en que se verifiquen las condiciones establecidas en tales artículos.

Lo previsto en el párrafo anterior resultará de aplicación con independencia de que se verifiquen las circunstancias establecidas en los incisos d), e) y f) del artículo 130 de la LIG respecto del período fiscal posterior en que se imputen tales rentas.

Reflexión:

Como se están imputando rentas como si se hubiesen obtenido en forma directa sin tener en cuenta la estructura del exterior, las normas de imputación de los art. 24, art. 96 y art. 130 incisos a), b) y c) de la LIG desplazan a las normas de imputación de transparencia fiscal del art. 130 incisos d), e) y f) de la LIG.

DETERMINACION DE LA GANANCIA NETA, CONVERSION A PESOS, ALICUOTAS, CREDITOS POR IMPUESTOS ANALOGOS PAGADOS EN EL EXTERIOR

Art. 293 noveno párrafo del D.R. de la LIG

Las normas relativas a la determinación de la ganancia neta, conversión, alícuotas y crédito por impuestos análogos, **serán las que hubieran resultado aplicables al sujeto residente en el país de haber obtenido tales resultados en forma directa**, vigentes en el período fiscal de su imputación.

VENTA DE LA PARTICIPACION DE LA ESTRUCTURA DEL EXTERIOR POR PARTE DE UN SUJETO QUE NO FUESE EL SUSCRIPTOR ORIGINAL

Art. 293 noveno párrafo del D.R. de la LIG

En el caso de **enajenación de participaciones en entidades del exterior** -incluyendo operaciones de rescate de participaciones **cuyos titulares no fueran los suscriptores originales**- sobre las cuales hubieran aplicado las

disposiciones de transparencia fiscal previstas en el artículo 130 de la LIG, **al costo de adquisición computable** (neto de la parte atribuible al rescate de la participación, de corresponder) a efectos de la determinación de la ganancia sujeta a impuesto, **se le adicionarán las ganancias que componen el precio de venta sobre las que el titular hubiera tributado por transparencia fiscal**.

VIGENCIA DE LA LEY 27.430

Art. 293 décimo párrafo del D.R. de la LIG

De corresponder, resultarán de aplicación las disposiciones de los a) (INMUEBLES) y f) (INSTRUMENTOS FINANCIEROS) del art. 86 de la ley 27.430.

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

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

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

RENTAS DE TERCERA CATEGORIA DE FUENTE EXTRANJERA. ACCIONISTAS RESIDENTES EN EL PAIS DE SOCIEDADES DEL EXTERIOR

Art. 293 último párrafo del D.R. de la LIG

Lo dispuesto en el **primer párrafo del artículo 146 de la LIG** será de aplicación para los accionistas residentes en el país, respecto de las ganancias provenientes de sociedades constituidas o ubicadas en el exterior, **siempre que se cumplan las condiciones previstas en los incisos e) o f) del artículo 130 de la LIG**.

"***Art. 146 -*** *Los titulares residentes en el país de los establecimientos permanentes definidos en el artículo 125,* ***se asignarán los resultados impositivos de fuente extranjera de los mismos, aun cuando los beneficios no les hubieran sido remesados ni acreditados*** *en sus cuentas.* ***Idéntico criterio aplicarán los accionistas residentes en el país de sociedades por acciones constituidas o ubicadas en el exterior***".

PARTICIPACION DIRECTAS O INDIRECTAS EN ESTRUCTURAS DEL EXTERIOR. APLICACIÓN SUBSIDIARIA DEL ART. 130 INCISO F) DE LA LIG (RESPECTO DE LOS INCISOS D) Y E) DEL ART. 130 DE LA LIG). DE LO CONTRARIO NO APLICAN LAS NORMAS DE TRANSPARENCIA FISCAL

Art. 294 del D.R. de la LIG

De tratarse de **participaciones directas en trust, fideicomiso, fundación de interés privado y demás estructuras análogas**, sociedad u otro ente de cualquier tipo constituidos, domiciliados o ubicados en el exterior, así como todo contrato o arreglo celebrado en el exterior o bajo un régimen legal extranjero, **que no encuadren en el inciso d)** (TRUST, FIDEICOMISOS, FUNDACION DE INTERES PRIVADO, ETC.) y en el inciso e) (SOCIEDADES SIN PERSONALIDAD FISCAL) **del artículo 130 de la LIG**, **resultarán de aplicación las disposiciones del inciso f) del artículo 130 de la LIG**, siempre que se verifiquen respecto de esas participaciones las circunstancias allí previstas.

También **resultarán de aplicación las disposiciones del inciso f) del artículo 130 de la LIG**, de tratarse de **participaciones indirectas en trust, fideicomiso, fundación de interés privado y demás estructuras análogas**, sociedad u otro ente de cualquier tipo constituidos, domiciliados o ubicados en el exterior, así como todo contrato o arreglo celebrado en el exterior o bajo un régimen legal extranjero, **que no cumplan los requisitos enumerados en el inciso d)** (TRUST, FIDEICOMISOS, FUNDACIONES DE INTERES PRIVADO, ETC.) y en el inciso e) (SOCIEDADES SIN PERSONALIDAD FISCAL del artículo 130 de la LIG, en tanto se verifiquen las circunstancias previstas en el referido inciso f).

Reflexión:

En el caso de un sujeto residente del país que tenga una participación directa o indirecta en una estructura del exterior, que no cumpla con los requisitos del inciso d) (TRUST, FIDEICOMISOS, FUNDACIONES DE INTERES PRIVADO, ETC.) o con los requisitos del inciso e) (SOCIEDADES SIN PERSONALIDAD FISCAL), en forma subsidiaria tipifica en el inciso f) del art. 130 de la LIG (SOCIEDADES CON PERSONALIDAD FISCAL), obviamente en la medida que se cumplan los requisitos tipificados en el referido inciso f).

De lo contrario no resultan de aplicación las normas de transparencia fiscal y por lo tanto deberá declarar las rentas de fuente extranjera recién en el momento de la puesta a disposición de los dividendos o utilidades.

CONCEPTOS QUE NO INTEGRAN LA BASE IMPONIBLE

Art. 296 del D.R. de la LIG

Los accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios del país, respecto de participaciones directas o indirectas en entes, contratos, arreglos o estructuras análogas del exterior, **no deberán incluir en la base imponible del impuesto**, según corresponda, **los siguientes conceptos**:

1. El incremento del valor patrimonial proporcional o cualquier otro reconocimiento contable del incremento de valor en las participaciones en cualquier tipo de ente, contrato, arreglo o estructura análoga del exterior o del país.

2. Los dividendos o utilidades en la parte que se encuentren integrados por ganancias acumuladas generadas en **ejercicios iniciados con anterioridad al 1 de enero de 2018**, que hubieran sido imputadas por el accionista, socio, partícipe, titular, controlante o beneficiario del país, conforme las disposiciones de los incisos a) y d) del artículo 133 de la ley (ANTES DE LA REFORMA DE LA LEY 27.430), texto según ley 25.239.

3. Los dividendos o utilidades en la parte que se encuentren integrados por ganancias acumuladas, devengadas contablemente, que hubieran sido imputadas por el accionista, socio, partícipe, titular, controlante o beneficiario del país, conforme las disposiciones de los incisos d), e) y f) del artículo 130 de la ley, incluyendo las devengadas con anterioridad al 1 de enero de 2018. (RENTAS DECLARADAS POR TRANSPARENCIA FISCAL)

4. Los dividendos provenientes de una sociedad constituida en la República Argentina, que hayan tributado el impuesto de acuerdo con lo establecido en los artículos 73 (SOCIEDADES DE CAPITAL) y/o 74 (IMPUESTO DE IGUALACION), de corresponder, así como la retención prevista en el artículo 97 (RETENCION SOBRE DIVIDENTOS Y UTILIDADES), de la LIG.

5. Las ganancias comprendidas en el artículo 15 de la LIG (ENEJENACION INDIRECTA DE BIENES EN EL PAIS).

6. Los dividendos o utilidades, en la parte que se encuentren integrados por las ganancias a que se refieren los puntos 4 y 5 precedentes.

7. Los dividendos y utilidades originados en las situaciones previstas en el artículo 297 del D.R. de la LIG (PARTICIPACIONES EN ESTRUCTURAS DEL EXTERIOR QUE SE BLANQUEARON POR LA LEY 27.260) y en el art. 298 del D.R. de la LIG (BIENES DE ESTRUCTURAS DEL EXTERIOR QUE SE BLANQUERON POR EL ART. 39 DE LA LEY 27.260).

ORDEN DE IMPUTACION DE LOS DIVIDENDOS Y UTILIDADES

Se considerará, sin admitir prueba en contrario, que los dividendos o utilidades puestos a disposición **corresponden, en primer término, a las ganancias o utilidades acumuladas de mayor antigüedad** y, en último término, a las ganancias a que se refiere el punto 1 del párrafo anterior, generadas por tenencia de los valores existentes y acumuladas al cierre de cada ejercicio, incluyendo los cerrados con posterioridad al 30 de diciembre de 2017.

PARTICIPACIONES EN ESTRUCTURAS DEL EXTERIOR QUE SE BLANQUEARON POR LA LEY 27.260. DIVIDENDOS Y UTILIDADES NO GRAVADOS

Art. 297 del D.R. de la LIG

Los accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios del país, que posean participaciones en entes, contratos, arreglos o estructuras análogas del exterior que **se hubieran blanqueado a través de la ley 27.260**, **no considerarán sujetos al impuesto** por aplicación de los artículos 50, 137 y 138 de la LIG, **los dividendos o utilidades distribuidos que se originen en utilidades acumuladas que surjan del último balance cerrado con anterioridad al 1 de enero de 2016 o del balance especial confeccionado al 22 de julio de 2016** (FECHA DEL BLANQUEO), según haya sido la base utilizada para la exteriorización.

En caso de haberse ingresado el impuesto especial sobre la base del valor proporcional de la participación respecto del total de los activos del ente, el límite a considerar será el valor proporcional del patrimonio neto del ente a esas fechas. Idénticas previsiones resultarán de aplicación cuando se trate del rescate de acciones del ente, contratos, arreglos o estructuras análogas.

BIENES QUE PERTENECEN A ESTRUCTURAS DEL EXTERIOR QUE SE BLANQUEARON A NOMBRE PROPIO EN LOS TERMINOS DEL ART. 39 DE LA LEY 27.260. OBLIGACION DE LLEVAR REGISTROS

Art. 298 del D.R. de la LIG

Los accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios del país, que posean participaciones en entes, contratos, arreglos o estructuras análogas del exterior que **hubieran blanqueado los bienes de la estructura del exterior en cabeza propia a través del art. 39 de la ley 27.260**, **deberán llevar registros** que permitan identificar los ingresos y deducciones correspondientes a los bienes que son considerados fiscalmente en cabeza del accionista, socio, partícipe, titular, controlante o beneficiario del país y aquellos que permanecen a efectos fiscales bajo la titularidad del ente del exterior.

BIENES QUE PERTENECEN A ESTRUCTURAS DEL EXTERIOR QUE SE BLANQUEARON A NOMBRE PROPIO EN LOS TERMINOS DEL ART. 39 DE LA LEY 27.260. RENTAS DE LOS BIENES, DIVIDENDOS Y UTILIDADES NO GRAVADOS

Los accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios **no considerarán sujetos al impuesto** según las previsiones de los artículos 50, 130 incisos d), e) y f), 137 y 138 de la LIG, **las rentas netas provenientes de los bienes** blanqueados a su nombre en los términos del art. 39 de la ley 27.260 y que fueron imputados en cabeza propia conforme las normas generales de la LIG, así **como tampoco los dividendos o utilidades distribuidos originados en esas rentas**, según corresponda.

CONCEPTOS QUE SE DEBE EXTERIORIZAR AL MOMENTO DE PRESENTAR LA DDJJ DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Art. 299 del D.R. de la LIG

Los accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios del país, que posean participaciones directas o indirectas en entes, contratos, arreglos o estructuras análogas del exterior **deberán indicar, al momento de realizar la declaración jurada del impuesto a las ganancias**:

1. Los datos identificatorios de los entes del exterior y el lugar en que se encuentran constituidos, domiciliados, celebrados o ubicados.

2. Si se verifican los requisitos de porcentajes de tenencia, control o tipo de renta previstos en los incisos d) y f) del artículo 130 de la LIG.

3. Si el ente del exterior posee o no personalidad fiscal en el país en que se encuentre constituido, domiciliado, celebrado o ubicado.

4. El detalle de los resultados correspondientes a cada período fiscal, aun cuando estos se encuentren exentos o excluidos del ámbito de imposición.

5. Las rentas que correspondan ser imputadas conforme lo dispuesto en los incisos d), e) y f) del artículo 130 de la ley (POR TRANSPARECIA FISCAL).

6. Las rentas que resultan excluidas de la base imponible conforme las disposiciones del artículo 296 de este reglamento.

7. Las rentas alcanzadas por las disposiciones de los artículos 297 y 298 de esta reglamentación. (PARTICIPACIONES DE ESTRUCTURAS DEL EXTERIOR QUE SE BLANQUEARON POR LA LEY 27.260 Y BIENES QUE PERTENECEN A ESTRUCTURAS DEL EXTERIOR QUE SE BLANQUEARON A NOMBRE PROPIO EN LOS TERMINOS DEL ART. 39 DE LA LEY 27.260)

DOCUMENTACION QUE PUEDE EXIGIR LA AFIP

La AFIP podrá requerir la presentación de los estados contables de los entes, contratos, arreglos o estructuras análogas del exterior, así como de los respaldos a que se refiere el segundo párrafo del artículo 293 del D.R. de la LIG (REGISTROS Y ESTADO DE SITUACION PATRIMONIAL).

IMPUTACION DE LAS RENTAS DE LA ESTRUCTURA DEL EXTERIOR COMO SI EL SUJETO RESIDENTE DEL PAIS LAS HUBIESE OBTENIDO EN FORMA DIRECTA

Art. 130 último párrafo

La imputación de las rentas a que se refieren los **incisos d), e) y f) del art. 130 de la LIG**, será aquella que hubiera correspondido aplicar por el sujeto residente en el país, **conforme la categoría de renta de que se trate**, computándose las operaciones realizadas en el ejercicio de acuerdo con las normas relativas a la determinación de la renta neta, conversión y alícuotas, **que le hubieran resultado aplicables de haberlas obtenido en forma directa**.

TRATAMIENTO DE LA POSTERIOR DISTRIBUCION DE DIVIDENDOS O UTILIDADES POR PARTE DE LA ESTRUCTURA DEL EXTERIOR (LA RENTA YA FUE DECLARADA EN FORMA DIRECTA POR TRANSPARENCIA FISCAL)

La reglamentación establecerá el tratamiento a otorgar a los **dividendos o utilidades** originados en ganancias que hubieran sido imputadas en base a tales previsiones en ejercicios o años fiscales precedentes al que refiera la distribución de tales dividendos y utilidades.

Ejemplo:

Una sociedad del exterior sin personalidad fiscal tiene un inmueble.

El socio o accionista residente del país debe declarar la renta de primera categoría de fuente extranjera.

Una sociedad del exterior sin personalidad fiscal tiene un porfolio de inversiones.

El socio o accionista residente del país debe declarar la renta de segunda categoría de fuente extranjera.

RESUMIENDO

Se debe tratar de un sujeto residente del país socio o accionista de una sociedad del exterior.

La sociedad del exterior no debe tener personalidad fiscal.

El socio o accionista residente del país debe declarar las rentas de la sociedad del exterior por transparencia fiscal. Es decir, como si las rentas las hubiese obtenido en forma directa. La transparencia fiscal desplaza a la sociedad del exterior como si no hubiese existido.

De tratarse de una persona humana residente del país, debe imputar las rentas de fuente extranjera al año fiscal en que finalice el ejercicio anual de la estructura del exterior.

De tratarse de una persona jurídica residente del país, debe imputar las rentas de fuente extranjera al ejercicio fiscal en que finalice el ejercicio anual de la estructura del exterior.

Sin importar si la sociedad del exterior ha distribuido utilidades o dividendos.

Lo que se pretende con la transparencia fiscal internacional es evitar el diferimiento de la renta de fuente extranjera hasta el momento de la distribución o puesta a disposición de las utilidades o dividendos por parte de la sociedad del exterior.

==========

SOCIEDADES DEL EXTERIOR CON PERSONALIDAD FISCAL. REQUISITOS

Art. 130 inciso f) LIG

f) Las ganancias de los residentes en el país obtenidas por su participación directa o indirecta en sociedades u otros entes de cualquier tipo constituidos, domiciliados o ubicados en el exterior o bajo un régimen legal extranjero, se imputarán por sus accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios residentes en el país **al ejercicio o año fiscal en el que finalice el correspondiente ejercicio anual** de los primeros, en tanto **se cumplan concurrentemente los requisitos** previstos en los apartados que a continuación se detallan:

REQUISITOS CONCURRENTES PARA QUE OPERE LA TRANSPARENCIA FISCAL

QUE LAS RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA NO TIPIFIQUEN EN EL ART. 130 INCISOS A), B), C), D) Y E)

Art. 130 inciso f) apartado 1) de la LIG (PRIMER REQUISITO)

1. Que las rentas en cuestión no reciban un tratamiento específico conforme las disposiciones de los incisos a) a e) precedentes.

% DE PARTICIPACION

LOS SOCIOS O ACCIONISTAS RESIDENTE DEL PAIS TENGAN UNA PARTICIPACION IGUAL O SUPERIOR AL 50% EN LA SOCIEDAD DEL EXTERIOR (CON PERSONALIDAD FISCAL)

Art. 130 inciso f) apartado 2) de la LIG (SEGUNDO REQUISITO)

2. Que los residentes en el país -por sí o conjuntamente con (i) entidades sobre las que posean control o vinculación, (ii) con el cónyuge, (iii) con el conviviente o (iv) con otros contribuyentes unidos por vínculos de parentesco, en línea ascendente, descendente o colateral, por consanguineidad o afinidad, hasta el tercer grado inclusive- **tengan una participación igual o superior al cincuenta por ciento (50%) en el patrimonio, los resultados o los derechos de voto de la entidad no residente**.

PRIMER NORMA DE EXCEPCION. EL REQUISITO SE DARA POR CUMPLIDO, AUNQUE LA PARTICIPACION SEA MENOR AL 50 %

Este requisito se considerará cumplido, cualquiera sea el porcentaje de participación, cuando los sujetos residentes en el país, respecto de los entes del exterior, **cumplan con alguno de los siguientes requisitos**:

REQUISITOS NO CONCURRENTES LA EXISTENCIA DE UNO SOLO RESULTA SUFICIENTE

(i) Posean bajo cualquier título el derecho a disponer de los activos del ente.

(ii) Tengan derecho a la elección de la mayoría de los directores o administradores y/o integren el directorio o consejo de administración y sus votos sean los que definen las decisiones que se tomen.

(iii) Posean facultades de remover a la mayoría de los directores o administradores.

(iv) Posean un derecho actual sobre los beneficios del ente.

SEGUNDA NORMA DE EXCEPCION. EL REQUISITO SE DARA POR CUMPLIDO, AUNQUE LA PARTICIPACION SEA MENOR AL 50 % (RENTAS PASIVAS DE FUENTE ARGENTINA EXENTAS)

También se considerará cumplido este requisito, cualquiera sea el porcentaje de participación que posean los residentes en el país, cuando en cualquier momento del ejercicio anual **el valor total del activo de los entes del exterior provenga al menos en un treinta por ciento (30%) del valor de inversiones financieras generadoras de rentas pasivas de fuente argentina consideradas exentas para beneficiarios del exterior**, en los términos del inciso u) del artículo 26.

En todos los casos, el resultado será atribuido conforme el porcentaje de participación en el patrimonio, resultados o derechos.

FALTA DE SUSTANCIA DE LA SOCIEDAD DEL EXTERIOR. LAS RENTAS PASIVAS REPRESENTEN EL 50% O MAS DE LOS INGRESOS DE LA SOCIEDAD DEL EXTERIOR

Art. 130 inciso f) apartado 3) de la LIG (TERCER REQUISITO)

3. Cuando **la entidad del exterior no disponga de la organización de medios materiales y personales necesarios para realizar su actividad**, o **cuando sus ingresos se originen en**:

(i) **Rentas pasivas**, cuando **representen al menos el cincuenta por ciento (50%) de los ingresos** del año o ejercicio fiscal.

(ii) Ingresos de cualquier tipo que generen en forma directa o indirecta gastos deducibles fiscalmente para sujetos vinculados residentes en el país.

SOLO SE IMPUTAN POR TRANSPARENCIA FISCAL LAS RENTAS PASIVAS

En los casos indicados en el párrafo anterior, serán imputados conforme las previsiones de este inciso **únicamente los resultados provenientes de ese tipo de rentas**.

EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS TRIBUTADO POR LA SOCIEDAD DEL EXTERIOR (EN EL EXTERIOR) SEA INFERIOR AL 75% DE LA ALICUOTA DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS PARA LAS SOCIEDADES DE CAPITAL.

Art. 130 inciso f) apartado 4) de la LIG (CUARTO REQUISITO)

4. Que **el importe efectivamente ingresado** por la entidad no residente, en el país en que se encuentre constituida, domiciliada o ubicada, imputable a alguna de las rentas comprendidas en el apartado 3 precedente, correspondiente a impuestos de idéntica o similar naturaleza a este impuesto, **sea inferior al setenta y cinco por ciento (75%) del impuesto societario** que hubiera correspondido de acuerdo con las normas de la ley del impuesto.

EL REQUISITO SE CUMPLE SI LA SOCIEDAD DEL EXTERIOR SE ENCUENTRA RADICADA UNA JURISDICCION NO COOPERANTE (art. 19 de la LIG, art. 24 del D.R. de la LIG) O EN UNA JURISDICCION DE BAJA O NULA TRIBUTACION (art. 20 de la LIG, art. 25 del D.R. de la LIG)

Se presume, sin admitir prueba en contrario, que esta condición opera, si la entidad del exterior se encuentra constituida, domiciliada o radicada en jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula tributación.

PARTICIPACIONES DIRECTAS O INDIRECTAS

Art. 130 inciso f) segundo párrafo de la LIG

Idéntico tratamiento deberá observarse respecto de **participaciones indirectas** en entidades no residentes que cumplan con las condiciones mencionadas en el párrafo anterior.

NO APLICACIÓN CUANDO EL SUJETO RESIDENTE ES UNA ENTIDAD FINANCIERA, UNA COMPAÑIA DE SEGUROS O UN FCI

Art. 130 inciso f) tercer párrafo de la LIG

Las disposiciones de este apartado no serán de aplicación cuando el sujeto local sea una entidad financiera regida por la ley 21526, una compañía de seguros comprendida en la ley 20091 y tampoco en los casos de fondos comunes de inversión regidos por la ley 24083.

DEFINICION DE SUSTANCIA (MEDIO MATERIALES Y PERSONALES). ACREDITACION POR PARTE DEL SOCIO O ACCIONISTA DEL PAIS

Art. 291 del D.R. de la LIG

A los fines de lo previsto en el **apartado 3 del primer párrafo del inciso f) del artículo 130 de la LIG**, **se considerará que el ente del exterior dispone de la organización de medios materiales y personales necesarios para realizar su actividad**, cuando el accionista, socio, partícipe, titular, controlante o beneficiario residente en el país **acredite que esa organización responde a motivos económicos válidos y resulta adecuada para llevar adelante el negocio o**

la actividad en términos de infraestructura y bienes afectados, así como respecto del personal con calificación acorde a las tareas necesarias para su desarrollo.

ACREDITACION DE LA SUSTANCIA A TRAVES DE OTRO SUJETO DEL EXTERIOR

Art. 291 segundo párrafo del D.R. de la LIG

No obstante, de no contar con medios materiales y personales propios suficientes, se estará a lo dispuesto en el párrafo precedente, si el accionista, socio, partícipe, titular, controlante o beneficiario residente en el país **acredita que estos son efectivamente provistos -en forma total o parcial- por parte de otro ente del exterior**, en la magnitud requerida para llevar adelante el negocio o la actividad conforme las previsiones del párrafo anterior, en tanto **se cumpla alguno de los siguientes requisitos**:

REQUISITOS NO CONCURRENTES

i. **posea vinculación con el ente del exterior** en el que participa el accionista, socio, partícipe, titular, controlante o beneficiario local, en los términos de los incisos a) y b) del artículo 14 del D.R. de la LIG, o

ii. se encuentre constituido, domiciliado o ubicado en la misma jurisdicción que el ente del exterior en el que participa el accionista, socio, partícipe, titular, controlante o beneficiario local, en tanto **no se trate de una jurisdicción no cooperante o de baja o nula tributación**.

DEFINICION DE RENTAS PASIVAS

Art. 292 del D.R. de la LIG

Serán consideradas como rentas pasivas, a los fines de las previsiones del **subapartado (i) del primer párrafo del apartado 3 del inciso f) del artículo 130 de la LIG**, aquellas que tengan origen en los siguientes ingresos:

DIVIDENDOS Y UTILIDADES

Art. 292 inciso a) del D.R. de la LIG

a) **Dividendos** y cualquier otra forma de distribución de **utilidades** provenientes de participaciones en sociedades o cualquier tipo de ente, contrato, arreglo o estructura análoga del exterior o del país.

NO SE CONSIDERAN RENTAS PASIVAS

No se considerará renta pasiva el valor patrimonial proporcional devengado o cualquier otro reconocimiento contable del incremento de valor en tales participaciones, excepto que se tratara de sociedades de inversión (holdings) cuya única actividad o actividad principal sea la participación en otras sociedades o entidades, sin perjuicio de la gravabilidad de tales ganancias conforme las disposiciones del artículo 293 del D.R. de la LIG.

SOCIEDADES CONTROLADAS DEL EXTERIOR (EN FORMA DIRECTA O INDIRECTA) CON ACTIVIDADES OPERATIVAS

Cuando el dividendo y cualquier otra forma de distribución de utilidades sea obtenido por entidades del exterior que, a su vez, sean controlantes, en forma directa o indirecta, de acuerdo con las condiciones que establece el **segundo apartado del inciso f) del primer párrafo del artículo 130 de la LIG**, de otras entidades del exterior y estas últimas **obtengan, mayoritariamente, ingresos provenientes de actividades operativas (industriales, comerciales, de servicios, etcétera)**, aquellos solo serán considerados como rentas pasivas en la medida que se integren por ganancias generadas por las rentas comprendidas en los siguientes incisos del presente artículo.

De ocurrir lo dispuesto en el párrafo precedente, in fine, los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades se considerarán integrados, en primer término, por las referidas rentas pasivas, hasta su agotamiento, debiendo tenerse en cuenta la anticuación de las rentas que surja de los estados contables de esas entidades y de la documentación que permita demostrar en forma fehaciente el origen de las ganancias.

INTERESES

Art. 292 inciso b) del D.R. de la LIG

b) Intereses o cualquier tipo de rendimiento producto de la colocación de capital, excepto que:

i. El ente del exterior que los recibe sea una entidad bancaria o financiera regulada por las autoridades del país en que se encuentre constituida, domiciliada o ubicada.

ii. Se originen en préstamos entre miembros de un mismo grupo económico, que cumplan con las condiciones de vinculación previstas en los incisos a) o b) del artículo 14 del D.R. de la LIG, en tanto no intervenga en forma directa o indirecta una entidad residente en la República Argentina.

REGALIAS

Art. 292 inciso c) del D.R. de la LIG

c) Regalías o cualquier otra forma de remuneración derivadas de la cesión del uso, goce o explotación de la propiedad industrial e intelectual, asistencia técnica, derechos de imagen y cualquier otro activo intangible o digital, excepto que pueda demostrarse fehacientemente que tales activos han sido desarrollados total o sustancialmente por el ente del exterior que las recibe.

ALQUILER DE INMUEBLES (EN LA MEDIDA QUE NO SE TRATE DE LA ACTIVIDAD PRINCIPAL)

Art. 292 inciso d) del D.R. de la LIG

d) Rentas provenientes del arrendamiento o cesión temporal de bienes inmuebles, **salvo que la entidad controlada tenga por giro o actividad principal la explotación de inmuebles**.

OPERACIONES DE CAPITALIZACION Y SEGURO

Art. 292 inciso e) del D.R. de la LIG

e) Rentas derivadas de operaciones de capitalización y seguro, que tengan como beneficiaria a la propia entidad, así como las rentas procedentes de derechos sobre su transmisión, excepto que el ente del exterior que las reciba sea una entidad aseguradora autorizada a operar como tal por la normativa vigente en el país en que se encuentre constituida, domiciliada o ubicada.

INSTRUMENTOS FINANCIEROS DERIVADOS

Art. 292 inciso f) del D.R. de la LIG

f) Rentas que provengan de instrumentos financieros derivados, **excepto operaciones de cobertura** -conforme la definición del art. 76 del D.R. de la LIG-, o **rentas provenientes de operaciones de compraventa de divisas**.

ENAJENACION DE ACCIONES E INSTRUMENTOS FINANCIEROS

Art. 292 inciso g) del D.R. de la LIG

g) **Resultados derivados de la enajenación** de acciones, valores representativos y certificados de depósito de acciones y demás valores, cuotas y participaciones sociales -incluidas cuotapartes de fondos comunes de inversión y certificados de participación de fideicomisos financieros y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares-, monedas digitales, títulos, bonos y demás valores, excepto que el ente del exterior que los recibe sea una entidad bancaria o financiera que se encuentre regulada por las autoridades del país en que se encuentre constituida, domiciliada o ubicada.

ENAJENACION DE OTROS BIENES O DERECHOS

Art. 292 inciso h) del D.R. de la LIG

h) Resultados provenientes de la enajenación de otros bienes o derechos que generen las rentas indicadas en los incisos precedentes o de bienes de uso que se encuentren afectados a la generación de tales rentas, así como la cesión de cualquier tipo de derechos respecto de ellos.

NO SON RENTAS PASIVAS

Art. 292 segundo párrafo del D.R. de la LIG

No se considerará renta pasiva la que provenga de la enajenación o cesión de derechos respecto de inmuebles o cualquier otro bien de uso que, al menos en los últimos tres (3) ejercicios anuales hayan estado afectados exclusivamente a la generación de rentas no consideradas pasivas.

Art. 292 tercer párrafo del D.R. de la LIG

A efectos del cálculo del porcentaje que deben representar las rentas pasivas sobre los ingresos del ejercicio anual de las sociedades o entes constituidos, domiciliados o ubicados en el exterior así como de todo contrato o arreglo celebrado en el exterior o bajo un régimen legal extranjero, deberán considerarse la totalidad de los ingresos devengados en dicho período, aunque se encuentren exentos o excluidos del ámbito de imposición, con excepción de aquellos que provengan del devengamiento del valor patrimonial proporcional o cualquier otro reconocimiento contable del incremento del valor de las participaciones en entes o contratos del exterior o del país y en tanto no provenga de las sociedades de inversión (holdings) mencionadas en el primer párrafo, in fine, del inciso a) del primer párrafo de este artículo.

APLICACIÓN TEMPORAL DE LA TRANSPARENCIA FISCAL

Art. 289 del D.R. de la LIG

Las disposiciones del **inciso f) del artículo 130 de la LIG** resultarán de aplicación respecto de **aquellos ejercicios anuales de las sociedades** u otros entes de cualquier tipo constituidos, domiciliados o ubicados en el exterior, así como de todo contrato o arreglo celebrado en el exterior o bajo un régimen legal extranjero, **en que se verifiquen las circunstancias previstas en los apartados 1 a 4 de su primer párrafo** (REQUISITOS CONCURRENTES) **o en su segundo párrafo** (PARTICIPACIONES INDIRECTAS).

APLICACIÓN TEMPORAL DE LA TRANSPARENCIA FISCAL

Art. 290 del D.R. de la LIG

En el caso que **en el transcurso de un ejercicio anual** se verifique **el inicio o el cese de las circunstancias** a que se refieren el primer párrafo del inciso d) o los dos primeros párrafos del inciso f), ambos del artículo 130 de la ley, **la imputación prevista en esas normas se efectuará por el lapso en que tales circunstancias se verifiquen**.

IMPUTACION DE RESULTADOS

Art. 293 del D.R. de la LIG

Los resultados a imputar, a que se refieren los i**ncisos d), e) y f) del artículo 130 de la LIG**, serán los correspondientes al **ejercicio anual del** trust, fideicomiso, fundación de interés privado y demás estructuras análogas, **sociedad u otro ente de cualquier** tipo constituidos, domiciliados o ubicados en el exterior, así como todo contrato o arreglo celebrado en el exterior o bajo un régimen legal extranjero, **en que se cumplan las condiciones previstas en los citados incisos y en los artículos 287, 288 y 289** (REQUISITOS CONCURRENTES) **del D.R. de la LIG**, respectivamente.

OBLIGACION DE LLEVAR REGISTROS Y CONFECCIONAR UN ESTADO DE SITUACION PATRIMONIAL

Art. 293 segundo párrafo del D.R. de la LIG

En el caso que los mencionados entes del exterior no se encuentren obligados por la legislación del país en que se encuentren constituidos, domiciliados, celebrados o ubicados a llevar registros contables y emitir balances anuales, **deberán llevar registros que permitan identificar los ingresos y deducciones del período fiscal**, así como **confeccionar un estado de situación patrimonial** al cierre del ejercicio.

SE APLICAN LAS NORMAS VIGENTES EN EL EXTERIOR

Art. 293 segundo párrafo del D.R. de la LIG

Tales registros deberán realizarse conforme las normas contables aplicables o las disposiciones de las leyes de los impuestos análogos **que rijan en el país de constitución**, domicilio o ubicación de los referidos entes.

SE APLICAN LAS NORMAS DE LA LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Art. 293 tercer párrafo del D.R. de la LIG

Cuando en esas jurisdicciones no se verifique la aplicación de tales normas o impuestos, los resultados devengados en el ejercicio anual **se determinarán conforme disposiciones de la ley del impuesto**.

EL EJERCICIO ANUAL SERA EL AÑO CALENDARIO

Art. 293 cuarto párrafo del D.R. de la LIG

Cuando por cualquier motivo no se haya establecido la fecha de cierre o la duración del ejercicio comercial del ente, contrato, arreglo o estructura análoga del exterior o cuando este tenga un plazo de duración distinto a doce (12) meses, **deberá considerarse como ejercicio anual el año calendario**.

Lo dispuesto precedentemente no resultará de aplicación de tratarse de ejercicios irregulares de duración menor a doce (12) meses por inicio o cese de actividades. En caso de ejercicios irregulares por cambio en fecha de cierre de ejercicio deberán observarse las disposiciones del artículo 66 del D.R. de la LIG (LA AFIP PUEDE ADMITIR QUE EL IMPUESTO SE LIQUIDE EN UN PERIODO QUE NO ES ANUAL).

INCORPORACION DE LA RENTA DE FUENTE EXTRANJERA EN LA DDJJ DEL SUJETO RESIDENTE DEL PAIS

Art. 293 quinto párrafo del D.R. de la LIG

Los resultados de la estructura del exterior (SOCIEDADES CON PERSONALIDAD FISCAL), determinados teniendo en cuenta la vigencia de la ley 27.430 (art. 86 incisos a) y f) de corresponder, **serán incorporados en la determinación impositiva** del accionista, socio, partícipe, titular, controlante o beneficiario, **correspondiente al ejercicio o año fiscal en el que finalice el ejercicio anual de los sujetos del exterior**, en la proporción de su participación en el patrimonio, resultados o derechos.

EL CONTROL DE LA ESTRUCTURA DEL EXTERIOR ES EJERCIDO POR MAS DE UN SUJETO RESIDENTE EN EL PAIS

Art. 293 sexto párrafo del D.R. de la LIG

En las situaciones previstas en el inciso d) y **en el segundo párrafo del apartado 2 del inciso f) del artículo 130 de la LIG**, en el caso que **se verifique la existencia de control por parte de más de un (1) sujeto** y no pueda determinarse el porcentaje de participación que corresponda a cada uno de ellos, **los resultados se atribuirán en forma proporcional**.

IMPUTACION DE LA RENTA DE FUENTE EXTRANJERA A UN PERIODO FISCAL POSTERIOR EL CIERRE DEL EJERCICIO DE LA ESTRUCTURA DEL EXTERIOR

Art. 293 séptimo párrafo del D.R. de la LIG

Si conforme las normas de los artículos 24 (IMPUTACION), 96 (IMPUTACION) y 130 de la LIG, que hubieran resultado aplicables de haber obtenido el sujeto local esos resultados en forma directa, **correspondiera su imputación a un período fiscal posterior a aquel en el que finalice el ejercicio anual** del ente, contrato, arreglo o estructura análoga, estos deberán ser incorporados por el sujeto residente al período fiscal posterior en que se verifiquen las condiciones establecidas en tales artículos.

Art. 293 octavo párrafo del D.R. de la LIG

Lo previsto en el párrafo anterior resultará de aplicación con independencia de que se verifiquen las circunstancias establecidas en los incisos d), e) y f) del artículo 130 de la LIG respecto del período fiscal posterior en que se imputen tales rentas.

Reflexión:

Como se están imputando rentas como si se hubiesen obtenido en forma directa sin tener en cuenta la estructura del exterior, las normas de imputación de los art. 24, art. 96 y art. 130 incisos a), b) y c) de la LIG desplazan a las normas de imputación de transparencia fiscal del art. 130 incisos d), e) y f) de la LIG.

DETERMINACION DE LA GANANCIA NETA, CONVERSION A PESOS, ALICUOTAS, CREDITOS POR IMPUESTOS ANALOGOS PAGADOS EN EL EXTERIOR

Art. 293 noveno párrafo del D.R. de la LIG

Las normas relativas a la determinación de la ganancia neta, conversión, alícuotas y crédito por impuestos análogos, **serán las que hubieran resultado aplicables al sujeto residente en el país de haber obtenido tales resultados en forma directa**, vigentes en el período fiscal de su imputación.

VENTA DE LA PARTICIPACION DE LA ESTRUCTURA DEL EXTERIOR POR PARTE DE UN SUJETO QUE NO FUESE EL SUSCRIPTOR ORIGINAL

En el caso de **enajenación de participaciones en entidades del exterior** -incluyendo operaciones de rescate de participaciones **cuyos titulares no fueran los suscriptores originales**- sobre las cuales hubieran aplicado las disposiciones de transparencia fiscal previstas en el artículo 130 de la LIG, **al costo de adquisición computable** (neto de la parte atribuible al rescate de la participación, de corresponder) a efectos de la determinación de la ganancia sujeta a impuesto, **se le adicionarán las ganancias que componen el precio de venta sobre las que el titular hubiera tributado por transparencia fiscal**.

VIGENCIA DE LA LEY 27.430

Art. 293 décimo párrafo del D.R. de la LIG

De corresponder, resultarán de aplicación las disposiciones de los a) (INMUEBLES) y f) (INSTRUMENTOS FINANCIEROS) del art. 86 de la ley 27.430.

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

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

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

RENTAS DE TERCERA CATEGORIA DE FUENTE EXTRANJERA. ACCIONISTAS RESIDENTES EN EL PAIS DE SOCIEDADES DEL EXTERIOR

Art. 293 último párrafo del D.R. de la LIG

Lo dispuesto en el **primer párrafo del artículo 146 de la LIG** será de aplicación para los accionistas residentes en el país, respecto de las ganancias provenientes de sociedades constituidas o ubicadas en el exterior, **siempre que se cumplan las condiciones previstas en los incisos e) o f) del artículo 130 de la LIG**.

"***Art. 146 -*** *Los titulares residentes en el país de los establecimientos permanentes definidos en el artículo 125,* ***se asignarán los resultados impositivos de fuente extranjera de los mismos, aun cuando los beneficios no les hubieran sido remesados ni acreditados*** *en sus cuentas.* ***Idéntico criterio aplicarán los accionistas residentes en el país de sociedades por acciones constituidas o ubicadas en el exterior***".

PARTICIPACION DIRECTAS O INDIRECTAS EN ESTRUCTURAS DEL EXTERIOR. APLICACIÓN SUBSIDIARIA DEL ART. 130 INCISO F) DE LA LIG (RESPECTO DE LOS INCISOS D) Y E) DEL ART. 130 DE LA LIG). DE LO CONTRARIO NO APLICAN LAS NORMAS DE TRANSPARENCIA FISCAL

Art. 294 del D.R. de la LIG

De tratarse de **participaciones directas en trust, fideicomiso, fundación de interés privado y demás estructuras análogas**, sociedad u otro ente de cualquier tipo constituidos, domiciliados o ubicados en el exterior, así como todo contrato o arreglo celebrado en el exterior o bajo un régimen legal extranjero, **que no encuadren en el inciso d)** (TRUST, FIDEICOMISOS, FUNDACION DE INTERES PRIVADO, ETC.) y en el inciso e) (SOCIEDADES SIN PERSONALIDAD FISCAL) **del artículo 130 de la LIG**, **resultarán de aplicación las disposiciones del inciso f) del artículo 130 de la LIG**, siempre que se verifiquen respecto de esas participaciones las circunstancias allí previstas.

También **resultarán de aplicación las disposiciones del inciso f) del artículo 130 de la LIG**, de tratarse de **participaciones indirectas en trust, fideicomiso, fundación de interés privado y demás estructuras análogas**, sociedad u otro ente de cualquier tipo constituidos, domiciliados o ubicados en el exterior, así como todo contrato o arreglo celebrado en el exterior o bajo un régimen legal extranjero, **que no cumplan los requisitos enumerados en el inciso d)** (TRUST, FIDEICOMISOS, FUNDACIONES DE INTERES PRIVADO, ETC.) y en el inciso e) (SOCIEDADES SIN PERSONALIDAD FISCAL del artículo 130 de la LIG, en tanto se verifiquen las circunstancias previstas en el referido inciso f).

Reflexión:

En el caso de un sujeto residente del país que tenga una participación directa o indirecta en una estructura del exterior, que no cumpla con los requisitos del inciso d) (TRUST, FIDEICOMISOS, FUNDACIONES DE INTERES PRIVADO, ETC.) o con los requisitos del inciso e) (SOCIEDADES SIN PERSONALIDAD FISCAL), en forma subsidiaria tipifica en el inciso f) del art. 130 de la LIG (SOCIEDADES CON PERSONALIDAD FISCAL), obviamente en la medida que se cumplan los requisitos tipificados en el referido inciso f).

De lo contrario no resultan de aplicación las normas de transparencia fiscal y por lo tanto deberá declarar las rentas de fuente extranjera recién en el momento de la puesta a disposición de los dividendos o utilidades.

PARTICIPACIONES INDIRECTAS. EN TODA LA CADENA DE PARTICIPACION SE DEBEN CUMPLIR LOS REQUISITOS DE TRANSPARENCIA FISCAL

Art. 295 del D.R. de la LIG

Los accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios del país, imputarán los resultados por **participaciones indirectas** en entes del exterior comprendidos en el **inciso f) del artículo 130 de la LIG** conforme las disposiciones de ese inciso y del artículo 293 del D.R. de la LIG (POR TRANSPARENCIA FISCAL), **en tanto todos los entes que componen la cadena de titularidad** entre el sujeto local y aquel ente sobre el que se posea la participación indirecta, **se encuentren alcanzados por las disposiciones de los incisos d), e) o f) del citado artículo 130 de la LIG** en ese ejercicio o año fiscal.

NORMA DE EXCEPCION

Lo dispuesto en el párrafo anterior no resultará de aplicación cuando se trate de participaciones indirectas en entes respecto de los cuales se verifiquen las situaciones descriptas en el **tercer párrafo del punto 2 del inciso f) del artículo 130 de la LIG**, **las que serán imputadas en todos los casos**, de cumplirse el resto de los requisitos, **conforme las previsiones de ese inciso y las del artículo 293 del D.R. de la LIG** (POR TRANPARENCIA FISCAL).

Art. 130 inciso f) punto 2) tercer párrafo "*También se considerará cumplido este requisito, cualquiera sea el porcentaje de participación que posean los residentes en el país, cuando en cualquier momento del ejercicio anual el valor total del activo de los entes del exterior provenga al menos en un treinta por ciento (30%) del valor de inversiones financieras generadoras de rentas pasivas de fuente argentina consideradas exentas para beneficiarios del exterior, en los términos del inciso u) del artículo 26*".

CONCEPTOS QUE NO INTEGRAN LA BASE IMPONIBLE

Art. 296 del D.R. de la LIG

Los accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios del país, respecto de participaciones directas o indirectas en entes, contratos, arreglos o estructuras análogas del exterior, **no deberán incluir en la base imponible del impuesto**, según corresponda, **los siguientes conceptos**:

1. El incremento del valor patrimonial proporcional o cualquier otro reconocimiento contable del incremento de valor en las participaciones en cualquier tipo de ente, contrato, arreglo o estructura análoga del exterior o del país.

2. Los dividendos o utilidades en la parte que se encuentren integrados por ganancias acumuladas generadas en **ejercicios iniciados con anterioridad al 1 de enero de 2018**, que hubieran sido imputadas por el accionista, socio, partícipe, titular, controlante o beneficiario del país, conforme las disposiciones de los incisos a) y d) del artículo 133 de la ley (ANTES DE LA REFORMA DE LA LEY 27.430), texto según ley 25.239.

3. Los dividendos o utilidades en la parte que se encuentren integrados por ganancias acumuladas, devengadas contablemente, que hubieran sido imputadas por el accionista, socio, partícipe, titular, controlante o beneficiario del país, conforme las disposiciones de los incisos d), e) y f) del artículo 130 de la ley, incluyendo las devengadas con anterioridad al 1 de enero de 2018. (RENTAS DECLARADAS POR TRANSPARENCIA FISCAL)

4. Los dividendos provenientes de una sociedad constituida en la República Argentina, que hayan tributado el impuesto de acuerdo con lo establecido en los artículos 73 (SOCIEDADES DE CAPITAL) y/o 74 (IMPUESTO DE IGUALACION), de corresponder, así como la retención prevista en el artículo 97 (RETENCION SOBRE DIVIDENTOS Y UTILIDADES), de la LIG.

5. Las ganancias comprendidas en el artículo 15 de la LIG (ENEJENACION INDIRECTA DE BIENES EN EL PAIS).

6. Los dividendos o utilidades, en la parte que se encuentren integrados por las ganancias a que se refieren los puntos 4 y 5 precedentes.

7. Los dividendos y utilidades originados en las situaciones previstas en el artículo 297 del D.R. de la LIG (PARTICIPACIONES EN ESTRUCTURAS DEL EXTERIOR QUE SE BLANQUEARON POR LA LEY 27.260) y en el art. 298 del D.R. de la LIG (BIENES DE ESTRUCTURAS DEL EXTERIOR QUE SE BLANQUERON POR EL ART. 39 DE LA LEY 27.260).

ORDEN DE IMPUTACION DE LOS DIVIDENDOS Y UTILIDADES

Se considerará, sin admitir prueba en contrario, que los dividendos o utilidades puestos a disposición **corresponden, en primer término, a las ganancias o utilidades acumuladas de mayor antigüedad** y, en último término, a las ganancias a que se refiere el punto 1 del párrafo anterior, generadas por tenencia de los valores existentes y acumuladas al cierre de cada ejercicio, incluyendo los cerrados con posterioridad al 30 de diciembre de 2017.

PARTICIPACIONES EN ESTRUCTURAS DEL EXTERIOR QUE SE BLANQUEARON POR LA LEY 27.260. DIVIDENDOS Y UTILIDADES NO GRAVADOS

Art. 297 del D.R. de la LIG

Los accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios del país, que posean participaciones en entes, contratos, arreglos o estructuras análogas del exterior que **se hubieran blanqueado a través de la ley 27.260**, **no considerarán sujetos al impuesto** por aplicación de los artículos 50, 137 y 138 de la LIG, **los dividendos o utilidades distribuidos que se originen en utilidades acumuladas que surjan del último balance cerrado con anterioridad al 1 de enero de 2016 o del balance especial confeccionado al 22 de julio de 2016** (FECHA DEL BLANQUEO), según haya sido la base utilizada para la exteriorización.

En caso de haberse ingresado el impuesto especial sobre la base del valor proporcional de la participación respecto del total de los activos del ente, el límite a considerar será el valor proporcional del patrimonio neto del ente a esas fechas. Idénticas previsiones resultarán de aplicación cuando se trate del rescate de acciones del ente, contratos, arreglos o estructuras análogas.

BIENES QUE PERTENECEN A ESTRUCTURAS DEL EXTERIOR QUE SE BLANQUEARON A NOMBRE PROPIO EN LOS TERMINOS DEL ART. 39 DE LA LEY 27.260. OBLIGACION DE LLEVAR REGISTROS

Art. 298 del D.R. de la LIG

Los accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios del país, que posean participaciones en entes, contratos, arreglos o estructuras análogas del exterior que **hubieran blanqueado los bienes de la estructura del exterior en cabeza propia a través del art. 39 de la ley 27.260**, **deberán llevar registros** que permitan identificar los ingresos y deducciones correspondientes a los bienes que son considerados fiscalmente en cabeza del accionista, socio, partícipe, titular, controlante o beneficiario del país y aquellos que permanecen a efectos fiscales bajo la titularidad del ente del exterior.

BIENES QUE PERTENECEN A ESTRUCTURAS DEL EXTERIOR QUE SE BLANQUEARON A NOMBRE PROPIO EN LOS TERMINOS DEL ART. 39 DE LA LEY 27.260. RENTAS DE LOS BIENES, DIVIDENDOS Y UTILIDADES NO GRAVADOS

Los accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios **no considerarán sujetos al impuesto** según las previsiones de los artículos 50, 130 incisos d), e) y f), 137 y 138 de la LIG, **las rentas netas provenientes de los bienes** blanqueados a su nombre en los términos del art. 39 de la ley 27.260 y que fueron imputados en cabeza propia

conforme las normas generales de la LIG, así **como tampoco los dividendos o utilidades distribuidos originados en esas rentas**, según corresponda.

CONCEPTOS QUE SE DEBE EXTERIORIZAR AL MOMENTO DE PRESENTAR LA DDJJ DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Art. 299 del D.R. de la LIG

Los accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios del país, que posean participaciones directas o indirectas en entes, contratos, arreglos o estructuras análogas del exterior **deberán indicar, al momento de realizar la declaración jurada del impuesto a las ganancias**:

1. Los datos identificatorios de los entes del exterior y el lugar en que se encuentran constituidos, domiciliados, celebrados o ubicados.

2. Si se verifican los requisitos de porcentajes de tenencia, control o tipo de renta previstos en los incisos d) y f) del artículo 130 de la LIG.

3. Si el ente del exterior posee o no personalidad fiscal en el país en que se encuentre constituido, domiciliado, celebrado o ubicado.

4. El detalle de los resultados correspondientes a cada período fiscal, aun cuando estos se encuentren exentos o excluidos del ámbito de imposición.

5. Las rentas que correspondan ser imputadas conforme lo dispuesto en los incisos d), e) y f) del artículo 130 de la ley (POR TRANSPARECIA FISCAL).

6. Las rentas que resultan excluidas de la base imponible conforme las disposiciones del artículo 296 de este reglamento.

7. Las rentas alcanzadas por las disposiciones de los artículos 297 y 298 de esta reglamentación. (PARTICIPACIONES DE ESTRUCTURAS DEL EXTERIOR QUE SE BLANQUEARON POR LA LEY 27.260 Y BIENES QUE PERTENECEN A ESTRUCTURAS DEL EXTERIOR QUE SE BLANQUEARON A NOMBRE PROPIO EN LOS TERMINOS DEL ART. 39 DE LA LEY 27.260)

DOCUMENTACION QUE PUEDE EXIGIR LA AFIP

La AFIP podrá requerir la presentación de los estados contables de los entes, contratos, arreglos o estructuras análogas del exterior, así como de los respaldos a que se refiere el segundo párrafo del artículo 293 del D.R. de la LIG (REGISTROS Y ESTADO DE SITUACION PATRIMONIAL).

IMPUTACION DE LAS RENTAS DE LA ESTRUCTURA DEL EXTERIOR COMO SI EL SUJETO RESIDENTE DEL PAIS LAS HUBIESE OBTENIDO EN FORMA DIRECTA

Art. 130 último párrafo

La imputación de las rentas a que se refieren los **incisos d), e) y f) del art. 130 de la LIG**, será aquella que hubiera correspondido aplicar por el sujeto residente en el país, **conforme la categoría de renta de que se trate**, computándose las operaciones realizadas en el ejercicio de acuerdo con las normas relativas a la determinación de la renta neta, conversión y alícuotas, **que le hubieran resultado aplicables de haberlas obtenido en forma directa**.

TRATAMIENTO DE LA POSTERIOR DISTRIBUCION DE DIVIDENDOS O UTILIDADES POR PARTE DE LA ESTRUCTURA DEL EXTERIOR (LA RENTA YA FUE DECLARADA EN FORMA DIRECTA POR TRANSPARENCIA FISCAL)

La reglamentación establecerá el tratamiento a otorgar a los **dividendos o utilidades** originados en ganancias que hubieran sido imputadas en base a tales previsiones en ejercicios o años fiscales precedentes al que refiera la distribución de tales dividendos y utilidades.

Ejemplo:

Una sociedad del exterior con personalidad fiscal cumple con los requisitos concurrentes tiene un inmueble.

El socio o accionista residente del país debe declarar la renta de primera categoría de fuente extranjera.

Una sociedad del exterior con personalidad fiscal cumple los requisitos tiene un porfolio de inversiones.

El socio o accionista residente del país debe declarar la renta de segunda categoría de fuente extranjera.

RESUMIENDO

Se debe tratar de un sujeto residente del país socio o accionista de una sociedad del exterior.

La sociedad del exterior tiene personalidad fiscal, pero cumple con los requisitos concurrentes.

El socio o accionista residente del país debe declarar las rentas de la sociedad del exterior por transparencia fiscal. Es decir, como si las rentas las hubiese obtenido en forma directa. La transparencia fiscal desplaza a la sociedad del exterior como si no hubiese existido.

De tratarse de una persona humana residente del país, debe imputar las rentas de fuente extranjera al año fiscal en que finalice el ejercicio anual de la estructura del exterior.

De tratarse de una persona jurídica residente del país, debe imputar las rentas de fuente extranjera al ejercicio fiscal en que finalice el ejercicio anual de la estructura del exterior.

Sin importar si la sociedad del exterior ha distribuido utilidades o dividendos.

Lo que se pretende con la transparencia fiscal internacional es evitar el diferimiento de la renta de fuente extranjera hasta el momento de la distribución o puesta a disposición de las utilidades o dividendos por parte de la sociedad del exterior.

==========

CASOS EN LOS CUALES NO RESULTA DE APLICACION LA TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL DEL ART. 130 INCISOS D), E) Y F) DE LA LIG

De no resultar de aplicación las normas de transparencia fiscal internacional tipificadas en el art. 130 incisos d), e) y f) de la LIG, los socios o accionistas residentes del país, **tributaran por sus rentas de fuente extranjera en el momento de la puesta a disposición de los dividendos o utilidades** de las sociedades o estructuras del exterior.

==========

TRATAMIENTO DE LOS QUEBRANTOS DE FUENTE EXTRANJERA

Art. 25 de la LIG último párrafo

LOS QUEBRANTOS DE FUENTE EXTRANJERA NO SE PUEDEN COMPENSAR CON GANANCIAS DE FUENTE ARGENTINA

Los quebrantos provenientes de actividades cuyos resultados se consideren de fuente extranjera, solo podrán compensarse con ganancias de fuente extranjera y se regirán por las disposiciones del artículo 131 de la LIG.

DETERMINACION DE LA GANANCIA NETA DE FUENTE EXTRANJERA.

Art. 131 de la LIG

SE COMPENSAN LAS GANANCIAS DE FUENTE EXTRANJERA DE TODOS LOS PAISES

Para establecer la **ganancia neta de fuente extranjera** se compensarán los resultados obtenidos dentro de cada una y entre las distintas categorías, **considerando los resultados provenientes de todas las fuentes ubicadas en el extranjero** y los provenientes de los establecimientos permanentes indicados en el artículo 125 de la LIG.

LOS QUEBRANTOS DE FUENTE EXTRANJERA SE COMPUTAN DURANTE LOS 5 AÑOS SIGUIENTES

Art. 131 segundo párrafo de la LIG

Cuando la compensación dispuesta precedentemente diera como resultado una pérdida, esta, actualizada en la forma establecida en el undécimo párrafo del artículo 25 (TENER EN CUENTA LO ESTABLECIDO EN EL ART. 93 DE LA LIG), podrá deducirse de las ganancias netas de fuente extranjera que se obtengan **en los cinco (5) años inmediatos siguientes**, computados de acuerdo con lo previsto en el Código Civil y Comercial de la Nación.

Transcurrido el quinto año el quebranto que aún reste no podrá ser objeto de compensación alguna.

LOS QUEBRANTOS DE FUENTE ARGENTINA SE COMPUTAN CONTRA LAS GANANCIAS DE FUENTE EXTRANJERA

Art. 131 tercer párrafo de la LIG

Si de la referida compensación o después de la deducción, previstas en los párrafos anteriores, **surgiera una ganancia neta de fuente extranjera**, **se imputarán contra ella las pérdidas de fuente argentina** -en su caso, debidamente actualizadas- (TENER EN CUENTA LO ESTABLECIDO EN EL ART. 93 DE LA LIG) que resulten deducibles de acuerdo con el noveno párrafo del citado artículo 25 de la LIG, cuya imputación a la ganancia neta de fuente argentina del mismo año fiscal no hubiese resultado posible.

RESUMIENDO:

Los quebrantos de fuente extranjera no se pueden imputar contra ganancias de fuente argentina. Son quebrantos específicos.

Los quebrantos de fuente argentina si se pueden computar contra ganancias de fuente extranjera.

Respecto de la actualización se debe tener en cuenta lo establecido en el art. 93 de la LIG. (Tema controvertido en doctrina. El fisco no admite la actualización).

QUEBRANTOS ESPECIFICOS DE FUENTE EXTRANJERA POR COMPRA VENTA DE ACCIONES E INSTRUMENTOS FINANCIEROS

Art. 132 primer párrafo de la LIG

Los **quebrantos derivados de la enajenación** (DE FUENTE EXTRANJERA) de acciones, valores representativos y certificados de depósito de acciones y demás valores, cuotas y participaciones sociales -incluyendo fondos comunes de inversión o entidades con otra denominación que cumplan iguales funciones y fideicomisos o contratos similares-, monedas digitales, títulos, bonos y demás valores, (ACCIONES E INSTRUMENTOS FINANCIEROS EN GENERAL)

Cualquiera fuera el sujeto que los experimente,

LOS QUEBRANTOS ESPECIFICOS DE FUENTE EXTRANJERA (COMPRA VENTA DE ACCIONES E INTRUMENTOS FINANCIEROS) SE COMPUTAN DURANTE LOS 5 AÑOS SIGUIENTES

Serán considerados de naturaleza específica y **solo podrán computarse contra las utilidades netas de fuente extranjera y que provengan de igual tipo de operaciones**, en los ejercicios o años fiscales que se experimentaron las pérdidas o en los cinco (5) años inmediatos siguientes, computados de acuerdo a lo dispuesto en el Código Civil y Comercial de la Nación.

Art. 132 segundo párrafo de la LIG

Salvo en el caso de los experimentados por los establecimientos permanentes, a los fines de la deducción los quebrantos se actualizarán de acuerdo con lo dispuesto en el undécimo párrafo del artículo 25.

LOS QUEBRANTOS CEDULARES DE FUENTE ARGENTINA NO SE PUEDEN COMPUTAR CONTRA GANANCIAS DE FUENTE EXTRANJERA

Art. 132 tercer párrafo de la LIG

Los quebrantos (CEDULARES) de fuente argentina (FUNDAMENTALMENTE art. 98 y art. 99 de la LIG) originados por rentas provenientes de las inversiones -incluidas las monedas digitales- y operaciones a que hace referencia el **Capítulo II del Título IV de la LIG**, **no podrán imputarse contra ganancias netas de fuente extranjera provenientes de la enajenación del mismo tipo de inversiones y operaciones ni ser objeto de la deducción prevista en el tercer párrafo del artículo 131**.

EL MNI Y LAS GARGAS DE FAMILIA NO PUEDEN GENERAR QUEBRANTOS DE FUENTE EXTRANJERA

Art. 133 de la LIG

A los fines de la compensación prevista en los artículos anteriores, no se considerarán pérdidas los importes que autoriza a deducir el segundo párrafo del artículo 128 de la LIG (MNI Y CARGAS DE FAMILIA).

==========

EXENCIONES DE FUENTE EXTRANJERA

Art. 134 de la LIG

Las exenciones establecidas en el artículo 26 de la LIG que, de acuerdo con el alcance dispuesto en cada caso puedan resultar aplicables a las ganancias de fuente extranjera, regirán respecto de las mismas con las siguientes **exclusiones y adecuaciones**:

INTERESES POR DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS

Art. 134 inciso a) de la LIG

a) La exención establecida en el **inciso h) del art. 26 de la LIG** no será aplicable cuando los depósitos, sean realizados en o por establecimientos permanentes instalados en el exterior de las instituciones residentes en el país a las que se refiere dicho inciso (ENTIDADES FINANCIERAS QUE SE RIGEN POR LA LEY 21.526 DE ENTIDADES FINANCIERAS).

BENEFICIOS O RESCATES DE PLANES DE SEGURO DE RETIRO.

Art. 134 inciso b) de la LIG

b) Se considerarán comprendidos en las exclusiones dispuestas en los **incisos i), último párrafo y m) del art. 26 de la LIG**, los beneficios y rescates, netos de aportes, derivados de **planes de seguro de retiro privados** administrados por entidades constituidas en el exterior o por establecimientos permanentes instalados en el extranjero de instituciones residentes en el país sujetas al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación.

TRATAMIENTO DE LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO DE FUENTE EXTRANJERA

Art. 26 inciso t) último párrafo

Las disposiciones (LA EXENCION) de este inciso (..) no alcanzarán a las actualizaciones cuya exención de este impuesto se hubiera dispuesto por leyes especiales o que **constituyen ganancias de fuente extranjera**.

Art. 134 inciso c) de la LIG

Las exenciones otorgadas por el artículo 26 que, de acuerdo con el alcance dispuesto en cada caso puedan resultar aplicables a las **ganancias de fuente extranjera**, regirán respecto de las mismas con las siguientes exclusiones y adecuaciones:
(..)
c) La exclusión dispuesta en el **último párrafo del inciso t) del art. 26 de la LIG** respecto de las actualizaciones que constituyen ganancias de fuente extranjera, **no comprende a las diferencias de cambio** (DE FUENTE EXTRANJERA) a las que este Título atribuye la misma fuente.

Art. 300 del D.R. de la LIG

La exención prevista en el **inciso c) del artículo 134 de la LIG**, **resulta de aplicación únicamente a las ganancias de fuente extranjera originadas en diferencias de cambio obtenidas por personas humanas y sucesiones indivisas**.

Art. 20 del Decreto 895/2016

La exención prevista en el art. 73 de la ley 27.260, **aplica únicamente a las ganancias de fuente extranjera originadas en diferencias de cambio obtenidas por personas humanas y sucesiones indivisas**. (POR LO TANTO NO RESULTA DE APLICACIÓN PARA SUJETOS EMPRESA)

Art. 73 de la ley 27.260

Se modifica el inciso c) del art. 137 de la LIG (HOY ART. 134 INCISO C) DE LA LIG)

"*c) La exclusión dispuesta en el último párrafo in fine del inciso v) respecto de las actualizaciones que constituyen ganancias de fuente extranjera, no comprende a las diferencias de cambio a las que este Título atribuye la misma fuente*".

RESUMIENDO:

Las diferencias de cambio de fuente extranjera (y de fuente argentina) obtenidas por personas humanas y sucesiones indivisas están exentas de impuesto a las ganancias. No así las obtenidas por sujetos empresa.

Para los sujetos empresa las diferencias de cambio de fuente argentina y las diferencias de cambio de fuente extranjera ESTAN GRAVADAS. Por aplicación de las normas del ajuste por inflación impositivo (ART. 108 INCISO A) LIG) (ART. 108 INCISO C) LIG).

El art. 108 inciso a) de la LIG, establece que:

Los responsables que, conforme lo previsto en el presente Título (SUJETOS EMPRESA), deban practicar el ajuste por inflación impositivo quedarán, asimismo, sujetos a las siguientes disposiciones:

a) **No les serán de aplicación las exenciones establecidas** en el inciso h) y **en el inciso t) del artículo 26 de la LIG**.

El art. 108 inciso c) de la LIG, establece que:

c) **Deberán imputar como ganancia o, en su caso, pérdida**, la diferencia de valor que resulte de comparar la cotización de la moneda extranjera al cierre del ejercicio con la correspondiente al cierre del ejercicio anterior o a la fecha de adquisición, si fuera posterior, relativas a los depósitos, existencias, créditos y deudas en moneda extranjera.

DICTAMEN SOBRE DIFERENCIAS DE CAMBIO DE FUENTE EXTRANJERA

DICTAMEN (DAT) 40/2005 DEL 04.07.2005

Se trata de un préstamo que una persona humana residente en el país le realiza a una empresa del exterior.

La diferencia de cambio producto de la conversión a moneda nacional no está gravada por impuesto a las ganancias.

"*SUMARIO*

Las diferencias de cambio provenientes de la conversión a moneda nacional *de los reintegros de capital vinculados a un* ***préstamo efectuado por una persona física residente en el país a una empresa extranjera*** *domiciliada en un paraíso fiscal,* ***constituyen incrementos patrimoniales no alcanzadas por el tributo****, atento a no encuadrar en la definición de ganancia prevista en el apartado 1 del artículo 2° de la ley del tributo.*

TEXTO
I. Vienen las presentes actuaciones de la Subdirección General del epígrafe, provenientes del Departamento Técnico ..., a los efectos de que este servicio asesor dilucide el tratamiento impositivo que cabe dispensar a las ***diferencias de cambio positivas****, originadas por los* ***reintegros de capital de un préstamo efectuado por una persona física residente en el país a una sociedad del exterior ubicada en una jurisdicción de baja o nula imposición****.*
(..)
CARACTERISTICAS DEL PRESTAMO

Con relación a ello, la fiscalización interviniente señala que el 19/12/2001 el contribuyente concedió un préstamo de U$S 6.000.000.- a una empresa domiciliada en las Islas Vírgenes ..., previéndose que el mismo vencería el 31/12/2002 - prorrogado luego al 30/04/2003- y que devengaría un interés equivalente a la tasa LIBOR más un plus.

Seguidamente, informa que en el período verificado -2002- percibió en concepto de reintegro de capital U$S ... y en concepto de intereses U$S ..., los que fueron acreditados en la cuenta que el contribuyente poseía en un Banco extranjero, desde la cual, también pudo apreciarse, se había efectuado en su momento la salida de fondos para constituir el préstamo.

DESTINO DE LOS FONDOS

Agrega que si bien resulta poco menos que imposible, (dada la fungibilidad del dinero) determinar el destino exacto de dichos fondos, es de destacar, que ***el mismo se habría afectado en su mayor parte a la compra de dos inmuebles en el país y, en menor medida, a consumo personal, donaciones a fundaciones y a familiares*** *y otras operaciones.*
(..)
ANALISIS DEL DICTAMEN

TRATAMIENTO DE LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO

II. En primer término, es dable señalar que la controversia planteada gira en torno a dilucidar el ***tratamiento que cabe acordar en el impuesto a las ganancias a las diferencias de cambio obtenidas por una persona física residente en el país, provenientes de la conversión a moneda argentina de los reintegros del capital prestado a una empresa extranjera domiciliada en un paraíso fiscal****.*

RESULTADO POR TENENCIA

En tal sentido, corresponde precisar que las diferencias de cambio se generan cuando la moneda nacional se devalúa o desvaloriza frente a las demás, a consecuencia de lo cual las existencias de moneda extranjera aumentan su valor por unidad, ***generándose un resultado por tenencia que se realizará al momento de su disposición o enajenación posterior****.*

OPINION DEL FISCO EN ACTUACIONES ANTERIORES (LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO POR REEXPRESION MONETARIA NO ESTAN GRAVADAS)

En relación a ello, es del caso mencionar que la cuestión sometida a análisis fue oportunamente tratada por esta asesoría en la Actuación N°..., donde se sostuvo que "... en el caso de personas de existencia visible, ***se encontrarán sujetas al tributo únicamente las diferencias de cambio generadas en el exterior vinculadas con rentas gravadas****,* ***quedando excluidos aquellos valores que constituyan la simple reexpresión monetaria*** *de bienes o derechos poseídos en el extranjero, o de ingresos no alcanzados por el impuesto...".*

Dicho temperamento fue ratificado mediante la Actuación N° ..., en la cual se argumentó que "... el texto legal equipara el tratamiento que cabe dispensar a las rentas obtenidas por el sujeto pasivo tanto en el país como en el exterior, sujetando a imposición sólo aquellos conceptos que en una u otra situación son conceptualizados como ganancia por el artículo 2° del cuerpo legal".

En tal entendimiento, se añadió que "... ***aquellas diferencias de cambio originadas en la conversión a moneda argentina del capital productor de la renta de fuente extranjera -obtenida por la persona física residente- no se encontrarán sujetas al impuesto argentino****, de la misma forma en que no se encuentran gravadas por éste los resultados provenientes de las revaluaciones en el país de los bienes que constituyen la fuente productora de ingresos".*

NUEVO ANALISIS DEL FISCO

Sin perjuicio de ello, ***se procederá a estudiar nuevamente la cuestión traída a estudio****, a la luz de la normativa que gobierna la especie y de las razones esgrimidas por la dependencia consultante.*

DEFINICION DE RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA

A tales efectos, cabe recordar que el artículo 127 (HOY ART. 124 DE LA LIG RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA) *de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones), prevé que constituyen ganancias de fuente extranjera obtenidas por residentes en el país "... las comprendidas en el artículo 2° que provengan de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el exterior, de la realización en el extranjero de cualquier acto o actividad susceptible de producir un beneficio o de hechos ocurridos fuera del territorio nacional, excepto los tipificados expresamente como de fuente argentina ...".*

DEFINICION DE GANANCIA. TEORIA DE LA FUENTE. TEORIA DEL BALANCE

Por lo tanto, resultará aplicable a las rentas generadas en el exterior la definición de ganancia contenida en el artículo 2° del mismo cuerpo legal, el cual prevé que "A los efectos de esta ley son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aun cuando no se indiquen en ellas:

1) los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación;

2) los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones del apartado anterior, obtenidos por los responsables incluidos en el artículo 69 (HOY ART. 73 DE LA LIG) *y todos los que deriven de las demás sociedades o de empresas o explotaciones unipersonales, salvo que, no tratándose de los contribuyentes comprendidos en el artículo 69, se desarrollaran actividades indicadas en los incisos f) y g) del artículo 79* (HOY ART. 82 DE LA LIG) *y las mismas no se complementaran con una explotación comercial, en cuyo caso será de aplicación lo dispuesto en el apartado anterior;*

3) ...".

De la definición expuesta se deduce que al precisar el objeto del gravamen la ley adopta dos criterios, uno llamado "teoría de la fuente" o "teoría de la renta producto" para conceptualizar la renta imponible obtenida por personas físicas y sucesiones indivisas, y el otro denominado "teoría del balance" en el caso de las ganancias obtenidas por sociedades, empresas o explotaciones unipersonales.

Es dable agregar a ello que la primera de las corrientes citadas postula como principio rector que se encontrarán alcanzadas por el gravamen aquellas ganancias de carácter periódico o repetitivo -o susceptibles de serlo - que importen la permanencia de la fuente productora y su habilitación.

EL DICTAMEN CITA A DINO JARACH

En tal sentido, Dino Jarach comenta que conforme a la "teoría de las fuentes" -como la denomina este autor- "... constituyen rentas o réditos los frutos o productos periódicos de una fuente permanente. Son fundamentales en esta concepción el carácter periódico -por lo menos potencialmente - de los réditos, el mantenimiento de la fuente y el requisito de separación del fruto o producto de la fuente productora" (Cfr. "El concepto de ganancia en la Ley N° 20.628"; Revista La Información, Tomo XXIX, págs. 710/711).

Añade que "Según esta teoría, el rédito o renta nace necesariamente del capital, del trabajo o de una conjunción del primero con el segundo. Los enriquecimientos ocasionales o esporádicos, como los mayores valores de los bienes poseídos, que no constituyen frutos periódicos y que pueden agruparse en el concepto de "ganancias de capital", a los que se suman las ganancias de juego o del azar, no son rédito y no deben ser gravados por el impuesto o, de serlo, deben estar sometidos a un impuesto distinto al que grava los réditos".

EN EL CASO DE UNA PERSONA HUMANA PARA QUE UNA RENTA ESTE GRAVADA SE DEBEN CUMPLIR 3 REQUISITOS:

- EXISTENCIA DE UN FUENTE PRODUCTORA
- HABILITACION DE LA FUENTE
- EL FRUTO FLUYA REGULARMENTE DESDE LA FUENTE

Por lo tanto, resulta claro que tratándose de una persona física -y en tanto el legislador no haya dispuesto expresamente otra cosa al enumerar los conceptos que integran cada categoría de rentas-, será condición indispensable para la configuración de la ganancia que se verifiquen en los hechos los tres elementos que caracterizan al rédito, esto es, existencia de una fuente productora, que dicha fuente se encuentre habilitada y que el fruto fluya regularmente desde aquélla o que sea susceptible de hacerlo.

TRATAMIENTO DE LOS INTERESES DE FUENTE EXTRANJERA

Por su parte, y con relación al tratamiento en el impuesto a las ganancias de los ***intereses percibidos -fruto- por un préstamo al exterior -fuente productora-****, cabe señalar que de acuerdo con el artículo 140* (HOY ART. 137 DE LA LIG) *de la ley "Constituyen ganancias de fuente extranjera incluidas en el artículo 45* (HOY ART. 48 DE LA LIG)*, las enunciadas en el mismo que generen fuentes ubicadas en el exterior... , debiéndose recordar que el mencionado artículo 45 prevé que "En tanto no corresponda incluirlas en el artículo 49* (HOY ART. 53 DE LA LIG) *de esta ley,* ***constituyen ganancias de la segunda categoría****:*

a) La renta de títulos, cédulas, bonos, letras de tesorería, debentures, cauciones o créditos en dinero o valores privilegiados o quirografarios, consten o no en escritura pública, y toda suma que sea el producto de la colocación del capital, cualquiera sea su denominación o forma de pago".

Con arreglo a lo expuesto, no surgen dudas respecto de la gravabilidad de los intereses obtenidos como producto de la colocación de un capital, atento que los mismos constituyen ganancias de la segunda categoría.

HOY ART. 286 DEL D.R. DE LA LIG (LUEGO DEL DECRETO 1.170/2018 LA REDACCION ES DISTINTA)

A ello corresponde agregar, en lo atinente a la determinación de la base imponible del gravamen, que ***el (VI) artículo sin número incorporado a continuación del artículo 165 del Decreto Reglamentario*** *de la ley del impuesto prevé que "... las personas de existencia visible y sucesiones indivisas residentes en el país, convertirán a moneda argentina los ingresos y deducciones computables para determinar la ganancia neta expresados en moneda extranjera, al tipo de*

cambio comprador o vendedor, respectivamente, contemplado en el primer párrafo del artículo 158 de la ley, correspondiente al día en que aquellos ingresos y deducciones se devenguen, perciban o paguen, según corresponda por aplicación de lo dispuesto en los artículos 18 y 133 de la ley..." con la salvedad de los casos "... en que se disponga otra fecha a efectos de convertir a la misma moneda determinados ingresos o erogaciones".

TRATAMIENTO DE LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO POR LA CONVERSION A PESOS DE UN PRESTAMO EN DOLARES REALIZADO POR UNA PERSONA HUMANA A UNA SOCIEDAD DEL EXTERIOR

Llegado a este punto, resta discernir si las diferencias de cambio obtenidas por una persona física residente, derivadas de la ***conversión a moneda del país de las sumas que restituyen el capital de un préstamo efectuado en moneda extranjera a una sociedad del exterior****, resultan alcanzadas por el gravamen.*

EL DICTAMEN CITA A REIG

Con relación a ello, y volviendo a la definición del concepto de renta, cabe traer a colación lo señalado por Reig, en su obra "Impuesto a las Ganancias", Décima Edición, pág. 62, citando a Pasman señala que no puede haber renta "... cuando no ha habido un acto destinado a producirla ... por lo tanto, para que una ganancia o enriquecimiento tenga el carácter de renta, es indispensable que sea la consecuencia normal y lógica de un acto que tenga por fin obtenerla; los beneficios pues, que tengan carácter extraordinario o fortuito, no son rentas, como no lo son una donación, un premio de lotería, la ganancia de una apuesta, el producto de un tesoro, etcétera".

CONCLUSION DEL DICTAMEN

Así pues, ***si bien la operación de préstamo efectuada se asimila a una inversión realizada con el afán de generar ganancias, en este caso de fuente extranjera, no puede considerarse que existe un afán de generar diferencias de cambio ni que éstas puedan calificarse de habituales o potencialmente habituales****, máxime cuando éstas son producto de la modificación del tipo de cambio luego de derogarse el régimen de convertibilidad del peso con respecto al dólar estadounidense mediante la Ley N° 25.561.*

SE RATIFICA LA OPINION DE LAS ACTUACIONES ANTERIORES

En razón de ello, ***corresponde ratificar el criterio técnico oportunamente vertido por este servicio asesor*** *mediante Acts. N°... en cuanto a que* ***los valores que constituyen la simple reexpresión monetaria de bienes o derechos poseídos en el extranjero por una persona de existencia visible -que no revista el carácter de empresa unipersonal- se encuentran al margen del ámbito del tributo****, conclusión que no varía por el ulterior destino de los fondos como parece pretenderlo el área consultante.*

RESULTADO POR TENENCIA NO GRAVADO

Asimismo, y con relación a los reparos formulados por el área de origen en cuanto expresa que la ley no otorga un trato equivalente a las ganancias correspondientes a ambos tipos de fuente -argentina y extranjera-, puede observarse que en uno y otro caso ***el mayor valor que experimenta el capital generador de renta constituye un resultado por tenencia que se encuentra fuera del elemento material del hecho imponible****.*

EL TRATAMIENTO EN CABEZA DE UNA PERSONA HUAMANA ES DISTINTO QUE EL TRATAMIENTO EN CABEZA DE UN SUJETO EMPRESA

En lo que respecta al razonamiento de que las personas físicas gozarían de un tratamiento distinto al dispensado a rentas similares obtenidas por sujetos empresa, cabe destacar que tal distinción de trato surge en forma manifiesta de la propia definición de renta efectuada por el dispositivo legal arriba referido.

Por último, se deja constancia que el análisis de la cuestión debatida en los presentes actuados fue abordada en función del planteo de carácter estrictamente teórico efectuado por la consultante y de acuerdo a los datos consignados por la misma sin considerar otros aspectos o situaciones que el caso concreto podría plantear (por ejemplo: origen de los fondos prestados, vinculación con la empresa del exterior, fecha de salida de los fondos del país, documentación respaldatoria del préstamo, motivo del mismo, etc.) por lo que el alcance de las conclusiones arribadas se circunscribe exclusivamente a dicho contexto".

==========

SALIDAS NO DOCUMENTADAS DE FUENTE EXTRANJERA

Art. 135 de la LIG

APLICACIÓN DEL ART. 40 DE LA LIG (SND)

NO CORRESPONDE EL INGRESO DEL IMPUESTO CUANDO SE PRESUMA QUE LAS EROGACIONES SE DESTINARON A:

- ADQUISICION DE BIENES
- GANANCIAS NO IMPONIBLES PARA EL BENEFICIARIO

Cuando se configure la situación prevista en el artículo 40 respecto de erogaciones que se vinculen con la obtención de ganancias de fuente extranjera, **se aplicará el tratamiento previsto en dicha norma**, salvo cuando se demuestre fehacientemente la existencia de indicios suficientes para presumir que fueron destinadas a la adquisición de bienes o que no originaron ganancias imponibles en manos del beneficiario.

NO SE EXIGE EL IMPUESTO A LAS SND

LA EROGACION NO RESULTA DEDUCIBLE SALVO QUE SE DEMUESTRE QUE FUE REALIZADA PARA ADQUIRIR BIENES

En los casos en que la demostración efectuada dé lugar a las presunciones indicadas en el párrafo anterior, no se exigirá el ingreso contemplado en el artículo citado en el mismo, sin que se admita la deducción de las erogaciones, salvo en el supuesto de adquisición de bienes, caso en el que recibirán el tratamiento que este Título les dispensa según la naturaleza de los bienes a los que se destinaron.

==========

RENTAS DE PRIMERA CATEGORIA DE FUENTE EXTRANJERA

Art. 136 de la LIG

RENTA PRESUNTA. INMUEBLES DESTINADOS A VIVIENDA PERMANENTE EN EL EXTERIOR

Se encuentran incluidas en el **inciso f) del artículo 44 de la LIG** (VALOR LOCATIVO PRESUTO), los **inmuebles situados en el exterior** que sus propietarios residentes en el país **destinen a vivienda permanente**, manteniéndolas habilitadas para brindarles alojamiento en todo tiempo y de manera continuada.

PRESUNCION. VALOR LOCATIVO.

INMUEBLES CEDIDOS A TITULO GRATUIDO (ART. 44 INCISO G)

INMUEBLES DESTINADOS A RECREO O VERANEO (ART. 44 INCISO F)

Art. 136 segundo párrafo de la LIG

A efectos de la aplicación de los **incisos f) y g) del artículo 44 de la LIG**, respecto de inmuebles situados fuera del territorio nacional, **se presume, sin admitir prueba en contrario**, que **el valor locativo** o arrendamiento presunto atribuible a los mismos, **no es inferior al alquiler o arrendamiento que obtendría el propietario si alquilase o arrendase el bien** o la parte del mismo que ocupa o cede gratuitamente o a un precio no determinado.

La R.G. 4.236 (B.O.08/05/2018), a los efectos del art. 122 de la LIG (DOBLE RESIDENCIA), define que debe entenderse por vivienda permanente:

"*1. **Vivienda permanente** se refiere al **alojamiento a disposición de una persona humana en forma continuada**, resultando irrelevante el título jurídico que posea sobre la misma, pudiendo tratarse del propietario, usufructuario, superficiario, locatario, comodatario, poseedor o tenedor, entre otros.*

La mencionada caracterización resulta comprensiva de todo recinto que reúna los requisitos mencionados en el párrafo anterior, aun cuando forme parte de un inmueble destinado indistintamente -con carácter principal o accesorio- al desarrollo de actividades comerciales, productivas y/o de cualquier otra naturaleza.

***Quedan excluidos del concepto de vivienda permanente** aquellos alojamientos utilizados en estadías de corta duración por motivos de viajes de placer, negocios, estudios, etc., o con fines de recreo, veraneo o similares*".

==========

RENTAS DE SEGUNDA CATEGORIA DE FUENTE EXTRANJERA

Art. 137 de la LIG

APLICACIÓN DEL ART. 48 DE LA LIG CON LOS AGREGADOS DEL ART. 137 DE LA LIG

Constituyen ganancias de fuente extranjera incluidas en el artículo 48, las enunciadas en el mismo que generen fuentes ubicadas en el exterior -excluida la comprendida en el inc. i) (DIVIDENDOS Y UTILIDADES)-, **con los agregados que se detallan seguidamente**:

DIVIDENDOS Y UTILIDADES DE SOCIEDADES DEL EXTERIOR

Art. 137 inciso a) de la LIG

a) Los dividendos o utilidades distribuidos por sociedades u otros entes de cualquier tipo constituidos, domiciliados o ubicados en el exterior, en tanto esas rentas no se encuentren comprendidas en los incisos siguientes.

A tales efectos resultarán de aplicación las disposiciones del artículo siguiente, como así también, los supuestos establecidos en el artículo 50 de la LIG (DIVIDENDOS Y UTILIDADES PRESUNTAS).

Art. 302 del D.R. de la LIG

Las previsiones del **segundo párrafo del inciso a) del artículo 137 de la LIG** referidas a la aplicación de las disposiciones del artículo 50 de la LIG (DIVIDENDOS Y UTILIDADES PRESUNTAS) respecto de participaciones directas o indirectas en entes, contratos, arreglos o estructuras análogas del exterior, también resultarán de aplicación en los

períodos fiscales en que resulten alcanzadas por las disposiciones de los incisos d), e) y f) del artículo 130 de la LIG (TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL).

En todos los casos de participaciones directas o indirectas en entes, contratos, arreglos o estructuras análogas del exterior, el **límite de las utilidades acumuladas del ejercicio inmediato anterior** a que se refiere el artículo 50 de la LIG, deberá considerarse teniendo en cuenta únicamente aquellas no comprendidas en las disposiciones del artículo 296 del D.R. de la LIG (CONCEPTOS QUE NO INTEGRAN LA BASE IMPONIBLE).

Reflexión:

Téngase presente que los dividendos y utilidades de fuente extranjera (reales o presuntos), en el caso de personas humanas están gravados a la alícuota progresiva del art. 94 primer párrafo de la LIG.

UTILIDADES DE FIDEICOMISOS DEL EXTERIOR

Art. 137 inciso b) de la LIG

b) Las ganancias provenientes del exterior obtenidas en el carácter de beneficiario de un fideicomiso o figuras jurídicas equivalentes.

UTILIDADES Y GANANCIAS DE CAPITAL

A los fines de este inciso, se considerarán ganancias todas las distribuciones que realice el fideicomiso o figura equivalente, salvo prueba en contrario que demuestre fehacientemente que los mismos no obtuvieron beneficios y no poseen utilidades acumuladas generadas en períodos anteriores al último cumplido, **incluidas en ambos casos las ganancias de capital y otros enriquecimientos**.

Si el contribuyente probase en la forma señalada que la distribución excede los beneficios antes indicados, solo se considerará ganancia la proporción de la distribución que corresponda a estos últimos.

PLANES DE SEGURO DE RETIRO DEL EXTERIOR. BENEFICIOS NETOS DE APORTES

Art. 137 inciso c) de la LIG

c) Los **beneficios netos de aportes**, provenientes del cumplimiento de **planes de seguro de retiro privados administrados por entidades constituidas en el exterior** o por establecimientos permanentes instalados en el extranjero de entidades residentes en el país sujetas al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación.

RESCATES DE PLANES DE SEGURO DE RETIRO DEL EXTERIOR. RESCATES NETOS DE APORTES

Art. 137 inciso d) de la LIG

d) Los **rescates netos de aportes**, originados en el desistimiento de los planes de seguro de retiro privados indicados en el inciso anterior.

UTILIDADES DE FCI DEL EXTERIOR

Art. 137 inciso e) de la LIG

e) Las utilidades distribuidas por los fondos comunes de inversión o figuras equivalentes que cumplan la misma función constituidas en el exterior.

BIENES EXPORTADOS PRODUCTO DE UN CONTRATO DE ALQUILER CON OPCION A COMPRA CON UN INQUILINO DEL EXTERIOR

Art. 137 inciso f) de la LIG

f) Se consideran incluidas en el inciso b) las ganancias generadas por la locación de bienes exportados desde el país a raíz de un contrato de locación con opción de compra celebrado con un locatario del exterior.

DIVIDENDOS DE FUENTE EXTRANJERA

Art. 138 de la LIG

Los dividendos en dinero o en especie -incluidas acciones liberadas- distribuidos por las sociedades a que se refiere el inciso a) del artículo anterior (SOCIEDADES DEL EXTERIOR), quedan íntegramente sujetos al impuesto cualesquiera sean los fondos empresarios con los que se efectúe el pago.

DIVIDENDOS NO GRAVADOS

No se consideran sujetos al impuesto los dividendos en acciones provenientes de revalúos o ajustes contables, no originados en utilidades líquidas y realizadas.

ACCIONES LIBERADAS. DIVIDENDOS EN ESPECIE (VALOR DE PLAZA DE LOS BIENES)

A los fines establecidos en el párrafo anterior, las acciones liberadas se computarán por su valor nominal y los restantes dividendos en especie por su valor corriente en la plaza en la que se encuentren situados los bienes al momento de la puesta a disposición de los dividendos.

RESCATE DE ACCIONES

Art. 139 de la LIG

TRATAMIENTO COMO DIVIDENDO (LA DIFERENCIA ENTRE EL RESCATE Y EL COSTO COMPUTABLE DE LAS ACCIONES)

En el caso de rescate total o parcial de acciones, **se considerará dividendo** de distribución a **la diferencia que se registre entre el importe del rescate y el costo computable de las acciones**.

ACCIONES LIBERADAS (EL IMPORTE DEL RESCATE ES DIVIDENDO)

Tratándose de acciones liberadas distribuidas antes de la vigencia de este Título o de aquellas cuya distribución no se encuentra sujeta al impuesto de acuerdo con lo establecido en la parte final del primer párrafo del artículo precedente, se considerará que su **costo computable es igual a cero (0)** y que **el importe total del rescate constituye dividendo** sometido a imposición.

DETERMINACION DEL COSTO COMPUTABLE DE CADA ACCION

Art. 139 segundo párrafo de la LIG

El costo computable de cada acción se obtendrá considerando como **numerador** el importe atribuido al rubro patrimonio neto en el balance comercial del último ejercicio cerrado por la entidad emisora, inmediato anterior al del rescate, deducidas las utilidades líquidas y realizadas que lo integran y las reservas que tengan origen en utilidades que cumplan la misma condición, y como **denominador** las acciones en circulación.

CONVERSION DEL IMPORTE DEL RESCATE Y DEL COSTO COMPUTABLE A PESOS

Art. 139 tercer párrafo de la LIG

A los fines dispuestos en los párrafos anteriores, el importe del rescate y el del costo computable de las acciones, se convertirán a la moneda que proceda según lo dispuesto en el artículo 129 (LA GANANCIA NETA SE DETERMINA EN PESOS), considerando respectivamente, la fecha en que se efectuó el rescate y la del cierre del ejercicio tomado como base para la determinación del costo computable, salvo cuando el rescate o el costo computable, o ambos, se encuentren expresados en la misma moneda que considera dicho artículo a efectos de la conversión.

CUANDO LAS ACCIONES QUE SE RESCATAN PERTENECEN A SOCIEDADES DE CAPITAL, DEMAS SOCIEDADES, EXPLOTACIONES UNIPERSONALES, FIDEICOMISOS, FCI O A ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES DEL EXTERIOR (ADQUIRIDAS A OTROS ACCIONISTAS). EL RESCATE IMPLICA UNA ENAJENACION DE ACCIONES

Art. 139 cuarto párrafo de la LIG

Cuando las acciones que se rescatan pertenezcan a residentes en el país comprendidos en los **incisos d), e) y f) del artículo 116** o a los **establecimientos permanentes** definidos en el artículo 125 y estos **las hubieran adquirido a otros accionistas**, se entenderá que **el rescate implica una enajenación** de esas acciones.

DETERMINACION DEL RESULTADO

Para determinar el resultado de esa operación, **se considerará como precio de venta el costo computable** que corresponda de acuerdo con lo dispuesto en el segundo párrafo y **como costo de adquisición el que se obtenga mediante la aplicación del artículo 149 y, en caso de corresponder, del artículo 151**. (COSTO COMPUTABLE SEGÚN LAS NORMAS DE TERCERA CATEGORIA DE FUENTE EXTRANJERA)

RESULTADO PERDIDA

Si el resultado fuera una pérdida, la misma **podrá compensarse con el importe del dividendo proveniente del rescate** que la origina y en el caso de quedar un remanente de pérdida no compensada, será aplicable a la misma los tratamientos

previstos en el artículo 132 de la LIG. (QUEBRANTO ESPECIFICO POR COMPRA VENTA DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS DE FUENTE EXTRANJERA)

Art. 301 del D.R. de la LIG

CUANDO LAS ACCIONES QUE PERTENECEN A RESIDENTES DEL PAIS (ADQUIRIDAS A OTROS ACCIONISTAS). EL RESCATE IMPLICA UNA ENAJENACION DE ACCIONES

Cuando **las acciones que se rescatan pertenezcan a residentes en el país** y estos **las hubieran adquirido a otros accionistas**, se entenderá que **el rescate implica una enajenación de esas acciones**.

DETERMINACION DEL RESULTADO

Para determinar el resultado se considerará como **precio de venta el costo computable** que corresponde de acuerdo con lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 139 de la LIG (FORMULA NUMERADOR / DENOMINADOR) y como **costo de adquisición** el que corresponda por aplicación de las normas generales de la ley y su reglamentación.

RESULTADO PERDIDA

Si el resultado fuera una pérdida, esta **podrá compensarse con el importe del dividendo** proveniente del rescate que la origina y en el caso de quedar un remanente de pérdida no compensada, será aplicable a esta los tratamientos previstos en el artículo 132 de la LIG. (QUEBRANTO ESPECIFICO POR COMPRA VENTA DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS DE FUENTE EXTRANJERA)

PLANES DE SEGURO DE RETIRO DEL EXTERIOR (BENEFICIOS Y RESCATES)

Art. 140 de la LIG

APLICACIÓN DEL ART. 113 DE LA LIG

Respecto de los **beneficios y rescates** contemplados por los **incisos c) y d) del artículo 137 de la LIG** (BENEFICIOS Y RESCATES DE PLANES DE SEGURO DE RETIRO DEL EXTERIOR), la ganancia se establecerá en la forma dispuesta en el **artículo 113 de la LIG**, **sin aplicar las actualizaciones** que el mismo contempla.

CONVERSION A PESOS DE LOS APORTES EFECTUADOS

Art. 140 segundo párrafo de la LIG

A los fines de este artículo, los aportes efectuados en moneda extranjera se convertirán a moneda argentina a la fecha de su pago.

APLICACIÓN DE ACTUALIZACIONES EN EL EXTERIOR

Art. 140 tercer párrafo de la LIG

Cuando los países de constitución de las entidades que administran los planes de seguro de retiro privados o en los que se encuentren instalados establecimientos permanentes de entidades sujetas al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación, que efectúen esa administración, **admitan la actualización de los aportes realizados a los fines de la determinación de los impuestos análogos que aplican**, tales aportes, convertidos a la moneda de dichos países a la fecha de su pago, se actualizarán en función de la variación experimentada por los índices de precios que los mismos consideren a ese efecto, o de los coeficientes que establezcan en función de las variaciones, desde la fecha antes indicada hasta la de su percepción.

La diferencia de valor que se obtenga como consecuencia de esa actualización, convertida a moneda argentina a la última fecha indicada, se restará de la ganancia establecida en la forma dispuesta en el primer párrafo de este artículo.

Art. 140 cuarto párrafo de la LIG

El tratamiento establecido precedentemente, procederá siempre que se acredite el aplicado en los países considerados en el párrafo anterior que fundamenta su aplicación, así como los índices o coeficientes que contemplan a ese efecto dichos países.

Art. 113 de la LIG

En los casos de beneficios o rescates a que se refieren los incisos d) y e) del artículo 48 y el inciso d) del artículo 82 de la LIG, **el beneficio neto gravable se establecerá por diferencia entre los beneficios o rescates percibidos y los importes que no hubieran sido deducidos a los efectos de la liquidación del impuesto a las ganancias**, (..).

BENEFICIO O RESCATE EN FORMA DE RENTA PERIODICA

En el caso de pago del beneficio o rescate en forma de renta periódica se establecerá una relación directa entre lo percibido en cada período fiscal respecto del total a percibir y esta proporción deberá aplicarse al total de importes que no hubieran sido deducidos (..); la diferencia entre lo percibido en cada período y la proporción de aportes que no habían sido deducidos será el beneficio neto gravable de ese período.

RENTAS VITALICIAS DEL EXTERIOR

Art. 141 de la LIG

Cuando se apliquen **capitales en moneda extranjera situados en el exterior** a la obtención de **rentas vitalicias**, los mismos se convertirán a moneda argentina a la fecha de pago de las mismas.

INTERESES PRESUNTOS DEL EXTERIOR

Art. 142 de la LIG

A los fines previstos en el artículo 52 de la LIG (INTERESES PRESUNTOS), cuando deba entenderse que los créditos originados por las deudas a las que el mismo se refiere configuran la colocación o utilización económica de capitales en un país extranjero, **el tipo de interés a considerar no podrá ser inferior al mayor fijado por las instituciones bancarias del país extranjero** para operaciones del mismo tipo, al cual, en su caso, deberán sumarse las actualizaciones o reajustes pactados.

RENTAS DE SEGUNTA CATEGORIA DE FUENTE EXTRANJERA. EL COSTO COMPUTABLE EN EL CASO DE ENAJENACION SE DETERMINA EN MONEDA DURA

Art. 143 de la LIG

EN LAS RENTAS DE SEGUNDA CATEGORIA (FUENTE EXTRANJERA) EL COSTO COMPUTABLE SE DETERMINA EN MONEDA DURA

A efectos de la determinación de la **ganancia por la enajenación** de bienes comprendidos en esta categoría, **los costos o inversiones** oportunamente efectuados así como las actualizaciones que fueran aplicables en virtud de lo establecido por las disposiciones de la jurisdicción respectiva, **expresados en la moneda del país** en que se hubiesen encontrado situados, colocados o utilizados económicamente los bienes, **deberán convertirse al tipo de cambio vendedor que considera el artículo 155** (BNA)**, correspondiente a la fecha en que se produzca su enajenación**.

==========

RENTAS DE TERCERA CATEGORIA DE FUENTE EXTRANJERA

Art. 144 de la LIG

RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA OBTENIDAS POR SUJETOS EMPRESA

Las **ganancias de fuente extranjera obtenidas por** los responsables a los que se refieren los **incisos a) a d) del artículo 53 de la LIG** (SOCIEDADES DE CAPITAL, DEMAS SOCIEDADES, FIDEICOMISOS TRANSPARENTES, EXPLOTACIONES UNIPERSONALES), y en el **último párrafo del artículo 53 de la LIG** (PROFESIONALES U OFICIOS QUE COMPLEMENTEN LA ACTIVIDAD CON UNA EXPLOTACION COMERCIAL) y aquellas por las que resulten responsables los sujetos comprendidos en el inciso f) del artículo 116 de la LIG, incluyen, cuando así corresponda:

RENTAS DE ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES DEL EXTERIOR

Art. 144 inciso a) de la LIG

a) Las atribuibles a los establecimientos permanentes definidos en el artículo 125 de la LIG.

DIVIDENDOS Y UTILIDADES DE SOCIEDADES DEL EXTERIOR, GANANCIAS DE FCI Y FIDEICOMISOS DEL EXTERIOR

Art. 144 inciso b) de la LIG

b) Las que les resulten atribuibles en su carácter de accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios de sociedades y otros entes constituidos en el exterior -incluyendo fondos comunes de inversión o entidades con otra denominación que cumplan iguales funciones y fideicomisos o contratos similares-, sin que sea aplicable en relación con los dividendos y utilidades, lo establecido en el artículo 68. (NO RESULTA DE APLICACIÓN PARA LAS RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA LA NO COMPUTABILIDAD DEL ART. 68 DE LA LIG)

BIENES EXPORTADOS PRODUCTO DE UN CONTRATO DE ALQUILER CON OPCION A COMPRA CON UN INQUILINO DEL EXTERIOR

Art. 144 inciso c) de la LIG

c) Las originadas por el ejercicio de la opción de compra en el caso de bienes exportados desde el país a raíz de contratos de locación con opción de compra celebrados con locatarios del exterior.

RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA OBTENIDAS POR PERSONAS HUMANAS Y SUCESIONES INDIVISAS

Art. 144 segundo párrafo de la LIG

En el caso de **personas humanas y sucesiones indivisas** residentes en el país, también constituyen ganancias de fuente extranjera de la tercera categoría:

RENTAS DE ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES DEL EXTERIOR

(i) las atribuibles a establecimientos permanentes definidos en el artículo 125 de la LIG y

RENTAS DECLARADAS POR TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL

(ii) las que resulten imputadas conforme las previsiones de los **incisos d)** (TRUST, FIDEICOMISOS, FUNDACIONES DE INTERES PRIOVADO, ETC.)**, inciso e)** (SOCIEDADES SIN PERSONALIDAD FISCAL) **e inciso f)** (SOCIEDADES CON PERSONALIDAD FISCAL) **del artículo 130 de la LIG**, en tanto no correspondan a otras categorías de ganancias.

La reglamentación establecerá el procedimiento de determinación de tales rentas, teniendo en cuenta las disposiciones de las leyes de los impuestos análogos que rijan en los países de constitución o ubicación de las referidas entidades o de las normas contables aplicables en estos.

COMPENSACIONES EN DINERO O EN ESPECIE, VIATICOS

Art. 144 tercer párrafo de la LIG

Cuando proceda el cómputo de las compensaciones contempladas por el **segundo párrafo del artículo 53 de la LIG** a raíz de actividades incluidas en él desarrolladas en el exterior, se considerará ganancia de la tercera categoría a la totalidad de ellas, sin perjuicio de la deducción de los gastos necesarios reembolsados a través de ella o efectuados para obtenerlas, siempre que se encuentren respaldados por documentación fehaciente.

Art. 53 segundo párrafo de la LIG

"*También se considerarán ganancias de esta categoría las compensaciones en dinero y en especie, los viáticos, etcétera, que se perciban por el ejercicio de las actividades incluidas en este artículo, en cuanto excedan de las sumas que la Administración Federal de Ingresos Públicos juzgue razonables en concepto de reembolso de gastos efectuados*".

==========

DETERMINACION DEL RESULTADO IMPOSITIVO DE UN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE DEL EXTERIOR

Art. 145 de la LIG

SE DEBE EXCLUIR LAS GANANCIAS DE FUENTE ARGENTINA

Para determinar el resultado impositivo de los establecimientos permanentes definidos en el artículo 125 de la LIG, **deberán excluirse las ganancias de fuente argentina** atribuibles a los mismos, así como los costos, gastos y otras deducciones relacionadas con su obtención.

SE DEBE TENER EN CUENTA LAS PRESUNCIONES DE GANANCIA NETA DE FUENTE ARGENTINA ESTABLECIDAS EN EL ART. 104 DE LA LIG

Para excluir las ganancias de fuente argentina, se considerará ganancia neta, la ganancia neta presumida por el **artículo 104 de la LIG** -o aquellas disposiciones a las que alude su último párrafo- y como costos, gastos y deducciones, la proporción de los ingresos no incluida en la misma, procedimiento que se aplicará aun cuando las ganancias de fuente argentina sean ganancias exentas.

Observación:

Se debe tener presente que, si un establecimiento permanente del exterior obtiene rentas de fuente argentina, nos encontramos frente a rentas de fuente argentina obtenidas por un beneficiario del exterior.

Por lo tanto, el establecimiento permanente del exterior (sujeto no residente), tributa por esas rentas de fuente argentina a través del régimen de retención en la fuente con carácter de pago único y definitivo tipificado en los art. 102 y 104 de la LIG.

==========

ASIGNACION DEL RESULTADO IMPOSITIVO DE UN ESTABLECIMIENTO PERMANENTES DEL EXTERIOR

ASIGNACION DE LOS DIVIDENDOS A LOS ACCIONISTAS DE SOCIEDADES DEL EXTERIOR

Art. 146 de la LIG

LOS TITULARES DE ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES DEL EXTERIOR DEBEN DECLARAR LOS RESULTADOS DE LOS ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES AUNQUE NO SE HAYAN DISTRIBUIDO

Los titulares residentes en el país de los establecimientos permanentes definidos en el artículo 125 de la LIG, se asignarán los resultados impositivos de fuente extranjera de los mismos, **aun cuando los beneficios no les hubieran sido remesados ni acreditados** en sus cuentas.

ACCIONISTAS DE SOCIEDADES POR ACCIONES DEL EXTERIOR

Idéntico criterio aplicarán los accionistas residentes en el país de sociedades por acciones constituidas o ubicadas en el exterior. (CON LA ACLARACION QUE REALIZA EL ART. 293 DEL D.R. DE LA LIG)

> **Art. 293 del D.R. de la LIG**
>
> RENTAS DE TERCERA CATEGORIA DE FUENTE EXTRANJERA. ACCIONISTAS RESIDENTES EN EL PAIS DE SOCIEDADES DEL EXTERIOR
>
> Lo dispuesto en el **primer párrafo del artículo 146 de la LIG** será de aplicación para los accionistas residentes en el país, respecto de las ganancias provenientes de sociedades constituidas o ubicadas en el exterior, **siempre que se cumplan las condiciones previstas en los incisos e) o f) del artículo 130 de la LIG**.

LOS QUEBRANTOS DE FUENTE EXTRANJERA POR ENAJENACION DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS NO SE DISTRIBUYEN A SUS TITULARES. SE COMPUTAN EN EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

La asignación dispuesta en el párrafo anterior **no regirá respecto de los quebrantos de fuente extranjera** atribuibles a dichos establecimientos y **originados por la enajenación** de acciones, cuotas o participaciones sociales -incluidas las cuotas parte de los fondos comunes de inversión o instituciones que cumplan la misma función- los que, expresados en la moneda del país en el que se encuentran instalados, **serán compensados en la forma dispuesta en el artículo 132**. (QUEBRANTOS ESPECIFICOS)

==========

ASIGNACION DEL RESULTADO IMPOSITIVO (EN EL CASO DE LAS DEMAS SOCIEDADES, FIDEICOMISOS TRANSPARENTES, EXPLOTACIONES UNIPERSONALES, Y PROFESIONES U OFICIOS QUE SE COMPLEMENTEN CON UNA EXPLOTACION COMERCIAL)

Art. 147 de la LIG

El resultado impositivo de fuente extranjera de los sujetos comprendidos en los **incisos b) a d) y en último párrafo del artículo 53 de la LIG** (DEMAS SOCIEDADES, FIDEICOMISOS TRANSPARENTES, EXPLOTACIONES UNIPERSONALES Y PROFESIONES U OFICIOS QUE SE COMPLEMENTEN CON UNA EXPLOTACION COMERCIAL), **se tratará en la forma prevista en el artículo 54 de la LIG**, no aplicando a tal efecto las disposiciones de su último párrafo.

LOS QUEBRANTOS DE FUENTE EXTRANJERA POR ENAJENACION DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS NO SE DISTRIBUYEN A SUS TITULARES. SE COMPUTAN EN LA ESTRUCTURA DEL EXTERIOR

El tratamiento dispuesto precedentemente **no se aplicará respecto de los quebrantos de fuente extranjera provenientes de la enajenación** de acciones, valores representativos y certificados de depósito de acciones y demás valores, cuotas y participaciones sociales -incluidas cuotapartes de fondos comunes de inversión o entidades con otra denominación que cumplan iguales funciones y certificados de participación de fideicomisos financieros y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares-, monedas digitales, títulos, bonos y demás, **los que serán compensados por la sociedad, empresa o explotación unipersonal en la forma establecida en el artículo 132**. (QUEBRANTOS ESPECIFICOS)

==========

VALUACION DE LAS EXISTENCIAS DE BIENES DE CAMBIO EN EL EXTERIOR. ADECUACIONES

Art. 148 de la LIG

APLICACIÓN DEL ART. 56 DE LA LIG CON ADECUACIONES

APLICACIÓN DEL ART. 59 DE LA LIG CON ADECUACIONES

La existencia de bienes de cambio -excepto inmuebles- de los establecimientos permanentes definidos en el artículo 125 de la LIG y de los adquiridos o elaborados fuera del territorio nacional por residentes en el país, para su venta en el extranjero, se computarán, según la naturaleza de los mismos, **utilizando los métodos establecidos en el artículo 56 de la LIG**, **sin considerar las actualizaciones** previstas respecto de los mismos y aplicando las restantes disposiciones de dicho artículo con las adecuaciones y agregados que se indican a continuación:

VALUACION DE LA HACIENDA DE ESTABLECIMIENTOS DE CRIA

Art. 148 inciso a) de la LIG

a) El valor de la hacienda de los establecimientos de cría se determinará aplicando el método establecido en el **inciso d), apartado 2, del artículo 56 de la LIG** (SE APLICA EL METODO DE VALUACION DE INVERNADA: PRECIO DE PLAZA AL CIERRE DEL EJERCICIO MENOS GASTOS DE VENTA);

VALUACION DE LAS EXISTENCIAS DE LA EXPLOTACIONES FORESTALES

Art. 148 inciso b) de la LIG

b) El valor de las existencias de las explotaciones forestales se establecerá considerando el **costo de producción**.

POSIBILIDAD DE ACTUALIZAR EL COSTO

Cuando los países en los que se encuentren instalados los establecimientos permanentes que realizan la explotación, en sus impuestos análogos al impuesto a las ganancias, **admitan las actualizaciones** de dicho costo o **apliquen ajustes de carácter global o integral para contemplar los efectos que produce la inflación** en el resultado impositivo, **el referido costo se actualizará** tomando en cuenta las distintas inversiones que lo conforman, desde la fecha de realización de las mismas hasta la de cierre del ejercicio, en función de la variación experimentada por los índices de precios considerados en dichas medidas entre aquellas fechas o por aplicación de los coeficientes elaborados por esos países tomando en cuenta aquella variación, aplicables durante el lapso indicado.

La actualización que considera este inciso, procederá siempre que se acrediten los tratamientos adoptados en los países de instalación de los establecimientos y los índices o coeficientes que los mismos utilizan a efectos de su aplicación;

VALUACION DE LAS EXISTENCIAS DE MINAS Y CANTERAS

Art. 148 inciso c) de la LIG

c) El valor de las existencias de productos de minas, canteras y bienes análogos se valuarán de acuerdo con lo establecido en el **inciso b) del artículo 56 de la LIG**. (SE APLICA EL METODO DE VALUACION DE PRODUCTOS ELABORADOS).

VALUACION DE INMUEBLES Y OBRAS EN CONSTRUCCION QUE SEAN BIENES DE CAMBIO

Art. 148 segundo párrafo de la LIG

Tratándose de inmuebles y obras en construcción que revistan el carácter de bienes de cambio, el valor de las existencias se determinará aplicando las normas del **artículo 59 de la LIG**, **sin computar las actualizaciones** que el mismo contempla. (SEGÚN SE TRATE DE INMUEBLES ADQUIRIDOS, INMUEBLES CONSTRUIDOS, OBRAS EN CONSTRUCCION, O MEJORAS)

==========

ENAJENACION DE BIENES DE USO, BIENES INTANGIBLES, INVERSIONES Y OTROS BIENES. DETERMINACION DEL COSTO COMPUTABLE

Art. 149 de la LIG

Cuando se enajenen bienes que forman parte del activo fijo de los establecimientos permanentes definidos en el artículo 125 de la LIG, o hubieran sido adquiridos, elaborados o construidos en el exterior por residentes en el país, para afectarlos a la producción de ganancias de fuente extranjera, **el costo computable**, de acuerdo con la naturaleza de los bienes enajenados, **se determinará de acuerdo con las disposiciones de los artículos 62** (COSTO COMPUTABLE PARA BIENES MUEBLES AMORTIZABLES)**, artículo 63** (COSTO COMPUTABLE PARA INMUEBLES)**, artículo 64** (COSTO COMPUTABLE PARA BIENES INTANGIBLES)**, articulo 65** (COSTO COMPUTABLE PARA ACCIONES, PARTICIPACIONES SOCIALES Y FCI)**, artículo 67** (COSTO COMPUTABLE PARA TITULOS PUBLICOS, BONOS Y DEMAS VALORES) **y artículo 69 de la LIG** (COSTO COMPUTABLE PARA OTROS BIENES), **sin considerar las actualizaciones** que los mismos puedan contemplar.

Respecto de la posibilidad de aplicar de actualizaciones resulta de aplicación el art. 151 de la LIG.

AMORTIZACIONES

En los casos en que autoricen la disminución del costo en el importe de amortizaciones, las mismas serán las determinadas según las disposiciones de este Título.

CASOS EN LOS CUALES NO SE PUEDE COMPUTAR EL COSTO

Cuando se enajenen acciones provenientes de revalúos o ajustes contables o recibidas como dividendo antes de la vigencia de este Título y emitidas por la sociedad que efectuó la distribución, **no se computará costo alguno**.

TITULOS PUBLICOS, BONOS OTROS TITULOS VALORES EMITIDOS POR ESTADOS EXTRANJEROS O POR SOCIEDADES DEL EXTERIOR

Art. 149 segundo párrafo de la LIG

Tratándose de títulos públicos, bonos u otros títulos valores emitidos por Estados extranjeros, sus subdivisiones políticas o entidades oficiales o mixtas de dichos Estados y subdivisiones, así como por sociedades o entidades constituidas en el exterior, el costo impositivo considerado por el **artículo 67** será el costo de adquisición.

==========

ENAJENACION EN EL EXTERIOR DE BIENES MUEBLES EXPORTADOS PARA CONSUMO EN EL EXTERIOR. DETERMINACION DEL COSTO COMPUTABLE

Art. 150 de la LIG

COSTO COMPUTABLE MAS GASTOS DE TRANSPORTE Y SEGUROS MENOS AMORTIZACIONES

Cuando se enajenen en el exterior cosas muebles allí remitidas por residentes en el país, bajo el **régimen de exportación para consumo**, para aplicarlas a la producción de rentas de fuente extranjera, **el costo computable** estará dado por el valor impositivo atribuible al residente en el país al inicio del ejercicio en que efectuó la remisión o, si la adquisición o finalización de la elaboración, fabricación o construcción hubiera tenido lugar con posterioridad a la iniciación del ejercicio, el costo establecido según las disposiciones de los artículos aplicables que regulan la determinación del costo computable a efectos de la determinación de las ganancias de fuente argentina, **incrementados, de corresponder, en los gastos de transporte y seguros hasta el país al que se hubieran remitido** y **disminuidos en las amortizaciones** determinadas según las disposiciones de este Título que resulten computables a raíz de la afectación del bien a la producción de ganancias de fuente extranjera.

El mismo criterio se aplicará cuando se enajenen bienes que encontrándose utilizados o colocados económicamente en el país, fueran utilizados o colocados económicamente en el exterior con el mismo propósito, con las salvedades impuestas por la naturaleza de los bienes enajenados.

Respecto de la posibilidad de aplicar de actualizaciones resulta de aplicación el art. 151 de la LIG.

==========

ACTUALIZACION DEL COSTO COMPUTABLE. EN LAS RENTAS DE TERCERA CATEGORIA EL COSTO COMPUTABLE SE DETERMINA EN MONEDA DURA

Art. 151 de la LIG

Cuando los países en los que están situados los bienes a los que se refieren los **artículos 149 y 150 de la LIG**, cuya naturaleza responda a la de los comprendidos en los **artículos 62** (BIENES MUEBLES AMORTIZABLES), **artículo 63** (INMUEBLES), **artículo 64** (BIENES INTANGIBLES), **articulo 65** (ACCIONES PARTICIPACIONES SOCIALES Y FCI) y **artículo 67** (TITULOS PUBLICOS, BONOS Y DEMAS VALORES) de la LIG, o aquellos en los que estén instalados los establecimientos permanentes definidos en el artículo 125 de la LIG de cuyo activo formen parte dichos bienes, **admitan en sus legislaciones relativas a los impuestos análogos al impuesto a las ganancias**, la **actualización de sus costos** a fin de **determinar la ganancia bruta proveniente de su enajenación** o adopten **ajustes de carácter global o integral** que causen el mismo efecto, **los costos contemplados en los artículos 149 y 150 de la LIG**, **podrán actualizarse** desde la fecha en que, de acuerdo con los mismos, deben determinarse hasta la de enajenación, en función de la variación experimentada en dicho período por los índices de precios o coeficientes elaborados en función de esa variación que aquellas medidas consideren, aun cuando en los ajustes antes aludidos se adopten otros procedimientos para determinar el valor atribuible a todos o algunos de los bienes incluidos en este párrafo.

Art. 151 segundo párrafo de la LIG

Igual tratamiento corresponderá cuando los referidos países apliquen alguna de las medidas indicadas respecto de las sumas invertidas en la elaboración, construcción o fabricación de bienes muebles amortizables o en construcciones o mejoras efectuadas sobre inmuebles, en cuyo caso la actualización se efectuará desde la fecha en que se realizaron las inversiones hasta la fecha de determinación del costo de los primeros bienes citados y de las construcciones o mejoras efectuadas sobre inmuebles o, en este último supuesto, hasta la de enajenación si se tratara de obras o mejoras en curso a esa fecha.

PAISES QUE NO TIENEN IMPUESTO ANALOGO AL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Art. 151 tercer párrafo de la LIG

Si los países aludidos en el primer párrafo no establecen en sus legislaciones impuestos análogos al impuesto a las ganancias, pero admiten la actualización de valores a los efectos de la aplicación de los tributos globales sobre el

patrimonio neto o sobre la tenencia o posesión de bienes, los índices que se utilicen en forma general a esos fines podrán ser considerados para actualizar los costos de los bienes indicados en el primer párrafo de este artículo.

EN LAS RENTAS DE TERCERA CATEGORIA (FUENTE EXTRANJERA) EL COSTO COMPUTABLE SE DETERMINA EN MONEDA DURA

Art. 151 cuarto párrafo de la LIG

A efectos de las actualizaciones previstas en los párrafos precedentes, si **los costos o inversiones** actualizables deben computarse en moneda argentina, se convertirán a la moneda del país en el que se hubiesen encontrado situados, colocados o utilizados económicamente los bienes, **al tipo de cambio vendedor que considera el artículo 155 (BNA), correspondiente a la fecha en que se produzca la enajenación de los bienes** a los que se refieren los artículos 149 y 150.

Art. 151 quinto párrafo de la LIG

La diferencia de valor establecida a raíz de la actualización se sumará a los costos atribuibles a los bienes, cuando proceda la aplicación de lo establecido en el párrafo anterior, la diferencia de valor expresada en moneda extranjera se convertirá a moneda argentina, aplicando el tipo de cambio contemplado en el mismo correspondiente a la fecha de finalización del período abarcado por la actualización.

EL CALCULO DE LAS AMORTIZACIONES SE REALIZA SOBRE EL VALOR ACTUALIZADO

Art. 151 sexto párrafo de la LIG

Tratándose de bienes respecto de los cuales la determinación del costo computable admite la deducción de amortizaciones, estas se calcularán sobre el importe que resulte de adicionar a sus costos las diferencias de valor provenientes de las actualizaciones autorizadas.

Art. 151 último párrafo de la LIG

El tratamiento establecido en este artículo, deberá respaldarse con la acreditación fehaciente de los aplicados en los países extranjeros que los posibilitan, así como con la relativa a la procedencia de los índices de precios o coeficientes utilizados.

==========

DISPOSICION DE FONDOS O BIENES EN EL EXTERIOR A FAVOR DE TERCEROS QUE NO SEAN EN INTERES DE LA EMPRESA.

Art. 152 de la LIG

SOCIEDADES DE CAPITAL

Cuando los residentes incluidos en el **inciso d) del artículo 116 de la LIG** (SOCIEDADES DE CAPITAL), **dispongan en favor de terceros de fondos afectados a la generación de ganancias de fuente extranjera** o provenientes de las mismas **o de bienes** situados, colocados o utilizados económicamente en el exterior, **sin que tales disposiciones respondan a operaciones realizadas en interés de la empresa**, **se presumirá, sin admitir prueba en contrario**, una ganancia de fuente extranjera gravada equivalente a un interés con capitalización anual no inferior al mayor fijado para créditos comerciales por las instituciones del país en el que se encontraban los fondos o en el que los bienes estaban situados, colocados o utilizados económicamente.

ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES

Art. 152 segundo párrafo de la LIG

Igual presunción regirá respecto de las disposiciones en favor de terceros que, no respondiendo a operaciones efectuadas en su interés, efectúen los establecimientos permanentes definidos en el artículo 125 de la LIG de fondos o bienes que formen parte de su activo, en cuyo caso el interés considerado como referencia para establecer la ganancia presunta, será el mayor fijado al efecto indicado en el párrafo precedente por las instituciones bancarias de los países en los que se encuentren instalados.

NO RESULTA DE APLICACIÓN LA PRESUNCION

Art. 152 tercer párrafo de la LIG

Este artículo no se aplicará a las entregas que efectúen a sus socios las sociedades comprendidas en el **apartado 2 del inciso a) del artículo 73 de la LIG** (SRL, SCS Y SCA) ni a las que los referidos **establecimientos permanentes** realicen a sus titulares residentes en el país, así como a las disposiciones a cuyo respecto sea de aplicación el artículo 127 de la LIG (SOCIEDADES CONTROLADAS).

==========

ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES DEL EXTERIOR QUE REALICEN ACTIVIDADES DE EMPRESAS DE CONSTRUCCION

Art. 153 de la LIG

APLICACIÓN DEL ART. 77 DE LA LIG CON ADECUACIONES

En el caso de establecimientos permanentes definidos en el artículo 125 de la LIG que realicen las **operaciones contempladas en el artículo 77 de la LIG** (EMPRESAS DE CONSTRUCCION), a los efectos de la declaración del resultado bruto **se aplicarán las disposiciones contenidas en el artículo 77 de la LIG**, **con excepción** de las incluidas en el tercer párrafo del inciso a) de su primer párrafo (NO SE REQUIERE LA APROBACION DE LA AFIP) y en su tercer párrafo (AUTORIZACION DE LA AFIP).

EMPRESAS CONSTRUCTURAS DEL PAIS QUE OPEREN EN EL EXTERIOR SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL EXTERIOR

Cuando las referidas operaciones sean realizadas en el exterior por empresas constructoras residentes en el país, sin que su realización configure la constitución de un establecimiento permanente definido en el art. 125 de la LIG, el resultado bruto se declarará en la forma establecida en el cuarto párrafo del artículo 77 de la LIG.

==========

MINAS, CANTERAS Y BOSQUES NATURALES DEL EXTERIOR

Art. 154 de la LIG

APLICACIÓN DEL ART. 78 DE LA LIG

En el caso de minas, canteras y bosques naturales ubicados en el exterior, serán de aplicación las disposiciones contenidas en el artículo 78.

Cuando a raíz de los principios jurídicos relativos a la propiedad del subsuelo, no resulte de aplicación el primer párrafo del artículo 78 de la LIG, la AFIP, autorizará otros sistemas destinados a considerar el agotamiento de la substancia productiva, fundados en el valor atribuible a la misma antes de iniciarse la explotación.

> **Art. 78 primer párrafo de la LIG**
>
> "*El valor impositivo de las minas, canteras, bosques y bienes análogos estará dado por la parte del costo atribuible a los mismos, más, en su caso, los gastos incurridos para obtener la concesión*".

Respecto de los bosques naturales, no regirá lo dispuesto en el artículo 79. (LA AFIP NO PODRA FIJAR COEFICIENTES DE GANANCIA BRUTA)

==========

TIPO DE CAMBIO PARA CONVERTIR A PESOS LAS OPERACIONES EN MONEDAS DE DISTINTOS PAISES. TRATAMIENTO DE LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO

Art. 155 de la LIG

APLICACIÓN DE LA COTIZACION DEL BNA (TIPO COMPRADOR O TIPO VENDEDOR) AL CIERRE DEL DIA EN QUE SE CONCRETO LA OPERACIÓN (SALVO EL CASO DE ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES DEL EXTERIOR)

Salvo respecto de las ganancias atribuibles a establecimientos permanentes definidos en el artículo 125 de la LIG, **las operaciones en moneda de otros países** computables para determinar las ganancias de fuente extranjera de residentes en el país, **se convertirán a moneda argentina al tipo de cambio comprador o vendedor, según corresponda, conforme a la cotización del Banco de la Nación Argentina al cierre del día en el que se concreten las operaciones** y de acuerdo con las disposiciones que, en materia de cambios, rijan en esa oportunidad.

LA DIFERENCIAS DE CAMBIO POR REVALUACION DE SALDOS ESTA GRAVADA

LA DIFERENCIA DE CAMBIO ENTRE LA REVALUACION Y EL MOMENTO DEL PAGO ESTA GRAVADA

Art. 155 segundo párrafo de la LIG

Cuando las operaciones comprendidas en el párrafo anterior, o los créditos originados para financiarlas, den lugar a **diferencias de cambio**, las mismas, establecidas por **revaluación anual de saldos impagos** o por **diferencia entre la última valuación y el importe del pago** total o parcial de los saldos, **se computarán a fin de determinar el resultado impositivo de fuente extranjera**.

AL INGRESAR LA MONEDA EXTRANJERA AL PAIS LA DIFERENCIA DE CAMBIO ESTA GRAVADA (RENTA DE FUENTE EXTRANJERA)

AL DISPONER DE LA MONEDA EXTRANJERA EN EL EXTERIOR LA DIFERENCIA DE CAMBIO ESTA GRAVADA (RENTA DE FUENTE EXTRANJERA)

Art. 155 tercer párrafo de la LIG

Si las divisas que para el residente en el país originaron las operaciones y créditos a que se refiere el párrafo anterior, **son ingresadas al territorio nacional** o **dispuestas en cualquier forma en el exterior** por los mismos, **las diferencias de cambio que originen esos hechos se incluirán en sus ganancias de fuente extranjera**.

Art. 286 del D.R. de la LIG.

La ganancia neta de fuente extranjera no atribuible a un establecimiento permanente del exterior (LAS OBTENIDAS EN FORMA DIRECTA EN EL EXTERIOR) -excepto que la ley o las normas reglamentarias establezcan expresamente otro tratamiento para determinados ingresos o erogaciones- **se convertirá conforme las siguientes fechas y tipos de cambio**:

1. **Los ingresos y deducciones computables** expresados en moneda extranjera, al **tipo de cambio comprador (LOS INGRESOS)** o al **tipo de cambio vendedor (LAS DEDUCCIONES)**, contemplado en el primer párrafo del artículo 155 de la LIG (BNA), **correspondiente al día en que aquellos ingresos y deducciones se devenguen, perciban o paguen**, según corresponda, conforme las disposiciones de los artículos 24 de la LIG (NORMAS DE IMPUTACION PARA RENTAS DE FUENTE ARGENTINA) y artículo 130 de la LIG (NORMAS DE IMPUTACION PARA RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA).

2. **Los costos o inversiones computables** a los efectos de determinar la ganancia por enajenación de bienes expresados en moneda extranjera, así como las actualizaciones que resultaran aplicables, **al tipo de cambio vendedor** que considera el artículo 155 (BNA), **correspondiente a la fecha en que se produzca la enajenación de esos bienes**.

RESUMIENDO

Rentas de fuente extranjera obtenidas en forma directa

Las rentas de fuente extranjera obtenidas en forma directa se convierten a pesos renta por renta a medida que se generan (devengado o percibido según el tipo de renta). El mismo procedimiento se aplica para los costos gastos y deducciones de fuente extranjera.

Los ingresos BNA TIPO COMPRADOR del devengamiento o percepción según el tipo de renta.

Las deducciones BNA TIPO VENDEDOR del devengamiento o percepción según el tipo de renta.

Los costos y las inversiones BNA TIPO VENDEDOR del momento de la enajenación.

Rentas de fuente extranjera obtenidas a través de un establecimiento permanente del exterior

Las rentas de fuente extranjera obtenidas a través de un establecimiento permanente del exterior, se acumulan en moneda extranjera hasta la fecha de cierre de ejercicio del establecimiento permanente.

Se convierten a pesos a la fecha de cierre de ejercicio del establecimiento permanente.

Si el resultado del establecimiento permanente del exterior es positivo, es ganancia, BNA TIPO COMPRADOR.

Si el resultado del establecimiento permanente del exterior es negativo, es pérdida, BNA TIPO VENDEDOR.

JURISPRUDENCIA

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

Al ingresar la moneda extranjera el país la diferencia de cambio está gravada

Al disponer de la moneda extranjera en el exterior la diferencia de cambio está gravada

TNT Logistics Argentina SA TFN Sala D del 20.10.2021

Art. 155 de la LIG
Tenencia de moneda extranjera en el exterior
Ganancia por diferencia de cambio

"*En la fecha se reúne la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, Integrada por la Dra. Edith Viviana Gómez (Vocalía de la 10° Nominación), la Dra. Agustina O'Donnell (Vocalía de la 11° Nominación) y el Dr. Daniel Alejandro Martin (Vocalía de la 12° Nominación), para dictar sentencia en el Expediente N° 30.538-I, caratulado: "TNT LOGISTICS ARGENTINA S.A. s/ apelación,*

La Dra. O'Donnell dijo:

LA AFIP RECHAZO EL RECURSO DE REPETICION

I- TNT Logistics Argentina S.A. interpone el recurso de apelación previsto en el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra la Resolución N° 209/2007, dictada el 25 de octubre de 2007 por la División Revisión y Recursos de la Dirección General Microcentro de la Administración Federal de ingresos Públicos mediante la cual ***se rechazó el recurso de repetición por un monto de $1.115 359,28*** *que es el monto que arrojó la* ***declaración jurada rectificativa 1*** *presentada en el impuesto a las ganancias del periodo fiscal 2002. Allí también solicita el reconocimiento de un quebranto atribuible al mismo periodo por la suma de $1.018.135,73.*

SE INCLUYERON EN LA DDJJ INGRESOS NO COMPUTABLES

TENENCIA DE DOLARES EN EL EXTERIOR

EN UNA CUENTA CORRIENTE ROTATIVA EN UNA ENTIDAD FINANCIERA

Ello, corolario de ***haber incluido en la misma ingresos que, según dice, eran no computables****. Sostiene, más precisamente, que si bien* ***en la declaración jurada original no había gravado las diferencias de cambio positivas*** *originadas en la devaluación del peso argentino frente al dólar estadounidense dispuesta por la ley 25.561 y sus reglamentaciones* ***por la mera tenencia de divisas en el exterior -no consumidas ni repatriadas*** *en el mismo periodo-* ***por una colocación en dólares en una "cuenta corriente rotativa" en una entidad financiera****, TNT Post Group Finance BV, radicada en Holanda, conforme al contrato de préstamo vigente al 1° de enero de 2000, luego al rectificar dicha declaración si las gravó y abonó el gravamen resultante.*

APLICACIÓN DEL ART. 155 DE LIG

LAS DIVISAS NO INGRESARON AL PAIS

NO SE DISPUSO DE LAS DIVISAS EN EL EXTERIOR

Alega que el tratamiento correcto era el de la declaración jurada original ya que no se daban las circunstancias descriptas por el art. 158 (HOY ART. 155 DE LA LIG) *de la ley del impuesto a las ganancias (t.v), es decir que* ***las divisas no habían sido reingresadas al territorio nacional, ni dispuestas de ninguna forma en el exterior*** *en el año 2002.*

Sigue diciendo que interpuso el reclamo de repetición previsto en el art. 81 de la ley 11.683 en sede administrativa a fin de obtener la devolución de lo ingresado en exceso, para lo cual afirma que cuando dicha norma exige que el dinero se encuentre dispuesto se refiere a consumido.

NO HAY NINGUN ACTO DE DISPOSICION DE LOS FONDOS EN EL EXTERIOR

Destaca e insiste en que ***no ha hecho ningún acto de disposición sobre los fondos*** *comprendidos en el reclamo de repetición y aclara que considera legítimo el pago del gravamen efectuado por las diferencias positivas de los fondos que tenía en el exterior que si fueron consumidos y/o repatriados que si le generaron ganancias.*

PARA LA AFIP LAS DIVISAS ESTUVIERON A DISPOSICION EN EL EXTERIOR PARA SER UTILIZADAS

Se agravia en su presentación en esta Instancia que ***el juez administrativo*** *rechaza el recurso de repetición con fundamento en que las divisas que generaron las diferencias de cambio positivas* ***estuvieron a disposición de TNT durante el ejercicio en cuestión, ya sea para realizar pagos y/o transferencias al país, es decir, se trataba de dinero dispuesto en el exterior para ser utilizado*** *por la rubrada según su criterio, posición que valida con el certificado de TNT Post Group Financie BV de Holanda obrante a fs. 24 de las act. adm. y a fs. 41 de este expediente.*

Sostiene, por el contrario, que ***no ha dispuesto ni repatriado los fondos*** *y, además, que* ***las diferencias de cambio*** *a las que alude el art. 158* (HOY ART 155 DE LA LIG) *de la ley* ***son solamente las que provienen de operaciones****, término que* ***no comprende cualquier acto de simple administración del patrimonio, como los que se realizan sobre una cuenta corriente bancaria****, porque la norma alude a actos de disposición o enajenación, de bienes y/o derechos.*

Por último, aporta prueba documental y ofrece la producción de prueba pericial contable y, por las razones que invoca, solicita que se haga lugar al recurso de repetición, con costas.

Corrido el traslado del mismo a la representación fiscal, aclara, en primer lugar, que solo certifica el pago por $211.290 ingresado en forma bancaria y, a continuación, solicita por los argumentos que allí expone que se confirme su acto, también con costas.

II- A fs. 88 se abrió la causa a prueba, obrando a fs. 104/108 el informe pericial contable.

A fs.125 se elevaron los autos a consideración de la Sala y a fs. 132, luego de hacer saber a las partes su composición, se pusieron los autos para alegar, los que obran agregados a fs. 133/135 y 136/138, de la recurrente y del Fisco Nacional, respectivamente.

A fs. 227 se ponen los autos a sentencia

SENTENCIA DEL TFN

FONDOS DEPOSITADOS EN UNA CUENTA EN EL EXTERIOR EN UNA EMPRESA FINANCIERA DEL GRUPO

*III- No se encuentra en discusión que en el periodo fiscal 2002 TNT **tenía depositados fondos en una cuenta en el exterior en una empresa financiera del grupo**, TNT Post Group Finance BV, radicada en Holanda, en virtud de la operatoria de 'cuenta corriente rotativa' por un contrato vigente desde el 1 ° de enero de 2000.*

CREDITO EN EL EXTERIOR A 12/2002 U$S 1.836.746

CAPITAL U$S 1.812.619

INTERESES U$S 71.360

*A fs. 41 obra documentación expedida por TPG Finance BV, aportada por TNT en esta instancia, que acredita **el crédito que tenía a su favor en 12/2002 era de USD 1.836.746,08 (USD1.812.619,46 cap. + USD 71.360,59 int.)**.*

SALDO AL INICIO DEL EJERCICIO U$S 2.474.867

DEBITOS: COMISION POR MANTENIMIENTO, REGALIAS, COMPRAS DE EMPRESAS Y OTROS GASTOS

SALDO AL CIERRE DEL EJERCICIO U$S 1.812.619

*A fs. 43 ob ra en papel de trabajo los movimientos de la cuenta corriente rotativa, con **diferentes débitos del monto del préstamo que al inicio del ejercicio era de USD2.474.867.72**, por conceptos tales como **comisión por mantenimiento, regalías, compra de empresas y otros gastos**, que hicieron que al cierre del periodo el saldo fuera de USD 1.812.619,46.*

No discuten tampoco las partes las diferencias de cambio positivas que la tenencia de TNT en el exterior generó en el periodo fiscal 2002, producto de la devaluación del peso argentino por la ley 25.561 y sus reglamentaciones, ni que estas fueron registradas por TNT en su contabilidad, lo cual, por otra parte, surge de los resultados de la prueba pericial contable producida en esta instancia, que no ha merecido observación alguna de las partes.

*En efecto, en el informe obrante a fs. 105/108, al contestar el Punto c), los expertos señalan que en la cuenta del mayor general N° 530.100.100 **se registran $6.032.216,66 en concepto de diferencias de cambio positivas**, y que asi también se expone en la Nota 18 de los Estados Contables cerrados al 31.12.2002.*

*Hacen saber allí también que tales diferencias se originan en **un crédito original de USD 2.474.867,72**, según registros de la cuenta N° 117.100.105 del mismo libro, e informan que ". ..las diferencias positivas no computadas en la declaración jurada original del impuesto a las ganancias totaliza la suma de $ 4.204.876.53" es decir que por los fondos registrados en esa misma cuenta y por la misma operatoria, TNT incluyo una parte de las diferencias de cambio positivas en la base imponible de la declaración jurada del impuesto a las ganancias.*

*La cuestión, entonces, **consiste en establecer si TNT debió también incluir las diferencias de cambio positivas originadas en el resto de los fondos, es decir aquella parte que no afecto al pago de comisiones, regalías, compras de empresas y otros gastos, pero que estaban acreditados en la misma cuenta** y conformaban, por ende, el mismo activo financiero.*

La respuesta debe buscarse, entonces, en el art 158 de la ley del impuesto a las ganancias (t.v.)

Dicha norma disponía que,

ART. 155 LIG

"Salvo respecto de las ganancias atribuibles a establecimientos permanentes definidos en el artículo 128, las operaciones en moneda de otros países computables para determinar las ganancias de fuente extranjera de residentes en el país, se convertirán a moneda argentina al tipo de cambio comprador o vendedor, según corresponda, conforme a la cotización del Banco de la Nación Argentina al cierre del día en el que se concreten las operaciones y de acuerdo con las disposiciones que, en materia de cambios, rijan en esa oportunidad.

Cuando las operaciones comprendidas en el párrafo anterior, o los créditos originados para financiarlas, den lugar a diferencias de cambio, las mismas, establecidas por revaluación anual de saldos impagos o por diferencia entre la última valuación y el importe del pago total o parcial de los saldos, se computarán a fin de determinar el resultado impositivo de fuente extranjera".

Y, en lo que aquí más importa, el tercer párrafo, agregaba que,

Si las divisas que para el residente en el país originaron las operaciones y créditos a que se refiere el párrafo anterior son ingresadas al territorio nacional o dispuestas en cualquier forma en el exterior por los mismos, las diferencias de cambio que originen esos hechos se incluirán en sus ganancias de fuente extranjera".

ART. 162 DEL D.R. DE LA LIG

Por su parte, la reglamentación, art. 99 del dto. 1344/98 (t.v.) disponía que "En el balance impositivo anual se computarán las diferencias de cambio que provengan de operaciones gravadas por el impuesto y las que se produzcan por la cancelación de los créditos que se hubieren originado para financiarlas. Las diferencias de cambio que se produzcan por el ingreso de divisas al país o por la disposición de las mismas en cualquier forma, provenientes de las operaciones y cancelaciones a que se refiere el párrafo anterior, serán consideradas en todos los casos de fuente argentina".

En el caso, ***ambas partes concuerdan que las divisas no ingresaron al país****, por ende, no tiene sentido indagar sobre el alcance de dicho supuesto.*

El meollo es si las divisas estaban a disposición en el exterior para TNT *que es lo que determina el éxito de los agravios de TNT y de su recurso de repetición.*

Y ***la prueba de que los fondos estaban dispuestos o a disposición de TNT es los movimientos -débitos- que tuvo la cuenta corriente rotativa*** *con TNT Post Financie Group BV en el mismo periodo fiscal 2002.*

Para decirlo más claramente, de la prueba rendida ***surge que en enero de 2002*** *y en virtud del contrato con la firma vinculada del exterior a TNT* ***se le había acreditado en su cuenta corriente un monto de USD2.474.867,72*** *que es el que se informa en el papel de trabajo confeccionado por TNT obrante a fs. 43 y en el informe pericial contable presentado en forma conjunta por los expertos en esta instancia a fs. 105/109.*

LOS FONDOS ESTUVIERON A DISPOSICION

EL ART. 155 DE LA LIG SE REFIERE A DISPOSICION NO A DISPOSICION MATERIAL

EL TITULAR DE LOS FONDOS TUVO EL USO Y GOCE

El hecho que TNT haya efectuado operaciones o movimientos parciales del saldo acreditado, sea para el pago de comisiones y gastos, regalías o para otras compras*, lo que también surge de la misma documentación,* ***no elimina que la acreditación al inicio del periodo fiscal fue por el total y que estuvo a su disposición hasta el cierre del mismo que es lo que interesa*** *a los efectos de la aplicación de las normas antes señaladas. Por ende, el acaecimiento de las diferencias de cambio a las que se refieren las mismas, en el caso positivas, se produjo sobre el total también, no únicamente sobre los montos a los que TNT les dio un destino material específico.* ***Confunde así la recurrente disposición con disposición material*** *y* ***la norma solo se refiere a la primera como condición para su aplicación, entendiendo por tal un acto jurídico en virtud del cual como titular de los fondos acreditados en la cuenta (activo financiero) tuvo su uso y goce****.*

ES SUFICIENTE CON QUE LOS FONDOS HAYAN ESTADO A DISPOSICION

Aunque abunda aclararlo, ***la disponibilidad a la que se refieren las normas no es la efectiva o material, sino que basta que los fondos hayan estado jurídicamente a su disposición****.*

Cabe recordar que es la propia recurrente la que en su recurso reconoció que por la misma operatoria, el mismo crédito con la misma empresa y en virtud de la ejecución del mismo contrato, si se generaron diferencias de cambio que fueron incluidas en la base imponible del impuesto a las ganancias del mismo periodo fiscal objeto de la determinación fiscal; ello, por aplicación del art. 158 de la ley, es decir que ejerció como titular actos de disposición sobre la cuenta.

Queda referirse, por último, a la naturaleza del activo financiero en el exterior respecto al cual TNT sostiene no tuvo origen en operaciones y, con ello, que no le resulta de aplicación el art. 158 de la ley.

Sin perjuicio que lo alegado no se compadece con la operatoria que la propia TNT denomina como cuenta corriente rotativa, que da cuenta de un crédito que tiene por resultados originados en operaciones entre empresas vinculadas pertenecientes a un mismo grupo económico, lo cierto es que no ha rendido ninguna prueba, ni en esta instancia ni en la administrativa previamente sustanciada, tendiente a acreditar que su crédito tenía una naturaleza diferente a la de operaciones o que se originó en una actividad diferente a la de logística que ella misma describe en su presentación que llevo a cabo junto con el resto de las empresas del mismo grupo. Así, ninguno de los puntos de pericia que ofreció se dirigieron a demostrar que el crédito puede atribuirse a un concepto diferente al de operaciones al que se refiere la ley y su reglamentación, omisión que no puede ser suplida por este Tribunal aún ejerciendo las amplias facultades instructorias que la ley le acuerda para llegar a la verdad jurídica objetiva, ni tampoco existe razón alguna para presumir que por tratarse de un activo financiero su origen no fueron operaciones comerciales subyacentes las que lo conformaron.

Por todo lo expuesto, ***corresponde confirmar la Resolución*** *N° 209/2007, con costas.*

El Dr. Martín dijo:

Que adhiero a la decisión que adopta la Dra. O'Donnell por análogos fundamentos, sujetándome a las impugnaciones efectuada por el Fisco Nacional y a los agravios planteados por la actora, ello sin perjuicio de señalar que en el marco de la Ley de impuesto a las Ganancias (texto vigente al momento de los hechos), el artículo 96 (HOY ART. 107 DE LA LIG) *prevé con carácter mucho más amplio que, los depósitos, créditos y deudas en moneda extranjera y las existencias de la misma se valuarán de acuerdo con el ultimo valor de cotización... a la fecha de cierre del ejercicio..., resaltando la expresión "a todos los fines de esta ley" (2do. Párrafo e inc. a), trascendiendo de esta forma el esquema de ajuste por inflación, y además sin discriminar entre ganancias de fuente argentina y extranjera. Lo expuesto sumado a que en los casos de sujetos pasivos que tributan sobre la base de la teoría del balance (artículo 2°), el mayor valor que toma la moneda extranjera en las distintas expresiones Indicadas, constituyen ganancia gravada al igual que en idénticos sujetos y activos cuando estos Últimos se encuentren situados o colocados en el país. Una interpretación en contrario, en el contexto señalado que llevara a considerar distintos criterios de revalorización según fuere la ganancia de fuente extranjera o nacional, implicaría que el legislador, para las empresas, propició el ahorro en el exterior.*

La Dra. Gómez dijo:

Que adhiere a la solución propiciada por la Vocal instructora.

Atento al resultado de la votación que antecede,

SE RESUELVE:

1°) Confirmar la Resolución N° 209/2007, con costas".

==========

ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES CON OPERACIONES EN MONEDAS DE DISTINTOS PAISES. TRATAMIENMTO DE LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO. REMISION DE UTILIDADES A SUS TITULARES SUJETOS EMPRESA

Art. 156 de la LIG

Tratándose de los establecimientos permanentes comprendidos en el artículo 125 de la LIG, **se convertirán a la moneda del país en el que se encuentren** instaladas las operaciones computables para determinar el resultado impositivo que se encuentren expresadas en otras monedas, aplicando el tipo de cambio comprador o vendedor, según corresponda, conforme a la cotización de las instituciones bancarias de aquel país al cierre **del día en el que se concreten las operaciones**.

OPERACIONES DE CONTADO VS OPERACIONES A CREDITO

Art. 156 segundo párrafo de la LIG

Toda operación pagadera en monedas distintas a la del país en el que se encuentre instalado el establecimiento, será contabilizada al cambio efectivamente pagado, si se trata de operaciones al contado, o al correspondiente al día de entrada, en el caso de compras, o de salida, en el de ventas, cuando se trate de operaciones de crédito.

TRATAMIENTO DE LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO

Art. 156 tercer párrafo de la LIG

Las diferencias de cambio provenientes de las operaciones que consideran los párrafos precedentes o de créditos en monedas distintas a la del país en el que están instalados, originados para financiarlas, establecidas en la forma indicada en el segundo párrafo del artículo anterior, **serán computadas a fin de determinar el resultado impositivo de los establecimientos permanentes**.

AL INGRESAR LA MONEDA EXTRANJERA AL PAIS EN EL QUE SE ECUENTRA EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE LA DIFERENCIA DE CAMBIO ESTA GRAVADA

AL DISPONER DE LA MONEDA EXTRANJERA EN EL EXTERIOR LA DIFERENCIA DE CAMBIO ESTA GRAVADA

Igual cómputo procederá respecto de las diferencias de cambio que se produzcan a raíz de la introducción al país antes aludido de las divisas originadas por aquellas operaciones o créditos o de su disposición en cualquier forma en el exterior. En ningún caso se computarán las diferencias de cambio provenientes de operaciones o créditos concertados en moneda argentina.

REMESAS DE UTILIDADES DE LOS ESTABLECIMIENTO PERMANENTES DEL EXTERIOR A SUS TITULARES SUJETOS EMPRESA

Art. 156 cuarto párrafo de la LIG

Cuando los establecimientos permanentes comprendidos en el art. 125 de la LIG **remesaran utilidades a sus titulares residentes en el país**, incluidos en los **incisos d)** (SOCIEDADES DE CAPITAL) **e inciso e)** (DEMAS SOCIEDADES, EXPLOTACIONES UNIPERSONALES Y PROFESIONES U OFICIOS QUE SE COMPLEMENTEN CON UNA EXPLOTACION COMERCIAL) **del artículo 116 de la LIG**, estos, para establecer su resultado impositivo de fuente extranjera correspondiente al ejercicio en el que se produzca la respectiva recepción, **computarán las diferencias de cambio** que resulten de comparar el importe de las utilidades remitidas, convertidas al **tipo de cambio comprador (BNA) del día de recepción de las utilidades**, con la proporción que proceda del resultado impositivo del establecimiento permanente al que aquellas utilidades correspondan, convertido a la misma moneda de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 129. (FECHA DE CIERRE DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE)

ORDEN DE IMPUTACION DE LAS REMESAS DE UTILIDADES

Art. 156 último párrafo de la LIG

A ese fin, **se presume, sin admitir prueba en contrario**, que las utilidades remesadas resultan imputables a los beneficios obtenidos por el establecimiento en su **último ejercicio cerrado antes de remitirlas** o, si tal imputación no resultara posible o diera lugar a un exceso de utilidades remesadas, que el importe no imputado es atribuible al inmediato anterior o a los inmediatos anteriores, considerando en primer término a aquel o aquellos cuyo cierre resulte más próximo al envío de las remesas.

==========

RENTAS DE CUARTA CATEGORIA DE FUENTE EXTRANJERA

PLANES DE SEGURO DE RETIRO DEL EXTERIOR. BENEFICIOS NETOS DE APORTES

Art. 157 de la LIG

Se encuentran comprendidos en el artículo 82 de la LIG (RENTAS DE CUARTA CATEGORIA), los **beneficios netos de los aportes** efectuados por el asegurado, que deriven de planes de seguro de retiro privados administrados por entidades constituidas en el exterior o por establecimientos permanentes instalados en el extranjero de entidades residentes en el país sujetas al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación, **en cuanto tengan su origen en el trabajo personal**, debiendo determinarse la ganancia en la forma dispuesta en el artículo 140 de la LIG.

Art. 140 de la LIG

PLANES DE SEGURO DE RETIRO DEL EXTERIOR (BENEFICIOS Y RESCATES)

APLICACIÓN DEL ART. 113 DE LA LIG

Respecto de los **beneficios y rescates** contemplados por los **incisos c) y d) del artículo 137 de la LIG** (BENEFICIOS Y RESCATES DE PLANES DE SEGURO DE RETIRO DEL EXTERIOR), la ganancia se establecerá en la forma dispuesta en el **artículo 113 de la LIG**, **sin aplicar las actualizaciones** que el mismo contempla.

CONVERSION A PESOS DE LOS APORTES EFECTUADOS

A los fines de este artículo, los aportes efectuados en moneda extranjera se convertirán a moneda argentina a la fecha de su pago.

APLICACIÓN DE ACTUALIZACIONES EN EL EXTERIOR

Cuando los países de constitución de las entidades que administran los planes de seguro de retiro privados o en los que se encuentren instalados establecimientos permanentes de entidades sujetas al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación, que efectúen esa administración, **admitan la actualización de los aportes realizados a los fines de la determinación de los impuestos análogos que aplican**, tales aportes, convertidos a la moneda de dichos países a la fecha de su pago, se actualizarán en función de la variación experimentada por los índices de precios que los mismos consideren a ese efecto, o de los coeficientes que establezcan en función de las variaciones, desde la fecha antes indicada hasta la de su percepción.

La diferencia de valor que se obtenga como consecuencia de esa actualización, convertida a moneda argentina a la última fecha indicada, se restará de la ganancia establecida en la forma dispuesta en el primer párrafo de este artículo.

El tratamiento establecido precedentemente, procederá siempre que se acredite el aplicado en los países considerados en el párrafo anterior que fundamenta su aplicación, así como los índices o coeficientes que contemplan a ese efecto dichos países.

Art. 113 de la LIG

En los casos de beneficios o rescates a que se refieren los incisos d) y e) del artículo 48 y el inciso d) del artículo 82 de la LIG, **el beneficio neto gravable se establecerá por diferencia entre los beneficios o rescates percibidos y los importes que no hubieran sido deducidos a los efectos de la liquidación del impuesto a las ganancias**, (..).

BENEFICIO O RESCATE EN FORMA DE RENTA PERIODICA

En el caso de pago del beneficio o rescate en forma de renta periódica se establecerá una relación directa entre lo percibido en cada período fiscal respecto del total a percibir y esta proporción deberá aplicarse al total de importes que no hubieran sido deducidos (..); la diferencia entre lo percibido en cada período y la proporción de aportes que no habían sido deducidos será el beneficio neto gravable de ese período.

COMPENSACIONES EN DINERO O EN ESPECIE GRAVADAS COMO RENTAS DE CUARTA CETEGORIA

Art. 158 de la LIG

Cuando proceda el cómputo de las compensaciones a que se refiere el **último párrafo del artículo 82 de la LIG**, se considerarán ganancias a la totalidad de las mismas, sin perjuicio de la deducción de los gastos reembolsados a través de ellas, que se encuentren debidamente documentados y siempre que se acredite en forma fehaciente que aquellas compensaciones, o la parte pertinente de las mismas, han sido percibidas en concepto de reembolso de dichos gastos.

Art. 82 último párrafo de la LIG (hoy no es el último párrafo)

"*También se considerarán ganancias de esta categoría las compensaciones en dinero y en especie y los viáticos que se abonen como adelanto o reintegro de gastos, por comisiones de servicio realizadas fuera de la sede donde se prestan las tareas, que se perciban por el ejercicio de las actividades incluidas en este artículo*".

==========

DEDUCCIONES DE FUENTE EXTRANJERA

Art. 159 de la LIG

DETERMINACION DE LA GANANCIA NETA DE FUENTE EXTRANJERA

APLICACIÓN DEL TITULO III (ART. 83 A 93 DE LA LIG) CORRESPONDIENTE A RENTAS DE FUENTE ARGENTINA CON ADECUACIONES

Para determinar la ganancia neta de fuente extranjera, se efectuarán las **deducciones admitidas en el Título III**, con las restricciones, adecuaciones y modificaciones dispuestas en este Capítulo y en la forma que establecen los párrafos siguientes.

Las deducciones admitidas se restarán de las ganancias de fuente extranjera producidas por la fuente que las origina. Las personas humanas o sucesiones indivisas residentes en el país, así como los residentes incluidos en los incisos d), e) y f) del artículo 116, computarán las deducciones originadas en el exterior y en el país, en este último caso, considerando la proporción que pudiera corresponder, salvo, en su caso, las que resulten atribuibles a los establecimientos permanentes definidos en el artículo 125.

==========

DETERMINACION DEL RESULTADO IMPOSITIVO DE UN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE DEL EXTERIOR

Art. 159 tercer párrafo de la LIG

Para establecer el resultado impositivo de los establecimientos permanentes definidos en el art. 125 de la LIG, se restarán de las ganancias atribuibles a los mismos, los gastos necesarios por ellos efectuados, las amortizaciones de los bienes que componen su activo, afectados a la producción de esas ganancias y los castigos admitidos relacionados con las operaciones que realizan y con su personal.

==========

DEDUCCIONES RELACIONADAS CON RENTAS DE FUENTE ARGENTINA Y CON RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA

Art. 159 cuarto párrafo de la LIG

La reglamentación establecerá (ART. 303 DEL D.R. DE LA LIG) la forma en la que se determinará, en función de las ganancias brutas, la proporción deducible en el caso de deducciones relacionadas con la obtención de ganancias de fuente argentina y de fuente extranjera y de fuente extranjera gravadas y no gravadas, incluidas las exentas para esta ley y, en el caso de personas humanas y sucesiones indivisas, aquella en la que se computarán las deducciones imputables a ganancias de fuente extranjera producidas por distintas fuentes.

Art. 303 del D.R. de la LIG

PRORRATEO DE DEDUCCIONES

PROPORCION DE DEDUCCIONES DE FUENTE EXTRANJERA RELACIONADAS CON RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA GRAVADAS, NO GRAVADAS Y EXENTAS

Cuando las deducciones a las que hace mención el **cuarto párrafo del artículo 159 de la LIG**, respondan a la obtención, mantenimiento o conservación, de ganancias de fuente extranjera gravadas y no gravadas - incluidas entre estas últimas las exentas-, solo podrá deducirse la proporción correspondiente a las ganancias brutas gravadas.

PROPORCION DE DEDUCCIONES RELACIONADAS CON RENTAS DE FUENTE ARGENTINA Y CON RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA

En los casos en que las deducciones respondan a la obtención, mantenimiento y conservación de ganancias de fuente extranjera y de fuente argentina, solo podrán deducir de las primeras la proporción que corresponda a las ganancias brutas de esa fuente, teniendo en cuenta, en su caso, la limitación establecida en el párrafo precedente.

PROPORCION DE DEDUCCIONES RELACIONADAS CON DISTINTAS FUENTES EXTRANJERAS

A los fines del cómputo de las deducciones imputables a ganancias de fuente extranjera producidas por distintas fuentes, las personas humanas y sucesiones indivisas residentes en el país, restarán de las ganancias brutas producidas por cada una de ellas la proporción de dichas deducciones calculada teniendo en cuenta las ganancias brutas provenientes de cada una de ellas respecto del total de tales ganancias producidas por todas las fuentes a las que aquellas resulten imputables.

==========

DEDUCCIONES GENERALES Y ESPECIALES DE FUENTE EXTRANJERA

DEDUCCIONES GENERALES DEL ART. 85 DE LA LIG CON ADECUACIONES

DEDUCCIONES ESPECIALES DE 1º, 2º, 3º Y 4º CATEGORIA DEL ART. 86 DE LA LIG CON ADECUACIONES

DEDUCCIONES DE 2º CATEGORIA DEL ART. 90 DE LA LIG CON ADECUACIONES

DEDUCCIONES DE 3º CATEGORIA DEL ART. 91 DE LA LIG CON ADECUACIONES

Art. 160 de la LIG

Respecto de las ganancias de fuente extranjera, las **deducciones autorizadas por los artículos 85, 86, 90 y 91 de la LIG**, se aplicarán **con las siguientes adecuaciones** y **sin considerar las actualizaciones** que las mismas puedan contemplar.

DEDUCCIONES GENERALES DEL ART. 85 DE LA LIG

Art. 160 inciso a) de la LIG

a) **Respecto del artículo 85 de la LIG**, se deberá considerar que:

NO SE ADMITE LA DEDUCCION DE DONACIONES DE FUENTE EXTRANJERA

NO SE ADMITE LA DEDUCCION DE MEDICINA PREPAGA DE FUENTE EXTRANJERA

1. No serán aplicables las deducciones autorizadas por los incisos c), sin que las ganancias de fuente extranjera resulten computables para establecer el límite que establece su primer párrafo, y f), segundo párrafo.

SE ADMITE LA DEDUCCION DE APORTES PARA JUBILACIONES DEL EXTERIOR

2. Se considerarán incluidos en el inciso d), las contribuciones y descuentos para fondos de jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios de Estados extranjeros, sus subdivisiones políticas, organismos internacionales de los que la Nación sea parte y, siempre que sean obligatorios, los destinados a instituciones de seguridad social de países extranjeros.

SE ADMITE LA DEDUCCION DE APORTES PARA OBRA SOCIALES DEL EXTERIOR

3. Se consideran incluidos en el primer párrafo del inciso f), los descuentos obligatorios efectuados en el exterior por aplicación de los regímenes de seguridad social de países extranjeros.

DEDUCCIONES ESPECIALES DE 1º, 2º, 3º Y 4º CATEGORIA DEL ART. 86 DE LA LIG

Art. 160 inciso b) de la LIG

b) **Respecto del artículo 86 de la LIG**, se deberá considerar que:

PERDIDAS EXTRAORDINARIAS Y DELITOS COMETIDOS POR LOS EMPLEADOS

1. **La reglamentación establecerá** (ART. 304 DEL D.R. DE LA LIG) la incidencia que en el costo del bien tendrán las deducciones efectuadas de acuerdo con los incisos c) y d). (PERDIDAS EXTRAORDINARIAS Y DELITOS COMETIDOS POR LOS EMPLEADOS)

GASTOS DE MOVILIDAD Y VIATICOS

2. Los gastos contemplados en el inciso e) (GASTOS DE MOVILIDAD Y VIATICOS) solo podrán computarse cuando se encuentren debidamente documentados.

Art. 304 del D.R. de la LIG

Las pérdidas extraordinarias contempladas en el **inciso c) del artículo 86 de la LIG**, a que hace referencia el punto 1 del inciso b) del artículo 160 de la LIG, sufridas en bienes muebles e inmuebles situados, colocados o utilizados económicamente en el exterior, **se establecerán considerando los costos computables, a la fecha del siniestro**, que les resulten atribuibles según las disposiciones del Título VIII de la LIG (RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA).

DE LA PERDIDA EXTRAORDINARIA SE DEBE RESTAR LA INDEMINIZACION COBRADA Y EL VALOR RECUPERABLE DEL BIEN

En tales casos corresponderá **restar de dicho costo el valor neto de lo salvado o recuperable y el de la indemnización percibida**, en su caso, y si de esa operación surgiera un beneficio, este se considerará ganancia gravada si así procediera de acuerdo con lo previsto en el artículo 2 de la LIG.

Idéntico tratamiento se aplicará para determinar el monto de las **pérdidas originadas por delitos cometidos por los empleados** a los que alude el **inciso d) del citado artículo 86 de la LIG**, cuando estos hubieran afectado a bienes muebles e inmuebles de la explotación.

DEDUCCIONES DE 2º CATEGORIA DEL ART. 90 DE LA LIG

Art. 160 inciso c) de la LIG

c) **Respecto del artículo 90 de la LIG**, se deberá considerar que:

REGALIAS DE FUENTE EXTRANJERA

1. Los beneficiarios residentes en el país de **regalías de fuente extranjera** por la **transferencia definitiva o temporal de bienes** -excluidos los establecimientos permanentes definidos en el art. 125-, se regirán por las disposiciones de este artículo, **con exclusión de lo dispuesto en su segundo párrafo**. (NO RESULTA DE APLICACIÓN LA DEDUCCION DEL 40% DEL MONTO DE LAS REGALIAS)

2. En los casos encuadrados en el inciso a) de su primer párrafo, se aplicarán las disposiciones de los artículos 149, 150 y 151 (DETERMINACION DEL COSTO COMPUTABLE), en tanto cuando resulten comprendidos en el inciso b) del mismo párrafo, se tendrán en cuenta las disposiciones de los artículos 161 y 162, (AMORTIZACIONES) considerando, en ambos supuestos, las que correspondan a la naturaleza de los bienes.

DEDUCCIONES DE 3º CATEGORIA DEL ART. 91 DE LA LIG

Art. 160 inciso d) de la LIG

d) **Respecto del artículo 91 de la LIG**, se deberá considerar que:

DETERMINACION DE LA GANANCIA DE FUENTE EXTRANJERA

1. Para la determinación de las ganancias de fuente extranjera no atribuibles a los establecimientos permanentes definidos en el artículo 125 de la LIG, se computarán, en la medida y proporción que resulten aplicables, las deducciones establecidas en este artículo **sin considerar las actualizaciones** que pudieran contemplar, excluidas las previsiones comprendidas en el inciso b) (MALOS CREDITOS), así como las deducciones incluidas en los incisos f) y g), (GASTOS REALIZADOS EN FAVOR DEL PERSONAL Y APORTES DE LOS EMPLEADOS A PLANES DE SEGURO DE RETIRO PRIVADO) en estos supuestos cuando las mismas correspondan a personas que desarrollan su actividad en el extranjero.

DETERMINACION DEL RESULTADO IMPOSITIVO DE UN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE DEL EXTERIOR

2. A efectos de la determinación de los resultados impositivos de los establecimientos permanentes definidos en el artículo 125 de la LIG, se computarán, con la limitación dispuesta en el tercer párrafo del artículo 159, las deducciones autorizadas por este artículo, **con exclusión de la establecida en su inciso i)** (HONORARIOS DE DIRECTORES), en tanto que la incluida en el inciso d) (RESERVAS MATEMATICAS) se entenderá referida a las reservas que deban constituir obligatoriamente de acuerdo con las normas vigentes en la materia en los países en los que se encuentran instalados, a la vez que la deducción de los gastos, contribuciones, gratificaciones, aguinaldos y otras retribuciones extraordinarias a los que se refiere el inciso f), **solo procederá cuando beneficien a todo el personal del establecimiento**.

==========

AMORTIZACIONES

Art. 161 de la LIG

APLICACIÓN DEL ART. 87 (PARA INMUEBLES) Y DEL ART. 88 (PARA BIENES MUEBLES AMORTIZABLES) DE LA LIG

Las amortizaciones autorizadas por el inciso e) del artículo 85 (DE BIENES INMATERIALES) y las amortizaciones por desgaste a que se refiere el inciso f) del artículo 86 (AMORTIZACIONES DE INMUEBLES Y BIENES MUEBLES AMORTIZABLES), relativas a bienes afectados a la obtención de ganancias de fuente extranjera, se determinarán en la forma dispuesta en los dos (2) primeros párrafos del artículo 87 (2% ANUAL PARA INMUEBLES) y en el inciso 1) del primer párrafo del artículo 88 (LA VIDA UTIL LA DETERMINA EL CONTRIBUYENTE EN EL CASO DE BIENES MUEBLES AMORTIZABLES), **sin contemplar la actualización** que el mismo contempla, de acuerdo con la naturaleza de los bienes amortizables.

BIENES MUEBLES AMORTIZABLES IMPORTADOS DESDE OTROS PAISES

Art. 161 segundo párrafo de la LIG

Tratándose de bienes muebles amortizables importados desde terceros países a aquel en el que se encuentran situados, cuando su precio de adquisición sea superior al precio mayorista vigente en el lugar de origen, más los gastos de transporte y seguro hasta el último país, resultará aplicable lo dispuesto en el tercer párrafo del artículo 88, así como la norma contenida en su cuarto párrafo, cuando se hubieran pagado o acreditado comisiones a entidades del mismo conjunto económico, intermediarias en la operación de compra, cualquiera sea el país donde estén ubicadas o constituidas.

ACTUALIZACION DE LAS AMORTIZACIONES EN EL EXTERIOR. CONVERSION A PESOS DE LAS AMORTIZACIONES

Art. 162 de la LIG

Cuando los países en los que se encuentran situados, colocados o utilizados económicamente los bienes a que se refiere el artículo precedente o, aquellos en los que se encuentran instalados los establecimientos permanentes definidos en el artículo 125 de la LIG, en sus **leyes de los impuestos análogos al impuesto a las ganancias**, autoricen la **actualización de las amortizaciones** respectivas o adopten otras **medidas de corrección monetaria** que causen igual efecto, **las cuotas de amortización** establecidas según lo dispuesto en el artículo aludido, **podrán actualizarse** en función de la variación de los índices de precios considerados por dichos países para realizar la actualización o en las otras medidas indicadas o aplicando los coeficientes que a tales fines elaboran considerando dicha variación, durante el período transcurrido desde la fecha de adquisición o finalización de la elaboración, fabricación o construcción, hasta aquella que contemplan los referidos artículos para su determinación.

CONVERSION A PESOS DE LAS AMORTIZACIONES

Art. 162 segundo párrafo de la LIG

En los casos en que los bienes no formen parte del activo de los establecimientos permanentes definidos en el art. 125 de la LIG, a efectos de efectuar la actualización que el mismo contempla, **las cuotas de amortización actualizables se convertirán a la moneda del país en el que se encuentren situados**, colocados o utilizados económicamente los bienes, **al tipo de cambio vendedor establecido en el primer párrafo del artículo 155 (BNA)** correspondiente a la fecha en que finaliza el período de actualización, en tanto que las actualizadas se convertirán a moneda argentina al mismo tipo de cambio correspondiente a la fecha antes indicada.

PAISES QUE NO APLICAN UN IMPUESTO ANALOGO AL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Art. 162 tercer párrafo de la LIG

Para los casos contemplados en el tercer párrafo del artículo 151, los índices de precios utilizados a los efectos de los tributos globales sobre el patrimonio neto o posesión o tenencia de bienes, podrán utilizarse para actualizar las cuotas de amortización a que se refiere este artículo, considerando el período indicado en el primer párrafo.

Las disposiciones de este artículo solo podrán aplicarse cuando se acrediten en forma fehaciente los tratamientos adoptados por países extranjeros que en él se contemplan, así como los índices de precios o coeficientes que tales tratamientos consideran.

==========

DEDUCCIONES NO ADMITIDAS DE FUENTE EXTRANJERA

Art. 163 de la LIG

APLICACIÓN DEL ART. 92 DE LA LIG CON ADECUACIONES

Respecto de las ganancias de fuente extranjera regirán, en tanto resulten aplicables a su respecto, las disposiciones del artículo 92de la LIG.

No obstante lo establecido en el párrafo precedente, el alcance de los incisos de dicho artículo que a continuación se consideran se establecerá tomando en cuenta las siguientes disposiciones:

INTERESES DEL CAPITAL INVERTIDO PARA INSTALAR EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL EXTERIOR

Art. 163 inciso a) de la LIG

a) El inciso b) incluye a los intereses de capitales invertidos por sus titulares residentes en el país a fin de instalar los establecimientos permanentes definidos en el artículo 125 de la LIG;

IMPUESTO ANALOGO AL IMPUESTO A LAS GANANCIAS EN EL EXTERIOR

Art. 163 inciso b) de la LIG

b) El inciso d) incluye los impuestos análogos al gravamen de esta ley aplicados en el exterior a las ganancias de fuente extranjera;

ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL EXTERIOR. REMUNERACIONES POR ASESORAMIENTO TECNICO FINANCIERO PRESTADO EN EL EXTERIOR

Art. 163 inciso c) de la LIG

c) Regirán respecto de los establecimientos permanentes definidos en el artículo 125, las limitaciones reglamentarias a las que alude el inciso e), en relación con las remuneraciones a cargo de los mismos originadas por asesoramiento técnico, financiero o de otra índole prestado desde el exterior.

==========

DETERMINACION DEL IMPUESTO DE FUENTE EXTRANJERA

Art. 164 de la LIG

El impuesto atribuible a la ganancia neta de fuente extranjera se establecerá en la forma dispuesta en este artículo.

PERSONAS HUMANAS Y SUCESIONES INDIVISAS

Art. 164 inciso a) de la LIG

a) Las personas humanas y sucesiones indivisas residentes en el país, determinarán el gravamen correspondiente a su ganancia neta sujeta a impuesto de fuente argentina y el que corresponda al importe que resulte de sumar a la misma la ganancia neta de fuente extranjera, aplicando la escala contenida en el artículo 94. (APLICACIÓN DE LA ESCALA PROGRESIVA DEL ART. 94 1º PARRAFO DE LA LIG)

La diferencia que surja de restar el primero del segundo, será el **impuesto atribuible a las ganancias de fuente extranjera**;

SOCIEDADES DE CAPITAL, FIDEICOMISOS Y FCI

Art. 164 inciso b) de la LIG

b) Los residentes comprendidos en los incisos d) y f) del artículo 116, calcularán el impuesto correspondiente a su ganancia neta de fuente extranjera aplicando la escala establecida en el primer párrafo del artículo 73. (TASA DEL 25% / 30%)

CREDITO POR IMPUESTO ANALOGO PAGADO EN EL EXTERIOR

Art. 164 segundo párrafo de la LIG

Del impuesto atribuible a las ganancias de fuente extranjera que resulte por aplicación de las normas contenidas en los incisos a) y b) precedentes, **se deducirá, en primer término**, el crédito por impuestos análogos regulado en el Capítulo IX.

Importante:

La aclaración que realiza el segundo párrafo del art. 164 de la LIG., es importante porque permite que el pago a cuenta por impuesto análogo efectivamente pagado en el exterior se impute en primer lugar contra el impuesto determinado, antes de computar los demás pagos a cuenta (por retenciones, percepciones).

Por lo tanto, las retenciones y percepciones pueden generar un saldo a favor del contribuyente de libre disponibilidad.

==========

CREDITO POR IMPUESTOS ANALOGOS EFECTIVAMENTE PAGADOS EN EL EXTERIOR

Art. 165 de la LIG

CREDITO DE IMPUESTO POR IMPUESTOS ANALOGOS EFECTIVAMENTE PAGADOS CORRESPONDIENTES A RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA

Del impuesto a las ganancias correspondiente a las **ganancias de fuente extranjera**, los sujetos residentes en el país comprendidos en el artículo 116 deducirán, hasta el límite determinado por el monto de ese impuesto, un crédito por los gravámenes nacionales análogos **efectivamente pagados** en los países en los que se obtuvieren tales ganancias, calculado según lo establecido en este Capítulo.

Y obviamente con el límite establecido en el tercer párrafo del art .1 de la LIG, que es el incremento de la obligación fiscal por la incorporación de la renta de fuente extranjera.

Por lo tanto, en papeles de trabaja se deben hacer dos declaraciones juradas:

Una incluyendo las rentas de fuente argentina y las rentas de fuente extranjera.

Otra incluyendo solamente las rentas de fuente argentina.

La diferencia de impuesto entre ambas declaraciones es el incremento de la obligación fiscal por la incorporación de las rentas de fuente extranjera, operando como tope del crédito de impuesto.

Por otra parte, se debe tener presente el orden de imputación que permite el segundo párrafo del art. 164 de la LIG.

El pago a cuenta por impuesto análogo efectivamente pagado en el exterior se imputa en primer lugar contra el impuesto determinado, antes de computar los demás pagos a cuenta (por retenciones, percepciones).

Por lo tanto, las retenciones y percepciones pueden generar un saldo a favor del contribuyente de libre disponibilidad.

Dos aclaraciones:

Si un sujeto residente en el país obtiene una renta de fuente argentina, y por esa renta tributa (o se le practica una retención) en el exterior, por tratarse de una renta de fuente argentina, el impuesto pagado en el exterior no resulta computable. Por ejemplo: una exportación de servicios que sufra una retención en el exterior.

Para poder computarse el crédito de impuesto se debe tratar de una renta de fuente extranjera.

Por otra parte, se debe tener en cuenta todas las rentas de fuente extranjera sin importar de que país provienen, de la misma manera que tampoco importa de que país extranjero provienen los impuestos análogos efectivamente pagados.

IMPUESTOS ANALOGOS EFECTIVAMENTE PAGADOS EN EL EXTERIOR CORRESPONDIENTES A RENTAS PRESUNTAS

Art. 305 del D.R. de la LIG (primer párrafo)

Las disposiciones del Capítulo IX, del Título VIII de la LIG (CREDITO DE IMPUESTO POR RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA), referidas al cómputo del crédito por los gravámenes nacionales análogos efectivamente pagados en el exterior, también resultan de aplicación cuando este se origine en impuestos, que de acuerdo con la normativa legal vigente en el país de origen de las rentas, **se hayan determinado en forma presunta**.

Art. 305 del D.R. de la LIG (segundo párrafo)

SOCIOS O ACCIONISTAS RESIDENTES EN EL PAIS DE SOCIEDADES O ESTRUCTURAS DEL EXTERIOR. IMPUESTOS ANALOGOS EFECTIVAMENTE PAGADOS EN EL EXTERIOR POR LA SOCIEDAD O ESTRUCTURA DEL EXTERIOR

EL SOCIO O ACCIONISTA (residente del país) SE PUEDE COMPUTAR EL IMPUESTO ANALOGO EFECTIVAMENTE PAGADO POR LA SOCIEDAD O ESTRUCTURA DEL EXTERIOR

Cuando se trate de accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios del país de un trust, fideicomiso, fundación de interés privado y demás estructuras análogas, sociedad u otro ente de cualquier tipo constituidos, domiciliados o ubicados en el exterior, así como todo contrato o arreglo celebrado en el exterior o bajo un régimen legal extranjero, **el crédito por impuestos nacionales análogos efectivamente pagados en el exterior** (en los países en los que se obtuvieren las ganancias), **comprende a los impuestos análogos efectivamente pagado por las sociedades o estructuras del exterior**, ya sea en forma directa o indirectamente como consecuencia de su inversión en otros entes del exterior.

DEFINICION DE IMPUESTOS ANALOGOS AL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Art. 166 de la LIG

Se consideran impuestos análogos al impuesto a las ganancias, los que impongan las ganancias comprendidas en el artículo 2, en tanto graven la renta neta o acuerden deducciones que permitan la recuperación de los costos y gastos significativos computables para determinarla.

RETENCIONES CON CARÁCTER DE PAGO UNICO Y DEFINITIVO

Quedan comprendidas en la expresión impuestos análogos, las retenciones que, con carácter de pago único y definitivo, practiquen los países de origen de la ganancia en cabeza de los beneficiarios residentes en el país, siempre que se trate de impuestos que encuadren en la referida expresión, de acuerdo con lo que al respecto se considera en este artículo.

SE DEBE TRATAR DE IMPUESTOS EFECTIVAMENTE PAGADOS EN EL EXTERIOR

Art. 167 de la LIG

Los impuestos análogos al impuesto a las ganancias se reputan efectivamente pagados **cuando hayan sido ingresados a los Fiscos** de los países extranjeros que los aplican y **se encuentren respaldados por los respectivos comprobantes**, comprendido, en su caso, el ingreso de los anticipos y retenciones que, en relación con esos gravámenes, se apliquen con carácter de pago a cuenta de los mismos, hasta el importe del impuesto determinado.

CONVERSION A PESOS DE LOS IMPUESTOS ANALOGOS EFECTIVAMENTE PAGADOS EN EL EXTERIOR

Art. 167 segundo párrafo de la LIG

Salvo cuando en este Capítulo se disponga expresamente un tratamiento distinto, los impuestos análogos se convertirán a moneda argentina al **tipo de cambio comprador (Banco de la Nación Argentina)**, **al cierre del día en que se**

produzca su efectivo pago, de acuerdo con las normas y disposiciones que en materia de cambios rijan en su oportunidad, computándose para determinar el crédito del año fiscal en el que tenga lugar ese pago.

TITULARES DE ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES DEL EXTERIOR. IMPUESTOS ANALOGOS EFECTIVAMENTE PAGADOS EN EL EXTERIOR POR EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE DEL EXTERIOR

Se debe tener presente que por aplicación del art.147 de la LIG si un establecimiento permanente del exterior obtiene rentas de fuente argentina, por esas rentas de fuente argentina el establecimiento permanente del exterior tributa impuesto a las ganancias a través del régimen de beneficiarios del exterior.

Nos encontramos frente a un sujeto no residente que obtiene rentas de fuente argentina, por las cuales tributa a través de una retención con carácter de pago único y definitivo. (art. 102 y 104 de la LIG).

Art. 168 de la LIG

Los residentes en el país, titulares de los establecimientos permanentes definidos en el artículo 125 de la LIG, **computarán los impuestos análogos efectivamente pagados por los establecimientos permanentes del exterior** sobre el resultado impositivo de los mismos, que aquellos hayan incluido en sus ganancias de fuente extranjera.

EXISTENCIA DE GANANCIAS DE FUENTE ARGENTINA. AJUSTE DEL IMPUESTO ANALOGO EFECTIVAMENTE PAGADO EN EL EXTERIOR POR EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Art. 168 segundo párrafo de la LIG

Cuando el resultado impositivo de los establecimientos permanentes del exterior, determinado en el país de instalación mediante la aplicación de las normas vigentes en ellos, **incluya ganancias de fuente argentina**, **los impuestos análogos pagados en el exterior deberán ajustarse** excluyendo la parte de los mismos que correspondan a ganancias de fuente argentina.

A tal fin, se aplicará al impuesto pagado, incrementado en el crédito que se hubiera otorgado por el impuesto tributado en la República Argentina, la proporción que resulte de relacionar las ganancias brutas de fuente argentina consideradas para determinar aquel resultado con el total de las ganancias brutas computadas al mismo efecto.

Art. 168 tercer párrafo de la LIG

Si el impuesto determinado de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo anterior fuera superior a dicho crédito, este último se restará del primero a fin de establecer el impuesto análogo efectivamente pagado a deducir.

ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES DEL EXTERIOR CON GANANCIAS QUE SE GRAVARON EN OTROS PAISES TAMBIEN DEL EXTERIOR

Art. 168 cuarto párrafo de la LIG

Si los países donde se hallan instalados los establecimientos permanentes gravaran las ganancias atribuibles a los mismos, obtenidas en terceros países y otorgaran crédito por los impuestos efectivamente pagados en tales países, el impuesto compensado por dichos créditos no se computará para establecer el impuesto pagado en los primeros.

CONVERSION A PESOS DEL IMPUESTO ANALOGO EFECTIVAMENTE PAGADO POR EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE DEL EXTERIOR

Art. 168 quinto párrafo de la LIG

El impuesto análogo computable efectivamente pagado en el país de instalación del establecimiento permanente se convertirá en la forma indicada en el **artículo 167** de la LIG (BNA TIPO COMPRADOR DEL DIA DEL EFECTIVO PAGO), salvo en el caso de los anticipos y retenciones que este artículo contempla, los que se convertirán al tipo de cambio indicado en el mismo (BNA TIPO COMPRADOR), correspondiente al día de finalización del ejercicio del establecimiento al que correspondan.

PERIODO DE IMPUTACION DEL IMPUESTO ANALOGO EFECTIVAMENTE PAGADO EN EL EXTERIOR

Art. 168 quinto párrafo de la LIG

El ingreso del saldo a pagar que surja de la declaración jurada presentada en el país de instalación del establecimiento permanente se imputará al año fiscal en el que debe incluirse el resultado del establecimiento, **siempre que dicho ingreso se produjera antes del vencimiento de la presentación de la declaración jurada de impuesto a las ganancias de los titulares del establecimiento permanente en argentina**.

IMPUESTO ANALOGO EFECTIVAMENTE PAGADO EN OTROS PAISES EXTRANJEROS

Art. 168 sexto párrafo de la LIG

Los impuestos análogos efectivamente pagados por los establecimientos en otros países extranjeros en los que obtuvieron las rentas que les resulten atribuibles y que hubieran sido sometidas a imposición en el país en el que se encuentran instalados, se imputarán contra el impuesto aplicado en el país, correspondiente a las rentas de fuente

extranjera, convertidos al tipo de cambio indicado en el párrafo precedente (BNA TIPO COMPRADOR) que corresponda al día considerado por el país de instalación para convertirlos a la moneda del mismo.

Igual tratamiento se dispensará a los impuestos análogos que los establecimientos permanentes hubiesen pagado sobre las mismas ganancias cuando estas no se encuentran sujetas a impuesto en el referido país de instalación, caso en el que tales gravámenes se convertirán a moneda argentina al mismo tipo de cambio correspondiente al día de cierre del ejercicio anual de los establecimientos.

REMESAS DE UTILIDADES A LOS TITULARES DE ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES DEL EXTERIOR

Art. 168 último párrafo de la LIG

Las disposiciones adicionales que apliquen los países en los que se encuentren instalados los establecimientos permanentes sobre utilidades remesadas o acreditadas a sus titulares, se tratarán de acuerdo con lo dispuesto en el último párrafo del artículo 167 (BNA TIPO COMPRADOR DEL DIA DEL EFECTIVO PAGO).

RENTAS QUE TRIBUTAN POR TRANSPARENCIA FISCAL (ART. 130 INCISOS D), E) Y F) DE LA LIG). IMPUESTO ANALOGO EFECTIVAMENTE PAGADO EN EL EXTERIOR POR LA SOCIEDAD O ESTRUCTURA DEL EXTERIOR

Téngase presente que de resultar de aplicación el art. 130 incisos d), e) y f), el socios o accionista residente del país tributa impuesto a las ganancias por las rentas que obtiene la sociedad o estructura del exterior, como si esas rentas las hubiese obtenido el en forma directa, y no en el momento de la puesta a disposición de las utilidades o dividendos.

Dicho en otros términos debe declarar las rentas de fuente extranjera como si la sociedad, estructura o vehículo del exterior no existiera, declarando las rentas por transparencia fiscal como si fuesen propias.

Art. 169 de la LIG

LOS SOCIOS O ACCIONISTAS (RESIDENTES DEL PAIS) PUEDEN COMPUTAR COMO CREDITO DE IMPUESTO EL IMPUESTO ANALOGO EFECTIVAMENTE INGRESADO POR LA SOCIEDAD O ESTRUCTURA EN EL EXTERIOR

Si las entidades comprendidas en los **incisos d)** (TRUST, FIDEICOMISOS, FUNDACIONES DE INTERES PRIVADO, ETC.), **inciso e)** (SOCIEDADES SIN PERSONALIDAD FISCAL) e **inciso f)** (SOCIEDADES CON PERSONALIDAD FISCAL) **del artículo 130 de la LIG** están constituidas, domiciliadas o ubicadas en países que **someten a imposición sus resultados**, **sus accionistas, socios, partícipes, titulares, controlante o beneficiarios, residentes en el país computarán los impuestos análogos efectivamente pagados por las sociedades y otros entes del exterior**, en la medida que resulte de aplicarles la proporción que deban considerar para atribuir esos resultados, conforme lo determine la reglamentación (ART. 305 Y 306 DEL D.R. DE LA LIG).

PERIODO DE IMPUTACION DEL IMPUESTO ANALOGO EFECTIVAMENTE PAGADO EN EL EXTERIOR POR LA SOCIEDAD O ESTRUCTURA DEL EXTERIOR

El cómputo del impuesto análogo efectivamente pagado se atribuirá al año fiscal al que deban imputarse las ganancias de fuente extranjera que lo originen, **siempre que tenga lugar antes del vencimiento fijado para la presentación de la declaración jurada de impuesto a las ganancias** de los accionistas, socios partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios residentes o de la presentación de la misma, si esta se efectuara antes de que opere aquel vencimiento.

CUANDO SOLO SE GRAVEN LAS UTILIDADES DISTRIBUIDAS POR LAS SOCIEDADES O ESTRUCTURAS DEL EXTERIOR

Art. 169 segundo párrafo de la LIG

Cuando los países solo graven utilidades distribuidas por las sociedades y otros entes del exterior, los impuestos análogos aplicados sobre ellas se atribuirán al año fiscal en el que se produzca el pago de las utilidades. Igual criterio procederá respecto de los impuestos análogos que esos países apliquen sobre tales distribuciones, aun cuando adopten respecto de dichas entidades el tratamiento considerado en el párrafo precedente.

Art. 305 del D.R. de la LIG (segundo párrafo)

SOCIOS O ACCIONISTAS RESIDENTES EN EL PAIS DE SOCIEDADES O ESTRUCTURAS DEL EXTERIOR. IMPUESTOS ANALOGOS EFECTIVAMENTE PAGADOS EN EL EXTERIOR POR LA SOCIEDAD O ESTRUCTURA DEL EXTERIOR

EL SOCIO O ACCIONISTA (residente del país) SE PUEDE COMPUTAR EL IMPUESTO ANALOGO EFECTIVAMENTE PAGADO POR LA SOCIEDAD O ESTRUCTURA DEL EXTERIOR

Cuando se trate de accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios del país de un trust, fideicomiso, fundación de interés privado y demás estructuras análogas, sociedad u otro ente de cualquier tipo constituidos, domiciliados o ubicados en el exterior, así como todo contrato o arreglo celebrado en el exterior o bajo un régimen legal extranjero, **el crédito por impuestos nacionales análogos efectivamente pagados en el exterior** (en los países en los que se obtuvieren las ganancias), **comprende al impuesto análogo efectivamente pagado por las sociedades o estructuras del exterior** ya sea en forma directa o indirectamente como consecuencia de su inversión en otros entes del exterior.

Art. 306 del D.R. de la LIG

REQUISITOS QUE SE DEBE ACREDITAR ANTE LA AFIP PARA EL COMPUTO DEL IMPUESTO ANALOGO EFECTIVAMENTE PAGADO EN EL EXTERIOR

Los accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios del país por sus **participaciones directas o indirectas** en un trust, fideicomiso, fundación de interés privado y demás estructuras análogas, sociedad u otro ente de cualquier tipo constituidos, domiciliados o ubicados en el exterior, así como todo contrato o arreglo celebrado en el exterior o bajo un régimen legal extranjero, **podrán deducir como crédito los impuestos nacionales análogos efectivamente pagados en el exterior** únicamente **cuando se acrediten** conjuntamente, en la forma, plazo y condiciones que establezca la AFIP, **los siguientes requisitos**:

a. **Participación directa**:

CONDICION DE RESIDENTE DEL PAIS

1. La calidad de residente en el país.

POSEER UNA PARTICIPACION DIRECTA NO MENOR AL 25%

2. Por aplicación del **art. 307 del D.R. de la LIG** este requisito no resulta de aplicación en los casos en que la renta debe declararse por transparencia fiscal en los términos del art. 130 incisos d), e) y f) de la LIG)

DOCUMENTACION DEL EXTERIOR

3. La documentación extendida por la respectiva autoridad fiscal competente que acredite el pago del impuesto análogo al que hacen referencia el artículo 165 y siguientes de la ley y sus complementarios de este reglamento (CREDITO DE IMPUESTOS POR RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA), y que **el pago del impuesto análogo corresponde al pago de dividendos o utilidades** en efectivo o en especie -incluidas las acciones liberadas- **distribuidos por el ente del exterior**, según la respectiva participación.

En caso de tratarse de retenciones, deberá contar con el respectivo comprobante emitido por el sujeto que la practicase.

QUE EL IMPUESTO ANALOGO FUE PAGADO ANTES DEL VTO. DE LA DDJJ DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

4. Que el impuesto computable como crédito **estuviere pagado dentro del plazo de vencimiento fijado para la presentación de la declaración jurada** correspondiente al período fiscal al cual corresponde imputar las ganancias que lo originaron.

En caso contrario, podrá ser computado en el período en que se produzca el pago.

b. **Participación indirecta**:

POSEER UNA PARTICIPACION INDIRECTA NO MENOR AL 15%. LA SOCIEDAD O ESTRUCTURA DEL EXTERIOR NO DEBE ESTAR RADICADA EN UNA JURISDICCION NO COOPERANTE O DE BAJA O NULA TRIBUTACION

Por aplicación del **art. 307 del D.R. de la LIG** este requisito no resulta de aplicación en los casos en que la renta debe declararse por transparencia fiscal en los términos del art. 130 incisos d), e) y f) de la LIG)

INFORMACION QUE LA AFIP PUEDE SOLICITAR A LOS SOCIOS O ACCIONISTAS RESIDENTES DEL PAIS

Art. 306 segundo párrafo del D.R. de la LIG

La AFIP podrá solicitar a los accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios residentes en el país toda otra información que considere pertinente, en la forma, plazo y condiciones que establezca, **con el objeto de verificar si el crédito por impuestos análogos pagados en el exterior guarda correspondencia con los dividendos o utilidades gravados en el país**, teniendo en cuenta a esos fines lo dispuesto en el artículo siguiente (ART. 307 DEL D.R. DE LA LIG).

DISTRIBUCION DE DIVIDENDOS O UTILIDADES GRAVADOS EN EL EXTERIOR. COMPUTO DEL IMPUESTO ANALOGO EFECTIVAMENTE PAGADO EN EL EXTERIOR

Art. 306 tercer párrafo del D.R. de la LIG

Cuando la jurisdicción del exterior grave las distribuciones de dividendos o utilidades mediante la aplicación de un impuesto análogo, ese impuesto análogo se computará en el año fiscal en que hubiere sido ingresado al Fisco extranjero, con independencia de que dichas rentas sean o no computables a los efectos de la determinación del impuesto.

Art. 307 del D.R. de la LIG

Lo dispuesto en el **punto 2 del inciso a)** (PARTICIPACION DEL 25%) **y en el inciso b)** (PARTICIPACION DEL 15%) **del artículo 306 del D.R. de la LIG**, **no resultará de aplicación** respecto de créditos por gravámenes nacionales análogos vinculados con **rentas que deban imputarse conforme las previsiones de los incisos d), e) y f) del artículo 130 de la ley** (RENTAS QUE SE DECLARAN POR TRANSPARENCIA FISCAL), los que **en todos los casos se computarán** aplicando el porcentaje de participación directa o indirecta que los accionistas, socios, partícipes, titulares,

controlantes o beneficiarios del país posean en una sociedad o ente constituido, domiciliado o ubicado en el exterior, o a un contrato o arreglo celebrado en el exterior o bajo un régimen legal extranjero.

RENTAS QUE NO TRIBUTAN POR TRANSPERENCIA FISCAL (ART. 130 INCISOS D), E) Y F) DE LA LIG). IMPUESTO ANALOGO EFECTIVAMENTE PAGADO EN EL EXTERIOR POR LA SOCIEDAD O ESTRUCTURA DEL EXTERIOR

SOCIOS O ACCIONISTAS RESIDENTES EN EL PAIS DE SOCIEDADES O ESTRUCTURAS DEL EXTERIOR. IMPUESTOS ANALOGOS EFECTIVAMENTE PAGADOS EN EL EXTERIOR POR LA SOCIEDAD O ESTRUCTURA DEL EXTERIOR

EL SOCIO O ACCIONISTA (residente del país) SE PUEDE COMPUTAR EL IMPUESTO ANALOGO EFECTIVAMENTE PAGADO POR LA SOCIEDAD O ESTRUCTURA DEL EXTERIOR

Téngase presente que de no resultar de aplicación el art. 130 incisos d), e) y f), el socios o accionista residente del país tributa impuesto a las ganancias por sus rentas de fuente extranjera en el momento de la puesta a disposición de las utilidades o dividendos.

Art. 305 del D.R. de la LIG (segundo párrafo)

Cuando se trate de accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios del país de un trust, fideicomiso, fundación de interés privado y demás estructuras análogas, sociedad u otro ente de cualquier tipo constituidos, domiciliados o ubicados en el exterior, así como todo contrato o arreglo celebrado en el exterior o bajo un régimen legal extranjero, **el crédito por impuestos nacionales análogos efectivamente pagados en el exterior** (en los países en los que se obtuvieren las ganancias), **comprende al impuesto análogo efectivamente pagado por las sociedades o estructuras del exterior** ya sea en forma directa o indirectamente como consecuencia de su inversión en otros entes del exterior.

Art. 306 del D.R. de la LIG

REQUISITOS QUE SE DEBE ACREDITAR ANTE LA AFIP PARA EL COMPUTO DEL IMPUESTO ANALOGO EFECTIVAMENTE PAGADO EN EL EXTERIOR

Los accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios del país por sus **participaciones directas o indirectas** en un trust, fideicomiso, fundación de interés privado y demás estructuras análogas, sociedad u otro ente de cualquier tipo constituidos, domiciliados o ubicados en el exterior, así como todo contrato o arreglo celebrado en el exterior o bajo un régimen legal extranjero, **podrán deducir como crédito los impuestos nacionales análogos efectivamente pagados en el exterior** únicamente **cuando se acrediten** conjuntamente, en la forma, plazo y condiciones que establezca la AFIP, **los siguientes requisitos**:

a. **Participación directa**:

CONDICION DE RESIDENTE DEL PAIS

1. La calidad de residente en el país.

POSEER UNA PARTICIPACION DIRECTA NO MENOR AL 25%

2. Que la participación corresponde a una sociedad o ente constituido, domiciliado o ubicado en el exterior, o a un contrato o arreglo celebrado en el exterior o bajo un régimen legal extranjero, y que **posee una participación no inferior al veinticinco por ciento (25%) en el patrimonio, resultados o derechos a voto** de la entidad no residente, según corresponda.

DOCUMENTACION DEL EXTERIOR

3. La documentación extendida por la respectiva autoridad fiscal competente que acredite el pago del impuesto análogo al que hacen referencia el artículo 165 y siguientes de la ley y sus complementarios de este reglamento (CREDITO DE IMPUESTOS POR RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA), y que **el pago del impuesto análogo corresponde al pago de dividendos o utilidades** en efectivo o en especie -incluidas las acciones liberadas- **distribuidos por el ente del exterior**, según la respectiva participación.

En caso de tratarse de retenciones, deberá contar con el respectivo comprobante emitido por el sujeto que la practicase.

QUE EL IMPUESTO ANALOGO FUE PAGADO ANTES DEL VTO. DE LA DDJJ DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

4. Que el impuesto computable como crédito **estuviere pagado dentro del plazo de vencimiento fijado para la presentación de la declaración jurada** correspondiente al período fiscal al cual corresponde imputar las ganancias que lo originaron.

En caso contrario, podrá ser computado en el período en que se produzca el pago.

b. **Participación indirecta**:

POSEER UNA PARTICIPACION INDIRECTA NO MENOR AL 15%. LA SOCIEDAD O ESTRUCTURA DEL EXTERIOR NO DEBE ESTAR RADICADA EN UNA JURISDICCION NO COOPERANTE O DE BAJA O NULA TRIBUTACION

Además de los requisitos enunciados en el inciso anterior, el accionista residente en el país **deberá acreditar que su participación en el patrimonio, resultados o derechos a voto** de la entidad no residente, según corresponda, **supera el quince por ciento (15%) en el año fiscal inmediato anterior al pago de los dividendos o utilidades y hasta la fecha de su percepción**, como así también **que esa entidad no se encuentra radicada en una jurisdicción categorizada como "no cooperante" o de "baja o nula tributación**".

INFORMACION QUE LA AFIP PUEDE SOLICITAR A LOS SOCIOS O ACCIONISTAS RESIDENTES DEL PAIS

Art. 306 segundo párrafo del D.R. de la LIG

La AFIP podrá solicitar a los accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios residentes en el país toda otra información que considere pertinente, en la forma, plazo y condiciones que establezca, **con el objeto de verificar si el crédito por impuestos análogos pagados en el exterior guarda correspondencia con los dividendos o utilidades gravados en el país**, teniendo en cuenta a esos fines lo dispuesto en el artículo siguiente (ART. 307 DEL D.R. DE LA LIG).

DISTRIBUCION DE DIVIDENDOS O UTILIDADES GRAVADOS EN EL EXTERIOR. COMPUTO DEL IMPUESTO ANALOGO EFECTIVAMENTE PAGADO EN EL EXTERIOR

Art. 306 tercer párrafo del D.R. de la LIG

Cuando la jurisdicción del exterior grave las distribuciones de dividendos o utilidades mediante la aplicación de un impuesto análogo, ese impuesto análogo se computará en el año fiscal en que hubiere sido ingresado al Fisco extranjero, con independencia de que dichas rentas sean o no computables a los efectos de la determinación del impuesto.

Art. 308 del D.R. de la LIG

DETERMINACION DE LA RENTA DE FUENTE EXTRANJERA. SE DEBE TOMAR LOS DIVIDENDOS O LAS UTILIDADES EFECTIVAMENTE COBRADOS MAS EL IMPUESTO ANALOGO EFECTIVAMENTE PAGADO EN EL EXTERIOR

Para determinar la ganancia de fuente extranjera proveniente de las participaciones a que se refiere el artículo anterior (ART. 307 DEL D.R. DE LA LIG), los accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios residentes en el país **deberán considerar el importe de los dividendos o utilidades efectivamente cobrados** en efectivo o en especie -incluidas las acciones liberadas-, **incrementado en los impuestos nacionales análogos efectivamente pagados en el extranjero** (en los países en que se obtuvieron las ganancias), entendiéndose que dichos impuestos están constituidos por:

IMPUESTOS ANALOGOS EFECTIVAMENTE PAGADOS EN EL EXTERIOR QUE SE DEBEN SUMAR A LOS DIVIDENDOS O UTILIDADES EFECTIVAMENTE COBRADOS

a) **Retenciones con carácter de pago único y definitivo** que se hubieran practicado a los residentes en el país:

Monto total de la retención sufrida sobre los dividendos o utilidades gravados en el país.

b) **Impuestos nacionales análogos efectivamente pagados** (POR LA SOCIEDAD O ESTRUCTURA DEL EXTERIOR) por el ente, contrato, arreglo o estructura análoga en que participan los accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios del país:

Monto que surja de aplicar a dicho impuesto el porcentaje de participación directa o indirecta que los residentes en el país poseen en tales entes, contratos, arreglos o estructuras análogas del exterior.

c) **Retenciones con carácter de pago único y definitivo que se hubieran practicado** (POR LA SOCIEDAD O ESTRUCTURA DEL EXTERIOR) al ente, contrato, arreglo o estructura análoga en que participan los accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios del país:

Monto que surja de aplicar a dicha retención el porcentaje de participación directa o indirecta que los residentes en el país poseen en tales entes, contratos, arreglos o estructuras análogas del exterior.

RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA OBTENIDAS EN FORMA DIRECTA. IMPUESTO ANALOGO EFECTIVAMENTE PAGADO EN EL EXTERIOR

Art. 309 del D.R. de la LIG

DETERMINACION DE LA GANANCIA DE FUENTE EXTRANJERA OBTENIDA EN FORMA DIRECTA

A los efectos de la determinación de la ganancia de fuente extranjera así como del cómputo del crédito por impuestos análogos efectivamente pagados en el exterior, por rentas distintas de los dividendos o utilidades mencionados en los artículos anteriores, los residentes en el país también deberán observar, en lo pertinente, las disposiciones establecidas en los **artículos 306 y 308 del D.R. de la LIG**.

Art. 306 del D.R. de la LIG

REQUISITOS QUE SE DEBE ACREDITAR ANTE LA AFIP PARA EL COMPUTO DEL IMPUESTO ANALOGO EFECTIVAMENTE PAGADO EN EL EXTERIOR

Podrán deducir como crédito los impuestos nacionales análogos efectivamente pagados en el exterior únicamente **cuando se acrediten** conjuntamente, en la forma, plazo y condiciones que establezca la AFIP, **los siguientes requisitos**:

CONDICION DE RESIDENTE DEL PAIS

1. La calidad de residente en el país.

2. El requisito enumerado en el punto 2 no resulta de aplicación en el caso de rentas de fuente extranjera obtenidas en forma directa.

3. La documentación extendida por la respectiva autoridad fiscal competente que acredite el pago del impuesto análogo al que hacen referencia el artículo 165 y siguientes de la ley y sus complementarios de este reglamento (CREDITO DE IMPUESTOS POR RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA).

En caso de tratarse de retenciones, deberá contar con el respectivo comprobante emitido por el sujeto que la practicase.

QUE EL IMPUESTO ANALOGO FUE PAGADO ANTES DEL VTO. DE LA DDJJ DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

4. Que el impuesto computable como crédito **estuviere pagado dentro del plazo de vencimiento fijado para la presentación de la declaración jurada** correspondiente al período fiscal al cual corresponde imputar las ganancias que lo originaron.

En caso contrario, podrá ser computado en el período en que se produzca el pago.

Art. 308 del D.R. de la LIG

DETERMINACION DE LA RENTA DE FUENTE EXTRANJERA. SE DEBE TOMAR LA RENTA DE FUENTE EXTRANJERA MAS EL IMPUESTO ANALOGO EFECTIVAMENTE PAGADO EN EL EXTERIOR

Para determinar la ganancia de fuente extranjera obtenida en forma directa los sujetos residentes en el país **deberán considerar el importe de las rentas**, **incrementado en los impuestos nacionales análogos efectivamente pagados en el extranjero** (en los países en que se obtuvieron las ganancias), entendiéndose que dichos impuestos están constituidos por:

IMPUESTOS ANALOGOS EFECTIVAMENTE PAGADOS EN EL EXTERIOR QUE SE DEBEN SUMAR A LAS RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA

a) **Retenciones con carácter de pago único y definitivo** que se hubieran practicado a los residentes en el país:

Monto total de la retención sufrida sobre las rentas de fuente extranjera gravadas en el país.

REMESA DE UTILIDADES A LOS TITULARES DE ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES DEL EXTERIOR O A LOS ACCIONISTAS O SOCIOS DE SOCIEDADES DEL EXTERIOR

Art. 170 de la LIG

Cuando proceda la aplicación de lo dispuesto en los últimos párrafos de los artículos 168 y 169, se presumirá, sin admitir prueba en contrario, que las utilidades remesadas o distribuidas resultan imputables al ejercicio inmediato anterior a aquel en el que se efectúe la remesa o distribución.

Si tal imputación no resultara posible o produjera un exceso de utilidades remesadas o distribuidas, el importe no imputado se atribuirá a los ejercicios inmediatos anteriores, considerando en primer término los más cercanos a aquel en el que tuvo lugar la remesa o distribución.

RESIDENTES DEL PAIS QUE DEBEN LIQUIDAR EL IMPUESTO ANALOGO EN EL EXTERIOR

Art. 171 de la LIG

LIQUIDACION DEL IMPUESTO EXTRANJERO POR DECLARACION JURADA

Los residentes en el país que deban liquidar el impuesto análogo que tributan en el país extranjero **mediante declaración jurada** en la que deban determinar su renta neta global, establecerán la parte computable de dicho impuesto aplicándole el porcentaje que resulte de **relacionar las ganancias brutas obtenidas en el extranjero y gravables por la ley de impuesto a las ganancias, con el total de las ganancias brutas** incluidas en la referida declaración.

GANANCIAS DE FUENTE EXTRANJERA GRAVADAS EN EL PAIS EXTRANJERO CON COMPUTO DE CREDITO DE IMPUESTO EN EL EXTERIOR

Art. 171 segundo párrafo de la LIG

Si el país extranjero grava ganancias obtenidas fuera de su territorio, el impuesto compensado por los créditos que dicho país otorgue por impuestos similares pagados en el exterior, **no se considerará a efectos de establecer su impuesto análogo**.

Ello sin perjuicio del cómputo que proceda respecto de los impuestos análogos pagados en terceros países en los que se obtuviesen las rentas gravadas por dicho país extranjero.

PAGO DE DIFERENCIAS DE IMPUESTOS ANALOGOS CORRESPONDIENTES A PERIODOS ANTERIORES

Art. 172 de la LIG

Cuando los residentes en el país paguen diferencias de impuestos análogos originadas por los países que los aplicaron, que impliquen un incremento de créditos computados en años fiscales anteriores a aquel en el que se efectuó el pago de las mismas, tales **diferencias se imputarán al año fiscal en que se paguen**.

RECONOCIMIENTO EN EL EXTERIOR DE IMPUESTOS ANALOGOS PAGADOS EN EXCESO

Art. 173 de la LIG

En los casos en que países extranjeros reconozcan, por las vías previstas en sus legislaciones, **excesos de pagos de impuestos análogos** ingresados por residentes en el país o por sus establecimientos permanentes definidos en el artículo 125 de la LIG y **ese reconocimiento suponga una disminución de los créditos por impuestos análogos computados por dichos residentes en años fiscales anteriores** o al que resulte aplicable en el año fiscal en el que tuvo lugar, tales excesos, convertidos a moneda argentina al tipo de cambio considerado al mismo fin en relación con los impuestos a los que reducen, **se restarán del crédito correspondiente al año fiscal en el que se produjo aquel reconocimiento**.

Ello sin perjuicio de que la afectación de los excesos reconocidos al pago de los impuestos análogos de los respectivos países, convertidos a moneda argentina al mismo tipo de cambio, se computen para establecer el impuesto análogo a cuyo ingreso se impute.

Art. 310 del D.R. de la LIG

Cuando tenga lugar la situación prevista en el artículo 173 de la LIG, y **no correspondiera crédito por impuesto análogo pagado en el exterior** en el año de reconocimiento, o tal crédito fuera insuficiente, el exceso reconocido, o el remanente no restado del crédito de impuesto insuficiente, **se adicionará al impuesto a las ganancias determinado en el ejercicio en que se haya producido aquel reconocimiento**.

Si no existiere impuesto a las ganancias determinado, **deberá ingresarse el impuesto correspondiente al aludido reconocimiento**.

DEMAS SOCIEDADES Y EXPLOTACIONES UNIPERSONALES CON RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA. COMPUTO DEL IMPUESTO ANALOGO EFECTIVAMENTE PAGADO EN EL EXTERIOR

Art. 174 de la LIG

Las sociedades y empresas o explotaciones unipersonales a las que se refiere el artículo 147 (DEMAS SOCIEDADES Y EXPLOTACIONES UNIPERSONALES), **atribuirán en la medida que corresponda a sus socios o dueños, los impuestos análogos efectivamente pagados en el exterior** a raíz de la obtención de ganancias de fuente extranjera, incluidos los pagados por sus establecimientos permanentes instalados en el exterior, por su resultado impositivo de la misma fuente.

EL IMPUESTO ANALOGO EFECTIVAMENTE PAGADO EN EL EXTERIOR (QUE RESULTE NO COMPUTABLE) SE PUEDE COMPUTAR DURANTE LOS 5 AÑOS SIGUIENTES

Art. 175 de la LIG

Si los **impuestos análogos computables no pudieran compensarse** en el año fiscal al que resultan imputables **por exceder el impuesto a las ganancias correspondiente a la ganancia neta de fuente extranjera** imputable a ese mismo año, el importe no compensado podrá deducirse del impuesto atribuible a las ganancias netas de fuente extranjera obtenidas en los cinco (5) años fiscales inmediatos siguientes al anteriormente aludido.

Transcurrido los cinco (5) años, el saldo no deducido no podrá ser objeto de compensación alguna.

RECUPERO DEL IMPUESTO ANALOGO EFECTIVAMENTE PAGADO EN EL EXTERIOR. REDUCCION DEL CREDITO DE IMPUESTO

Art. 176 de la LIG

Los residentes en el país beneficiarios en otros países de medidas especiales o promocionales que impliquen **la recuperación total o parcial del impuesto análogo efectivamente pagado deberán reducir el crédito de impuesto** que este genera o hubiese generado, en la medida de aquella recuperación.

Art. 311 del D.R. de la LIG

RECUPERO DEL IMPUESTO ANALOGO EN PERIODOS POSTERIORES AL INGRESO DEL IMPUESTO ANALOGO

En el caso previsto en el artículo 176 de la LIG, al producirse la recuperación total o parcial del impuesto análogo efectivamente pagado en **ejercicios posteriores al del cómputo del crédito de impuesto**, **el importe recuperado se restará del crédito de impuesto correspondiente al año fiscal de recuperación**.

DE NO EXISTIR CREDITO DE IMPUESTO A COMPUTAR EL IMPORTE DEL IMPUESTO ANALOGO RECUPERADO DEBERA SUMARSE EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Si no existiere crédito por impuesto análogo en el año fiscal de la recuperación, o este resultare insuficiente, **el importe del impuesto análogo recuperado se adicionará al impuesto correspondiente al año fiscal** de reconocimiento, debiendo ingresarse el importe correspondiente al aludido reconocimiento en el supuesto de no existir aquel.

==========

JURISPRUDENCIA SOBRE PLANIFICACION FISCAL INTERNACIONAL

MOLINOS RIO DE LA PLATA SA CSJN DEL 02.09.2021

MOLINOS RIO DE LA PLATA SA CNACAF SALA I DEL 19.05.2016

Art. 2 de la ley 11.683 (PRINCIPIO DE LA REALIDAD ECONOMICA)

"*Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes.*

UTILIZACION DE FORMAS Y ESTRUCTURAS JURIDICAS INADECUADAS

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*".

MOLINOS RIO DE LA PLATA SA CSJN DEL 02.09.2021

La CSJN confirma el fallo de la CNACAF entendiendo que hubo "ABUSO DE TRATADO". (con un voto en disidencia).

Principio de razonabilidad. Principio de buena fe.

Aplicación de la legislación doméstica. Aplicación del principio de la realidad económica (CSJN Parke Davis). Interpretación dinámica de los CDI.

Para la CSJN la sociedad chilena carece de fundamentos carece de propósito de negocios.

Para la CSJN hay una doble no imposición.

La señora Procuradora (Laura Monti) había entendido que no había "ABUSO DE TRATADO", y por lo tanto revocó la sentencia de la CNACAF

Art.144 Inciso b) de la LIG (Ex art. 146). Rentas de tercera categoría de fuente extranjera (Dividendos / Utilidades).

La firma Molinos Rio de la Plata SA" constituyó una sociedad plataforma en Chile.

Dividendos de fuente uruguaya y de fuente peruana se pusieron a disposición en la sociedad plataforma chilena, y desde la holding chilena se giraron a Molinos Rio de la Plata SA.

No tributando ni en Chile ni en Argentina por los referidos dividendos.

En Chile no tributaron por la legislación doméstica de Chile porque son dividendos de fuente extranjera, y en Argentina no tributaron por el art. 11 del CDI vigente en aquel momento.

Art. 11 del CDI de aquel momento los dividendos se gravan en el domicilio de la sociedad (en Chile).

En Chile las sociedades plataforma solo tributan por las rentas de fuente chilena pero no por las rentas de fuente extranjera (en el caso fuente uruguaya y peruana)

La AFIP determinó de oficio la obligación tributaria y realizó la denuncia penal por evasión agravada.

Para el TFN y para la CNACAF se trata de una situación de "ABUSO DE TRATADO". Art. 11 del Convenio de doble imposición vigente en aquel momento con Chile. Convenio luego denunciado por la Argentina. Se confirmo en ambas instancias la determinación de oficio.

La justicia Federal sin analizar el hecho imponible entendió que no había dolo (maniobra, ardid, engaño).

En tal orden de ideas se debe tener presente que **el 20.10.2020 se publicó en el boletín oficial la R.G.4.838**, **régimen de información de planificaciones fiscales nacionales e internacionales**.

VOTO DE LOS SEÑORES MINISTROS DOCTORES DON JUAN CARLOS MAQUEDA Y DON HORACIO DANIEL ROSATTI

"*1°) Que en el año 2011 la Administración Federal de Ingresos Públicos determinó de oficio el impuesto a las ganancias de Molinos Río de la Plata S.A. (en adelante, "Molinos Argentina") correspondiente a los períodos fiscales 2004 a 2009, compensó diversos rubros tributarios, fijó saldos a favor de la empresa para los años 2005 y 2008, y la intimó al pago del impuesto por los períodos 2007 y 2009, más los intereses resarcitorios respectivos. Asimismo, consideró que no debía formularse denuncia penal tributaria ni instruir sumario por infracciones con relación a los períodos 2004 y 2005, e hizo reserva de aplicar sanciones con respecto a los períodos 2006 a 2009, en los términos del artículo 20 de la ley 24.769 (cfr. resoluciones 18/2011 y 106/2011, fs. 15/43 vta. y 315/394, respectivamente; y específicamente fs. 41 vta. y 392).*

2°) Que para llevar a cabo estas determinaciones, el Fisco tuvo en cuenta que:

SOCIEDAD MOLINOS DE CHILE Y RIO DE LA PLATA HOLDING SA (SOCIEDAD PLATAFORMA DE INFERSIONES)

a) Molinos había constituido en la República de Chile, el 30 de diciembre de 2003, la sociedad "Molinos de Chile y Río de la Plata Holding S.A." (en adelante "Molinos Chile") bajo la modalidad de una "sociedad plataforma de inversiones" regulada por el artículo 41 D de la ley de impuesto a la renta de ese país, según la modificación dispuesta por la ley 19.840.

MOLINOS DE ARGENTINA TENIA EL 99,99% DE LAS ACCIONES DE MOLINOS CHILE

b) Molinos Argentina era titular del 99,99% de las acciones emitidas por Molinos Chile, y había integrado el capital social de esta última mediante la transferencia de los paquetes accionarios mayoritarios de tres sociedades uruguayas -Alimentos del Plata S.A., Molinos Overseas S.A. y Molinos Uruguay S.A.- y una sociedad peruana -Molinos del Perú S.A.-.

MOLINOS DE ARGENTINA DECLARO LOS DIVIDENDOS DE LAS SOCIEDADES URUGUAYAS Y PERUANAS COMO NO GRAVADOS POR APLICACIÓN DEL CONVENIO DE DOBLE IMPOSICION CON CHILE

c) Molinos Argentina declaró los dividendos originados en las acciones de las tres sociedades uruguayas y la peruana controladas por Molinos Chile como renta no gravada por aplicación del artículo 11 del "Convenio entre la República Argentina y la República de Chile para evitar la doble tributación en materia de impuestos sobre la renta, ganancias o beneficios y sobre el capital y el patrimonio" (en adelante el "CDI"), aprobado por ley 23.228.

LA AFIP APLICO EL PRINCIPIO DE LA REALIDAD ECONOMICA ENTENDIENDO QUE MOLINOS ARGENTINA HABIA UTILIZADO EN FORMA ABUSIVA EL CONVENIO CON CHILE

d) Sobre esa base fáctica, aplicó el principio de la realidad económica establecido en el artículo 2º de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificatorias) y estimó que Molinos Argentina ***había utilizado de forma abusiva el CDI al recurrir a la sociedad holding chilena como "sociedad conducto", para desviar el cobro de los dividendos originados en las acciones de las sociedades uruguayas y peruana hacia jurisdicción chilena, con el objeto de evitar al mismo tiempo el pago del impuesto a las ganancias en la Argentina y su similar a la renta en Chile****.*

POR APLICACIÓN DEL CONVENIO CON CHILE LOS DIVIDENDOS SOLO PODIAN GRAVARSE EN CHILE

LOS DIVIDENDOS TAMPOCO TRIBUTABAN EN CHILE PORQUE LAS SOCIEDADES PLATAFORMA SOLO TRIBUTAN POR LAS RENTAS DE FUENTE CHILENA POR NO TRIBUTAN POR LAS RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA (URUGUAYA Y PERUANA)

La no-imposición en la Argentina se producía por aplicación del artículo 11 del CDI, entonces vigente, que establecía que ***los dividendos solo resultaban gravados por el país en que se encontrase domiciliada la empresa que los distribuía*** *(en el caso: Chile, por estar Molinos Chile radicada en ese país); y* ***la no-tributación en Chile se verificaba -a su vez- porque los dividendos originados en las sociedades uruguayas y peruana no abonaban impuesto a la renta en ese país por tratarse de ganancias provenientes de sociedades plataformas de inversión*** *que, según la modificación de la ley 19.840 al régimen legal de ese impuesto,* ***"no se considerarán domiciliadas en Chile, por lo que tributarán en el país sólo por las rentas de fuente chilena"****.*

LOS DIVIDENDOS DE LAS SOCIEDADES URUGUAYAS Y PERUANAS NO PERMANECIERON EN MPLINOS CHILE SINO QUE FUERON INMEDIATAMENTE REMITIDOS A MOLINOS ARGENTINA

El Fisco consideró que la constitución de la sociedad holding en Chile por parte de Molinos Argentina no encontraba justificación desde el punto de vista de la estructura empresarial ya que no tenía vínculo económico real con las sociedades uruguayas y peruana; y que careció de sustancia económica o propósito de negocio, pues los dividendos distribuidos por las referidas sociedades no permanecieron en Molinos Chile sino que fue utilizada como intermediaria para remitir esos beneficios casi inmediatamente a Molinos Argentina (fs. 28 y 352); y, que en definitiva, fue constituida con el único propósito de eliminar el gravamen y conducir el rendimiento obtenido en estados que no son parte del CDI -Uruguay y Perú- por intermedio del Estado con quien sí se ha celebrado el tratado de doble imposición y utilizando los beneficios que este ofrece -Chile- (fs. 23 y 373).

EL TFN Y LA CNACAF CONFIRMARON LA DETERMINACION DE OFICIO

*3°) Que **el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó las resoluciones apeladas** e impuso las costas a la actora (conf. fs. 1355/1375 vta.). A su vez, **la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación en cuanto al fondo de la cuestión**, aunque la revocó en lo atinente a las costas, que las impuso en el orden causado en ambas instancias en atención a lo novedoso y complejo de la cuestión planteada (fs. 1545/1555).*
(..)

SE DICTO EL SOBRESEIMIENTO EN SEDE PENAL

*Con relación al sobreseimiento dictado en sede penal, en los términos de la ley 24.769, sostuvo que no tenía implicancia en la decisión referente al reclamo patrimonial, por diferir sustancialmente el objeto de ambos pronunciamientos. Explicó que la sentencia dictada el 9 de mayo de 2014 por **la Sala I de la Cámara Federal de San Martín** en la causa "Molinos Río de la Plata s/ inf. art. 2º ley 24.769", expte. nº 397/11, **se había limitado a examinar si la conducta desplegada por la contribuyente y sus accionistas encuadraba en la figura del delito de evasión dejando sin indagar sobre la configuración del hecho imponible** (cfr. fs. 1553 vta. y 1554/1554 vta.).*
(..)
SENTENCIA DE LA CSJN
(..)
*6°) Que en este caso la contribuyente ha invocado, con relación al impuesto a las ganancias, el beneficio tributario que surge del **artículo 11 del CDI**, aprobado por la ley 23.228, cuyo texto disponía que **"los dividendos y participaciones en las utilidades, de las empresas, incluidos los retornos o excedentes de las cooperativas, sólo serán gravables por el Estado Contratante donde estuviere domiciliada la empresa que los distribuye"**.*

La cuestión federal, entonces, consiste en interpretar esta norma federal para determinar si:

i) tal como sostiene Molinos Argentina, esta cláusula del Tratado impedía al Estado argentino gravar con impuesto a las ganancias los dividendos originados en las acciones de las tres sociedades uruguayas y la peruana controladas por Molinos Chile; o si,

ii) tal como sostiene la AFIP, Molinos Argentina no se encontraba amparada por esta cláusula, y abusó de sus términos en contra del Tratado y del principio de la realidad económica previsto en el artículo 2° de la ley 11.683, al constituir una "sociedad conducto" amparada por los beneficios tributarios de la ley chilena 19.840 sancionada en 2002 de promoción de sociedades plataforma de inversiones.
(..)
PRINCIPIO DE RAZONABILIDAD

*10) Que, como se ha visto, dentro de los principios de derecho público del ordenamiento constitucional argentino se encuentra el **principio de razonabilidad**, pauta que presupone que en nuestro sistema los derechos no son absolutos. Ello no solo implica la posibilidad de reglamentar razonablemente los derechos y garantías reconocidos en la parte dogmática, sino también que su contenido no ampara ni protege ejercicios abusivos en su nombre. La noción de abuso repele al derecho, hiere la convivencia social y al armónico desarrollo de la vida en comunidad. **El principio de razonabilidad expulsa del ordenamiento jurídico el ejercicio abusivo de derechos** en todas sus variantes.*

A la luz de los principios de derecho público reconocidos en la Constitución, surge claro que ningún tratado internacional vigente en nuestro país puede ser invocado de forma abusiva, independientemente de la consagración expresa de una cláusula antiabusiva en el texto de ese mismo tratado. Esta postulación auto-referente que sugiere que el "abuso del tratado" deba provenir inexorablemente del mismo instrumento que se califica como abusado, no solo no responde a la inserción del subsistema internacional dentro del ordenamiento jurídico argentino, sino que tampoco encuentra respuestas válidas en el derecho internacional, como se verá a continuación.

PRINCIPIO DE BUENA FE

*11) Que las normas internacionales encuentran límites concretos a partir del lenguaje que utilizan y del **principio de buena fe con el que deben ser interpretadas**.*

CONVENCION DE VIENA SOBRE EL DERECHO DE LOS TRATADOS

*La Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, aprobada por la ley 19.865, recoge positivamente los límites antedichos. Al propio tiempo que sienta el principio del pacta sunt servanda, define, con particular claridad, que **"todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe"** (artículo 26). Asimismo, manifiesta la prohibición de los estados contratantes de invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado (artículo 27), mas, como primera pauta de interpretación postula una lectura "de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de éstos y teniendo en cuenta su objeto y fin" (artículo 31, inc. 1). Subsidiariamente, permite acudir a medios complementarios cuando la*

interpretación dada de conformidad con el artículo 31 "deje ambiguo u oscuro el sentido o conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable".
(..)
Esta Corte ya ha señalado en otras oportunidades que las convenciones internacionales que versan sobre materia fiscal deben ser interpretadas de acuerdo a la doctrina general de hermenéutica en materia de tratados y de normas tributarias teniendo particularmente en cuenta ***los artículos 31 y 32 de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados de 1969, aprobada por la ley 19.865. Ellas consagran el principio de la buena fe*** *conforme al criterio corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de este y teniendo en cuenta su objeto y fin (Fallos: 340:644).*

ART. 11 DEL CONVENIO DE DOBLE IMPOSICION CON CHILE

12) Que tal como surge del propio texto y denominación del CDI aprobado por la ley 23.228, su finalidad fue evitar la doble imposición entre la República de Chile y la República Argentina. Lo dicho supone que el artículo 11 invocado por Molinos Argentina debe leerse, siguiendo los principios reseñados, en los siguientes términos: "(para evitar la doble imposición) ***los dividendos y participaciones en las utilidades, de las empresas, incluidos los retornos o excedentes de las cooperativas, solo serán gravables por el Contratante donde estuviere domiciliada la empresa que los distribuye****".*

SE UTILIZO EL CONVENIO EN FORMA CONJUNTA CON LA LEGISLACION DOMESTICA DE LAS SOCIEDADES PLATAFORMA

En el caso, esta cláusula fue empleada conjuntamente con una modificación unilateral a la dinámica del convenio por parte de la República de Chile que, al crear en el año 2002 las denominadas ***"sociedades plataforma de inversiones"*** *y* ***no gravar sus rentas de fuente extranjera****, habilitó la radicación en su territorio de empresas cuyo único vínculo con ese país fuera la residencia formal. De esta manera,* ***las ganancias aquí cuestionadas no se encontrarían alcanzadas en el impuesto a las ganancias en Argentina, ni en el impuesto a las rentas en Chile****.*

SE GENERA UNA DOBLE NO IMPOSICION

El supuesto de hecho en la causa no sería, entonces, a partir de la conducta de la actora, evitar la doble imposición sino procurar doblemente una no imposición*, por lo que no se encontraría alcanzada por el ámbito de validez material del CDI interpretado de buena fe.*

13) Que esa línea interpretativa se ve apuntalada por tres elementos de juicio concordantes que han sido alegados en la causa:

DIRECCION NACIONAL DE IMPUESTOS

i) en primer lugar, en el ámbito nacional, la Dirección Nacional de Impuestos, el día 4 de noviembre de 2010 señaló que "...no existe impedimento alguno para que, en ausencia de normativa específica en el Convenio de doble imposición de que se trate, el país que se considera perjudicado por las prácticas abusivas desplegadas por los responsables [pueda hacer] uso de su normativa antiabuso interna" (cfr. cita del memorándum en la motivación de los actos administrativos atacados, a fs. 330 -4º párr.- y fs. 359 -4º párr.-).

OCDE. FIGURA DE BENEFICIARIO EFECTIVO

ii) en segundo término, con relación al ámbito chileno, a fin de sortear la problemática de las sociedades conducto o instrumentales que se constituyen al amparo de legislación como la del país trasandino, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), una de las principales promotoras de este tipo de acuerdos, incorporó a su nuevo Modelo de Convenio de Doble Imposición ***la figura del "beneficiario efectivo"*** *y disposiciones antiabuso. Al interpretar estas figuras, el Servicio de Impuestos Internos de la República de Chile dictó el día 16 de octubre de 2009 la Circular N° 57, en el cual explicó que la OCDE ha excluido del concepto de beneficiario efectivo a las sociedades instrumentales o sociedades conducto y llegó a la conclusión de que "una sociedad instrumental no puede ser considerada como beneficiario efectivo cuando, pese a ser el propietario formal de la renta, cuenta con poderes restringidos que la convierten, respecto a ella, en un mero fiduciario o administrador que actúa por cuenta de las partes interesadas" y que "para estos efectos una sociedad instrumental es aquella sociedad que reside en uno de los Estados contratantes y que actúa canalizando determinadas rentas a una persona de un tercer Estado, la cual en virtud de tal operación se beneficia indebidamente de un CDTI" (http://www.sii.cl/documentos/circulares/2009/circu57.htm).*

La misma circular señala que "dado que los CDTI son tratados internacionales, las normas de interpretación de la Convención de Viena sobre derecho de los tratados son plenamente aplicables. En tal sentido y como resultado de la aplicación del artículo 31 párrafo 1 de la Convención de Viena, los tratados internacionales deben interpretarse de acuerdo al objeto y propósito que ellos persiguen (interpretación finalista), los cuales en el caso de los CDTI son el evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal de los impuestos sobre la renta y el patrimonio. Asimismo, en relación con el término beneficiario efectivo los CDTI vigentes en Chile han seguido al modelo de Convenios para evitar la doble tributación de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (Modelo OCDE), por lo que los comentarios emitidos por OCDE y que clarifican la aplicación de tal concepto en base a la finalidad perseguida por los CDTI, pueden ser utilizados como medio de interpretación complementario, de acuerdo a lo previsto en el artículo 32 de la Convención de Viena".

ARGENTINA DENUNCIO EL CONVENIO DE DOBLE IMPOSICION CON CHILE

iii) en tercer y último término, en el ámbito internacional bilateral, el 29 de junio de 2012 nuestro país denunció el CDI "debido a ciertos aspectos desfavorables para los intereses del Fisco nacional", y celebró un nuevo acuerdo el 15 de mayo de 2015 denominado "Convenio entre la República Argentina y la República de Chile para eliminar la doble

imposición en relación a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y para prevenir la evasión y elusión fiscal", que consta de 32 artículos, y un Protocolo, que fueron aprobados por ley 27.274.

NUEVO CONVENIO DE DOBLE INMPOSICION CON CHILE

El mismo 15 de mayo de 2015 en que se suscribió el nuevo convenio los Estados contratantes firmaron un acuerdo interpretativo por el que "confirman su entendimiento" en el sentido que "no se deben conceder los beneficios de un convenio para eliminar la doble imposición cuando uno de los principales objetivos para realizar determinadas operaciones o manejos es garantizar una posición fiscal más favorable y conseguir ese tratamiento fiscal más favorable en dichas circunstancias sea contrario al objeto y propósito de las disposiciones en cuestión" (subrayado agregado). Asimismo, los Estados contratantes acordaron que las normas antiabuso de los estados contratantes "no están contempladas en los convenios de doble imposición y, por lo tanto, no se ven afectadas por ellos y no existirá conflicto entre las normas antiabuso y las disposiciones en un convenio de doble imposición". Sobre la base de tales premisas, entendieron y confirmaron que el nuevo convenio "no impedirá a un Estado contratante aplicar las disposiciones de su normativa interna relativas a la prevención de la evasión fiscal", y que "los beneficios del Convenio no se otorgarán a una persona que no sea la beneficiaria efectiva de las rentas procedentes del otro Estado contratante o de los elementos de patrimonio allí situados […]" (ver Memorando de Entendimiento relativo a la aplicación del Nuevo Convenio en https://www.afip.gov.ar/institucional/acuerdos.asp).

Un análisis consistente de la denuncia y suscripción de un nuevo instrumento internacional -lejos de suponer un reconocimiento del Estado argentino de una interpretación contraria a los fines del Tratado y a sus principios de derecho público nacional- afianza la conclusión de que la lectura de buena fe no daba cabida a interpretaciones elusivas que condujeran a desnaturalizar la matriz que sostenía al CDI: evitar la doble imposición. Así, la ulterior situación describe la lógica manifestación expresa de un criterio que: i) ya imperaba en el derecho internacional tributario en diversos convenios de doble imposición; ii) había sido reconocido por autoridades chilenas como pauta de análisis vinculante frente a esa problemática internacional; iii) había sido expresado por el organismo interno competente de la administración tributaria argentina.

SE UTILIZO LA LEGISLACION CHILENA PARA ELUDIR OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

14) Que desde el derecho internacional privado se arriba a una conclusión similar. En la medida en que el artículo 11 del CDI resuelve un caso internacional reenviando a la legislación nacional de un país determinado mediante la individualización de un punto de conexión, opera como una norma de reenvío o conflicto, propia de esa disciplina.

En el caso, Molinos Argentina, con la constitución de la sociedad holding en la República de Chile atribuyó potestad tributaria exclusiva a ese país quien, como se ha visto, al dictar su norma de promoción de sociedades plataforma, decidió no ejercer su jurisdicción legislativa.

Tal decisión soberana no se encuentra (ni podría encontrarse) en tela de juicio en este caso. No se discute un límite a la potestad tributaria chilena emanado del CDI, como sostiene el contribuyente, sino la existencia de un obstáculo con relación al fisco argentino. En concreto, ***lo aquí debatido es la actitud que puede adoptar el Estado argentino frente a la decisión de un contribuyente de valerse, en un caso concreto, de esta legislación foránea para desvirtuar los fines del tratado bilateral suscripto y eludir sus obligaciones tributarias****.*

Para ello, no puede obviarse que dentro de la lógica del derecho internacional privado, la norma de reenvío o norma conflicto contiene límites que repelen la aplicación del derecho extranjero en casos excepcionales: en lo que al caso interesa, el orden público internacional y, sobre todo, el fraude a la ley.

PRINCIPIO DE LA REALIDAD ECONOMICA

ES VALIDO EL ESFUERZO HONESTO PARA PAGAR IMPUESTOS EN SU MINIMO LEGAL

NO SON VALIDAS LAS ESTRATEGIAS PARA DISFRAZAR REMESAS DE UTILIDADES PARA OBTENER TRATAMIENTOS TRIBUTARIOS MAS BENEFICIOSOS

15) Que desde la perspectiva legislativo-tributaria nacional ***el principio de la realidad económica previsto en el artículo 2 de la ley 11.683 hace equilibrio entre dos extremos en constante tensión****. Por un lado,* ***"no es reprensible el esfuerzo honesto del contribuyente para limitar sus impuestos al mínimo legal"*** *(Fallos: 241:210; 308:215) y, por el otro, vale recordar que, al analizar los efectos de convenios internacionales de doble imposición se sostuvo años antes de la suscripción del tratado aquí involucrado que* ***"saltan a la vista las diversas 'estratagemas' operativas que ofrece el plano tributario mundial para disfrazar las remesas de utilidades bajo el ropaje formal de regalías, y obtener así tratamientos tributarios más ventajosos*** *(la tasa reducida local, la exención a las regalías provenientes del exterior concedidas por algunos países exportadores de capital, e incluso la utilización, dentro de las estructuras elegidas, de los países llamados 'paraísos tributarios', ubicando en estas empresas integrantes del grupo económico, etc.). Por estas razones, justificase plenamente la procedencia del celo fiscalizador destinado a desentrañar en estos casos la realidad de las operaciones realizadas" ("Parke Davis", Fallos: 286:97, disidencia del juez Scotti, del Tribunal Fiscal de la Nación).*

El principio de la "realidad económica" faculta al organismo recaudador a desconocer las formas y estructuras asignadas por los contribuyentes a sus actos o negocios, y le permite recalificarlos a fin de considerar "la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o que les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos" (artículo 2° cit., in fine). Dicha facultad solo puede ser válidamente ejercida por la administración tributaria cuando resulta manifiesta la discordancia entre la sustancia económica del acto o negocio y la forma o estructura que los contribuyentes le han asignado pues, como principio, salvo que se presente esa ostensible discordancia, "debe darse prioridad a las estructuras jurídicas utilizadas por los particulares" (Fallos: 340:1513).

En el caso, el desconocimiento de la forma jurídica empleada por la contribuyente llevado a cabo por el Fisco con base en diversas constancias probatorias de la causa, fue revisado por el Tribunal Fiscal de la Nación y la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, quienes llegaron a conclusiones que no se advierten como irrazonables o desprovistas de fundamento de acuerdo a la doctrina excepcional de la arbitrariedad.

Algunos de los datos que fueron considerados en ese sentido en las instancias anteriores, y no refutados en el recurso extraordinario por parte de la contribuyente, apuntan a que: i) Molinos Chile fue constituida un año después de que la legislación chilena provocara un impacto en la dinámica del CDI, ya analizada; ii) ***esa sociedad remesaba inmediatamente las rentas giradas por las sociedades uruguayas y peruana, de manera que no permanecía en el patrimonio de la sociedad holding****, al punto que -se ha sostenido- tampoco son destinadas, principalmente, a cumplir su objeto social (cfr. fs. 1370 vta. y 1372, punto e); iii) no existía un convenio de doble imposición entre Argentina y los países de donde provinieron las rentas (Uruguay y Perú) (fs. 1372 vta.); iv) aun cuando el holding involucraba otras empresas domiciliadas en diferentes países (Chile, Suiza, Italia, Estados Unidos y España), el principal ingreso provenía de una de las sociedades uruguayas (Molinos Overseas S.A.) y no hubo ingresos sustanciales provenientes de Chile (fs. 1373 vta. y 1552).*

PRINCIPIO DE RAZONABILIDAD Y NO ABUSO DEL DERECHO. LA INTERPRETACION DE BUENA FE

16) Que ubicado el caso dentro del sistema jurídico argentino, sin prescindir de los niveles de jerarquía normativa que estructura el artículo 31 de la Constitución Nacional, se observa una ***confluencia armónica del principio de razonabilidad y no abuso del derecho*** *(artículo 27 de la Constitución),* ***la interpretación de buena fe*** *y de acuerdo a los fines de los tratados (artículo 31 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados) y la pauta de la realidad económica prevista en el artículo 2° de la ley 11.683, hacia una hermenéutica del artículo 11 del "Convenio entre la República Argentina y la República de Chile para evitar la doble tributación en materia de impuestos sobre la renta, ganancias o beneficios y sobre el capital y el patrimonio", aprobado por ley 23.228, que no ampara la utilización de las sociedades plataforma del derecho chileno para evitar abonar el impuesto a las ganancias en nuestro país.*

SENTENCIA DEFINITIVA DICTADA EN SEDE PENAL (ABSOLUCION POR FALTA DE ELEMENTO SUBJETIVO)

17) Que, en otro plano, el agravio expuesto en el recurso de hecho referido a la arbitrariedad, que no se vincula con las cuestiones federales ya analizadas, se centra en los efectos que tendría sobre este expediente la sentencia definitiva dictada en la causa penal "Molinos Río de la Plata s/ inf. art. 2º ley 24.769" (expte. nº 397/11), tramitada ante el Juzgado Federal en lo Criminal y Correccional n° 1, Secretaría nº 3, de San Isidro, en la cual se investigaba a los directivos de Molinos Argentina por el delito de evasión tributaria agravada del impuesto a las ganancias correspondiente a los períodos fiscales 2007 y 2009.

En dicha causa, según se alega, el día 18 de diciembre de 2013 ***se resolvió el sobreseimiento de los imputados y con fecha 9 de mayo de 2014 la Sala I de la Cámara Federal de San Martín confirmó esa decisión****, señalando que "la empresa divisó una oportunidad empresarial y la llevó a cabo con respeto a las normas vigentes -Convenio y Ley Chilena- (...) efectuó averiguaciones en importantes consultoras como PWC y Erns & Young", que "la estrategia empresarial, aún cuando pueda cuestionarse administrativamente (como de hecho ocurrió ante el Tribunal Fiscal de la Nación),* ***no evidencia ni aún en esta instancia, una maniobra ardidosa o de engaño propio de una evasión penal tributaria****. La inexistencia de voluntad delictiva importa, entonces, que la cuestión no supere la faz administrativa y el análisis que allí se considere pertinente sobre la realidad económica que, de considerarse violentada, no lo fue mediante actos de tipo delictivos -ardid, engaño, ocultamiento-", y que "en todo caso, existió un aprovechamiento de circunstancias -naturalmente no queridas por el Convenio y por esa razón denunciado por nuestro país-, que deberán ser evaluadas en la faz administrativa, mas no en la penal tributaria" (cfr. fs. 1540/1540 vta. y 1541 vta.).* ***La decisión fue confirmada por la Sala I de la Cámara Federal de Casación Penal*** *el día 22 de junio de 2015, y el día 22 de diciembre de 2015* ***esta Corte declaró inadmisible el recurso de queja por denegación del recurso extraordinario interpuesto contra aquella decisión****.*

Por lo dicho, de acuerdo a las propias constancias aportadas por la recurrente el pronunciamiento del día 9 de mayo de 2014 de la Sala I de la Cámara Federal de San Martín, única decisión firme en aquella jurisdicción criminal y correccional federal, ***sobreseyó a los directivos de Molinos con fundamento exclusivo en la ausencia de configuración del tipo subjetivo*** *que exige la evasión tributaria agravada y* ***dejó aclarado expresamente que el aspecto atinente a la eventual determinación de la obligación tributaria debía ser dilucidado en el ámbito correspondiente****.*

Resulta, por tanto, improcedente la tacha de arbitrariedad contra la sentencia apelada con relación a este punto.
(..)
SE CONFIRMA LA SENTENCIA DE LA CNACAF

Por ello, oída la señora Procuradora Fiscal, ***se hace lugar a la queja, se declara admisible el recurso extraordinario y se confirma la sentencia apelada****, salvo lo dispuesto en el considerando 18. Con costas en el orden causado, en atención a la complejidad que exhibe la cuestión debatida y a las divergencias interpretativas suscitadas a raíz de las normas aplicables (artículo 68, segunda parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Reintégrese el depósito de fs. 58. Agréguese la queja al principal. Notifíquese y, oportunamente, remítase.*

VOTO DEL SEÑOR MINISTRO DOCTOR DON RICARDO LUIS LORENZETTI
(..)
13) Que esta Corte Suprema ha señalado de modo reiterado que la interpretación no puede prescindir de las consecuencias que se derivan de cada criterio, pues ellas constituyen uno de los índices más seguros para verificar su razonabilidad (Fallos: 302:1284; 303:917; 310:464; 311:1925; 312:156; 320:1962; 323:1406, 3412, 3619; 324:68, 1481, 2107 y 326:2095, entre muchos otros).

En esta línea de razonamiento, pretender que la letra del artículo 11 del CDI, suscripto entre las partes muchos años antes del momento en que tuvo lugar la sanción de la ley chilena que creó las sociedades plataformas de negocios -año

2002-, ampara la figura de esta sociedad -Molinos Chile- interpuesta entre Molinos Río de la Plata S.A. y la fuente de ganancias -los dividendos distribuidos por las sociedades de Uruguay y Perú- y su consecuente no tributación, deviene irrazonable y contrario al principio de buena fe tantas veces citado (artículo 31 de la Convención de Viena) y a los principios y valores de la Constitución Nacional.

A diferencia de ello, la comprensión del Tratado que aquí se efectúa, edificada a partir de su finalidad de prevenir la doble imposición que desaliente inversiones, se exhibe acorde a esos principios y, a su vez, resulta confirmada por las circunstancias posteriores, arriba descriptas, relativas a la denuncia del convenio y a la firma de un nuevo instrumento.

14) Que, como se afirmó en los considerandos precedentes, la interpretación del CDI, como la de todo tratado internacional ratificado por nuestro país, debe hacerse siempre de conformidad con los principios de derecho público establecidos en la Constitución Nacional (artículo 27). En la búsqueda de coherencia -que el intérprete debe presumir en el ordenamiento normativo- y en la ponderación de los principios jurídicos aplicables, no cabe prescindir de la consideración de las consecuencias de la decisión en los valores constitucionalmente protegidos (arg. Fallos: 337:205, voto del juez Lorenzetti).

En tales condiciones, y en concordancia con los principios ya citados, resulta irrazonable la exégesis que, de la letra del Convenio entonces vigente, propugna Molinos a fin de no tributar el impuesto a las ganancias sobre los referidos dividendos, toda vez que, al no verificarse la situación que dicho convenio buscaba regular, sus consecuencias llevan a una interpretación y aplicación del mentado instrumento contrarias a los principios y valores de la Constitución Nacional.

Lo dicho hasta aquí resulta suficiente para rechazar el recurso en el punto referido a la cuestión federal.
(..)
Por ello, oída la señora Procuradora Fiscal, se hace lugar a la queja, se declara admisible el recurso extraordinario y ***se confirma la sentencia apelada****, salvo lo dispuesto en el considerando 15. Con costas en el orden causado, en atención a la complejidad que exhibe la cuestión debatida y a las divergencias interpretativas suscitadas a raíz de las normas aplicables (artículo 68, segunda parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Reintégrese el depósito de fs. 58. Agréguese la queja al principal. Notifíquese y, oportunamente, remítase.*

VOTO EN DISIDENCIA DEL SEÑOR PRESIDENTE DOCTOR DON CARLOS FERNANDO ROSENKRANTZ (REVOCANDO LA SENTECIA DE LA CAMARA)
(..)
Por ello, concordemente con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se resuelve: 1º) Desestimar la queja y declarar perdido el depósito de fs. 58. 2º) Declarar procedente el recurso extraordinario y ***revocar la sentencia apelada*** *en cuanto fue materia de agravios. Costas de todas las instancias en el orden causado en razón de la complejidad de las cuestiones examinadas y el resultado que se alcanza (artículo 68, segunda parte, Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese y, oportunamente, archívese la queja con copia de la presente y remítase el expediente principal.*

DICTAMEN DE LA PROCURACION GENERAL DE LA NACION LAURA MONTI (REVOCANDO LA SENTECIA DE LA CAMARA)
(..)
Es evidente para mí que de esta forma se respeta tanto el marco de las relaciones internacionales pacíficas que se honra en llevar adelante la Argentina hacia los demás países del orbe, como también un marco necesario de seguridad jurídica para las empresas que deciden invertir sus bienes y desarrollar actividades en ambos países (confr. arg. Fallos: 220:5; 243:465; 253:47; 317:218; 321:2933, entre otros).

Volviendo, y para terminar, al CDI aprobado por la ley 23.228, estimo que, al basarse sobre el criterio de la fuente, no permite abrir juicio sobre la conducta tomada por Molinos, en cuanto a si actuó como lo hizo sólo para disminuir su carga tributaria o si lo hizo -además, principal, o concomitantemente con ello- siguiendo una estrategia de negocios.

No ha de olvidarse, como lo dijo el Tribunal en Fallos: 319:3208, que sin desconocer la significativa importancia que tiene en materia tributaria el principio de la realidad económica, su aplicación no puede conducir a desvirtuar lo establecido específicamente por las normas legales, ya que lo contrario afectaría el principio de reserva o legalidad y supondría paralelamente un serio menoscabo de la seguridad jurídica.

Y tampoco ha de omitirse que, como también ha señalado V.E. en Fallos: 241:210 y 308:215, entre otros, no es reprensible el esfuerzo honesto del contribuyente para limitar sus impuestos al mínimo legal, es decir que el ahorro impositivo legítimo, por sí, no resulta cuestionable.

Estimo que con lo hasta aquí dicho basta para dejar sin efecto la sentencia apelada, tornándose inoficioso el estudio de los restantes agravios de la actora -fundamentalmente los basados en que, de ser aplicable el art. 2° de la ley 11.683, tampoco se daban las condiciones fácticas para ello-.
- VIII -
Por lo expuesto, considero que corresponde declarar formalmente admisible el recurso extraordinario de fs. 1.560/1.599, y ***revocar la sentencia apelada*** *en cuanto ha sido materia de apelación*".

MOLINOS RIO DE LA PLATA SA CNACAF SALA I DEL 19.05.2016

Art.144 Inciso b) de la LIG (Ex art. 146). Rentas de tercera categoría de fuente extranjera (Dividendos / Utilidades).

La firma Molinos Rio de la Plata SA" constituyó una sociedad plataforma en Chile.

Dividendos de fuente uruguaya y de fuente peruana se pusieron a disposición en la sociedad plataforma chilena, y desde la holding chilena fueron cobrados por Molinos Rio de la Plata SA.

No tributando ni en Chile ni en Argentina por los referidos dividendos.

En Chile no tributaron por la legislación doméstica de Chile porque son dividendos de fuente extranjera, y en Argentina no tributaron por el art. 11 del CDI vigente en aquel momento.

La AFIP determinó de oficio la obligación tributaria y realizó la denuncia penal por evasión agravada.

Para el TFN y para la CNACAF se trata de una situación de "ABUSO DE TRATADO". Art. 11 del Convenio de doble imposición vigente en aquel momento con Chile. Convenio luego denunciado por la Argentina. Se confirmo en ambas instancias la determinación de oficio.

La justicia Federal sin analizar el hecho imponible entendió que no había dolo (maniobra, ardid, engaño).

En tal orden de ideas se debe tener presente que **el 20.10.2020 se publicó en el boletín oficial la R.G.4.838**, **régimen de información de planificaciones fiscales nacionales e internacionales**.

MOLINOS RIO DE LA PLATA SA CNACAF SALA I DEL 19.05.2016

"I.- Que a fs. 1355/1375 vta. ***el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó -con costas- las resoluciones nros. 18/2011 y 106/2011, emitidas por la División Determinaciones de Oficio "A" del Departamento Técnico Grandes Contribuyentes Nacionales*** *de la Subdirección General de Operaciones Impositivas Grandes Contribuyentes Nacionales de la AFIP - DGI, en virtud de las cuales se determinó de oficio el* ***impuesto a las ganancias por los ejercicios 2004 a 2009*** *y se liquidaron intereses resarcitorios sobre el saldo a favor del Fisco Nacional.*

II.- Que para así decidir desarrolló las siguientes consideraciones:

SENTENCIA DEL TFN

La Dra. Gómez *señaló que el objeto de la litis se circunscribe a establecer si corresponde gravar con el impuesto a las ganancias los dividendos distribuidos a favor de Molinos Río de La Plata SA (en adelante Molinos) por Molinos de Chile y Río de La Pata Holding SA (en adelante Molinos de Chile) -sociedad plataforma chilena que concentra las inversiones del grupo económico "Molinos"- cuando la actora entiende que el "Convenio para evitar la doble imposición" celebrado con la República de Chile -y ratificado por la República Argentina mediante la ley 23.228 (en adelante el CDI o el tratado)- consagra en su art. 11 la regla de que los dividendos sólo serían gravados por el Estado contratante en el que se encuentre domiciliada la empresa que los distribuye, y cuando a su vez, la ley local chilena -impuesto a la renta- exime del gravamen a las utilidades que las "sociedades plataformas" obtiene de sus inversiones realizadas fuera de Chile; mientras que el Fisco Nacional sostiene que se ha producido en el caso un "abuso del tratado".*

Sostuvo que en la medida en que el "Convenio para evitar la doble imposición" con Chile no previó expresamente el tratamiento a dispensarles a las sociedades plataforma, la ley chilena mediante la que se creó esa figura jurídica -a la luz del principio de buena fe contenido en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados- implicó una modificación de lo establecido en el citado convenio, provocando un cambio radical que contraría el objeto y fin del tratado, al generar supuestos de nula tributación.

Agregó que no se desconoce que todo tratado en vigor obliga a las partes, pero debe cumplirse siguiendo siempre el principio rector de la buena fe. Por ello, indicó que no puede soslayarse que la sociedad holding no tenía un vínculo real con las sociedades radicadas en la República de Perú y en la República Oriental del Uruguay, y que las rentas giradas por éstas últimas a la sociedad chilena no permanecen en ella sino que de manera inmediata son remitidas a la firma Molinos Río de La Plata SA.

Entendió que el holding chileno no adquiere para sí las rentas generadas por las sociedades radicadas en Perú y Uruguay pertenecientes al grupo empresario -países que no forman parte del CDI-, sino que, por el contrario, actúa como un mero intermediario o sociedad conducto de esos rendimientos hacia la empresa argentina recurrente, por lo que el esquema de planificación fiscal llevado a cabo por "Molinos" encuadra dentro del supuesto denominado como "treaty shopping" o "abuso del tratado".

Ante tal situación, y toda vez que el CDI celebrado con Chile no prevé entre sus cláusulas normas antiabusivas, estimó que correspondía aplicar la legislación interna para evitar el aprovechamiento impropio de las ventajas del CDI, resultando razonable acudir al principio de realidad económica plasmado en el art. 2º de la ley 11.683.

Manifestó que las circunstancias apuntadas no fueron rebatidas mediante la prueba ofrecida y producida en autos. Asimismo, efectuó consideraciones acerca de la figura del "beneficiario efectivo" en el convenio modelo OCDE y acerca del concepto de "sociedad conducto"; descartó por abstractas la opinión del Servicio de Impuestos Internos de Chile en cuanto a la aplicación del convenio a las sociedades plataforma de negocios; y consideró como no vinculante lo resuelto en el fuero penal, destacando, por lo demás que la sentencia allí dictada no se encontraba firme.

El Dr. Magallón*, luego de compartir el relato, los fundamentos doctrinarios y la conclusión a la que arribó la vocal preopinante, profundizó los conceptos de "sociedad conducto" y "beneficiario efectivo" y estableció que, dadas las particulares circunstancias examinadas, corresponde a los fines de interpretar el CDI celebrado dar preeminencia a la sustancia del negocio realizado sobre la forma, motivo por el cual, ante la inexistencia de cláusula expresa en el tratado, correspondía aplicar las normas antielusión del derecho interno, y, en consecuencia, coincidió en que incumbía valerse en el caso del principio de realidad económica consagrado en el art. 2º de la ley 11.683.*
(..)

ART. 144 INC. B) LIG. RENTAS DE TERCERA CATEGORIA DE FUENTE EXTRANJERA (DIVIDENDOS / UTILIDADES)

V.- Que en primer término, corresponde señalar que en el art. 146, inc. b), de la ley del impuesto a las ganancias se dispone que ***las sociedades de capital deben tributar por los dividendos que le sean distribuidos en virtud de su participación como accionistas de sociedades constituidas en el extranjero****.*

CONVENIO DE DOBLE IMPOSICION CON CHILE. ART. 11

Ahora bien, mediante la ***ley 23.228 (B.O. 05/09/1985)*** *se ratificó el texto del "Convenio para evitar la doble imposición" negociado y suscripto con la República de Chile, en virtud del cual* ***los dividendos de una sociedad, "sólo serían gravables por el Estado Contratante donde estuviere domiciliada" (art. 11)****. Es decir que mediante la vigencia del tratado,* ***los estados contratantes resignaron su potestad tributaria sobre la renta de fuente extranjera****. En otras palabras, su poder de imposición se circunscribía a las rentas originadas por los sujetos domiciliados en sus respectivas jurisdicciones.*

SOCIEDADES PLATAFORMAS DE INVERSIONES LEY 19840 DE CHILE

Sin embargo, cabe precisar que la cuestión controvertida en el presente caso procede de la reforma impositiva introducida por la ***ley 19.840 en el impuesto a la renta de Chile****, sancionada el 23/11/2002, que* ***incorporó*** *en el art. 41 D* ***un régimen tributario preferencial,*** *mediante el cual* ***se buscó incentivar a los inversionistas extranjeros a canalizar sus inversiones en el exterior por intermedio de "sociedades plataformas de inversiones", eximiendo a esos entes societarios de tributar por los dividendos derivados de inversiones efectuadas en otras jurisdicciones****.*

TRIBUTAN EXCLUSIVAMENTE POR LAS RENTAS DE FUENTE CHILENA
NO TRIBUTAN POR LAS RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA

Si bien esa norma exige que las sociedades deben constituirse de acuerdo con las leyes chilenas y estar físicamente establecidas en ese país, sólo para los efectos de la ley sobre el impuesto a la renta no serán consideradas como domiciliadas en la República de Chile, por lo que ***tributan exclusivamente por las rentas de fuente chilena****, estableciendo con relación a ellas una presunción de extraterritorialidad tributaria, que consiste en que las mencionadas sociedades* ***no tributarán en ese país por las rentas de fuente extranjera*** *que perciban o devengan.*

SE CREO LA SOCIEDAD "MOLINOS DE CHILE Y RIO DE LA PLATA HOLDING SA". TENENCIA ACCIONARIA 99,99%
CANALIZANDO SUS INVERSIONES DE URUGUAY, PERU, CHILE, SUIZA, ITALIA, ESPAÑA, Y EEUU
POR LO TANTO NO TRIBUTABA NI EN ARGENTINA NI EN CHILE POR LAS UTILIDADES DE SUS INVERSIONES EN EL EXTERIOR

En ese marco legal, la sociedad actora reconoció que con el objeto de concentrar sus inversiones en el exterior ***creó, el 30/12/2003, Molinos de Chile y Río de la Plata Holding SA en la República de Chile****, con una* ***tenencia accionaria del 99,99%****, es decir, un año después de que el régimen de "Sociedades Plataforma de Inversiones" fue implementado. Y por este medio* ***canalizó todas sus inversiones en el exterior (Uruguay, Perú, Chile, Suiza, Italia, España, Estados Unidos)****. Con lo cual, de estar amparada en el ya citado convenio para evitar la doble imposición, la actora* ***no tributaría ni en la Argentina ni en Chile por las utilidades de sus inversiones en el exterior****.*

TEMA EN CONFLICTO. UNA NORMA INTERNA PUEDE AFECTAR PRINCIPIOS DE DERECHO INTERNACIONAL ¿???

VI.- Que en los términos en que quedó planteada la cuestión, resulta necesario poner de resalto que no se encuentra discutido en autos ni la jerarquía normativa de la cual goza el CDI, ni la distribución de potestades allí negociadas por los Estados contratantes, status que viene dado por la Constitución Nacional (arts. 31 y 75, inc. 22), y que obliga a los Estados contratantes en los términos del texto adoptado.

Tampoco constituye objeto de la presente litis la facultad de la República de Chile de ejercer las potestades tributarias que le son propias, por la simple y sencilla razón de que el Fisco Nacional se encuentra imposibilitado de cuestionar la política fiscal desarrollada por el otro Estado contratante.

Por el contrario, ***la controversia radica en establecer hasta qué punto una norma del ordenamiento interno puede afectar principios de derecho internacional*** *y, en consecuencia, obligaciones asumidas por los Estados contratantes.*

DOBLE IMPOSICION POR UN MISMO HECHO IMPONIBLE

VII.- Que para ello, viene al caso recordar que ***la aplicación conjunta de disposiciones tributarias por dos o más países a un mismo hecho imponible puede llevar a situaciones de doble imposición*** *que obstaculizarían el desarrollo de las relaciones comerciales internacionales.*

SOLUCION: COVENIOS DE DOBLE IMPOSICION

Es precisamente para evitar estos conflictos positivos de imposición y los efectos distorsivos que producen sobre la competencia, que ***se estipulan convenciones internacionales para evitar la doble imposición****.*

LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICION REPARTEN LA POTESTAD TRIBUTARIA DE CADA ESTADO

Estos acuerdos contienen declaraciones de voluntad de naturaleza bilateral entre sujetos de derecho internacional, donde ambos pares regulan normativamente sus relaciones. Así entonces, ***los CDI*** *no establecen obligaciones a cargo de los contribuyentes sino que* ***reparten la potestad tributaria de los Estados interesados respecto de los hechos***

imponibles trasnacionales *(Victor Uckmar, Giuseppe Corasaniti, Paolo de' Capitani di Vimercate, "Manual de Derecho Tributario Internacional", Ed. La Ley, Buenos Aires 2011, pág. 29).*

POR LA CONVECCION DE VIENA LOS CDI DEBEN SER INTERPRETADOS DE BUENA FE

Estas Convenciones contra la doble imposición son tratados internacionales y, como tal, los principios interpretativos se rigen por las disposiciones contenidas en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados. En este orden, ***las convenciones en materia tributaria deben ser interpretadas de buena fe*** *atribuyendo relevancia al significado ordinario de las palabras y de las expresiones usadas en el contexto y a la luz del objeto y de la finalidad del tratado.*

ASI LO ESTABLECIO LA CSJN

En efecto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene dicho que "Los tratados internacionales deben ser interpretados de acuerdo a los arts. 31 y 32 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, que ***consagran el principio de la buena fe*** *conforme al criterio corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de éste y teniendo en cuenta su objeto y fin" (Fallos: 330:2892; 329:1053; 325:1056; 324:3737, 975; 317:1282, entre muchos otros).*

Aspecto que fue ratificado por el Alto Tribunal en tratados que regulan aspectos tributarios, al sostener que "Las convenciones internacionales que versan sobre materia fiscal deben ser interpretadas de acuerdo a la doctrina general de hermenéutica en materia de tratados y de normas tributarias teniendo particularmente en cuenta los arts. 31 y 32 de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados de 1969, aprobada por la ley 19.865, que ***consagran el principio de la buena fe*** *conforme al criterio corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de éste y teniendo en cuenta su objeto" (Fallos: 321:1031).*

SEGÚN LA AFIP EL UNICO OBJETIVO FUE OBTENER BENEFICIOS IMPOSITIVOS CONSAGRADOS POR EL CDI

*VIII.- Que, entonces, la cuestión se centra en examinar si -****como lo sostiene el Fisco Nacional- la sociedad plataforma constituida en Chile por la firma "Molinos" tuvo por único y principal interés canalizar las rentas provenientes de empresas pertenecientes al grupo, radicadas en terceros países, y de este modo beneficiarse de las ventajas impositivas que consagraba el CDI****; o -como lo sostiene la actora- que no existe una discordancia entre la forma adoptada y la realidad económica, sino la mera ejecución de una decisión empresarial en el marco de la libertad de comercio, que comprende la de estructurar sus negocios de la forma que juzgue conveniente y dentro del marco de la ley.*

Debe recordarse que el principal objetivo de este tipo de acuerdos es el incentivo del crecimiento económico, de la inversión y del comercio internacional como factor dinamizador del desarrollo de un país mediante la eliminación de la doble imposición.

Al respecto, no existen dudas de que ese fue el fin perseguido por la República Argentina y por la República de Chile al suscribir el convenio, tal cual surge de la intención de las partes en concluir el convenio y del propio texto adoptado (v. gr. arts. 4º, 5º, 6º, entre otros), como así también de la ley 23.228 que aprobó el tratado (art. 1º).

CAUSA PENAL AGRAVADA

La apreciación inferida es coincidente con los ***testimonios*** *brindados -en la causa penal seguida contra "Molinos" por la presunta comisión del delito de evasión agravada (art. 2º ley 24.769)- por el* ***Dr. Figueroa****, que integró la delegación del Ministerio de Economía que negoció el CDI, y por el* ***Dr. Protto****, director de Relaciones Internacionales de la Dirección Nacional de Impuestos, dependencia asesora de la Secretaría de Hacienda, autoridad competente en materia de interpretación de tratados para evitar la doble imposición (v. fs. 279/284 vta. y fs. 288/295 vta.), en la que ambos especialistas coincidieron en que el convenio suscripto con Chile tuvo por objeto evitar la doble imposición.*

Por otra parte, no debe soslayarse que un fin secundario de los CDI está dado por la mejora de la administración fiscal en los Estados contratantes por medio de la reducción del fraude, la elusión y la evasión fiscal; objetivo que no resulta ajeno en el caso de la convención celebrada con Chile, como surge expresamente de la letra del acuerdo (art. 22).

USO ABUSIVO DE UN TRATADO "TREATY SHOPPING"

En ese sentido, también forman parte de los objetivos de los CDI la ***prevención y la persecución de aquellas disciplinas que puedan comportar un uso abusivo del tratado****. Esencialmente* ***se distingue entre violación directa o indirecta de las normas del tratado, fenómeno este último conocido como "treaty shopping"****.*

APROVECHAMIENTO DE LA FALTA DE COORDINACION ENTRE EL TRATADO Y LA LEY DOMESTICA

Como su nombre lo indica, ***esta figura es la "compra de un tratado"****, y consiste en la utilización del tratado por parte de un sujeto que no estaría comprendido en su ámbito de aplicación subjetiva,* ***mediante la inserción de un intermediario sin ningún propósito comercial****; la manipulación de resultados sin ninguna consecuencia real; la realización de* ***transacciones internacionales entre sujetos vinculados, motivados exclusivamente por una ventaja fiscal****; el* ***aprovechamiento de conflictos de calificación por falta de coordinación entre las normas consagradas en el tratado y la legislación doméstica****, entre otros (Victor Uckmar, Giuseppe Corasaniti, Paolo de' Capitani di Vimercate, obra citada, pág. 85).*

NORMAS ANTIELUSION. SE PUEDE NEGAR LA APLICACIÓN DEL TRATADO

Resulta evidente, entonces, que en casos como los descriptos, ***el organismo fiscal podrá negar la aplicación del CDI. Para ello, podrá acudir a las normas antielusión contenidas en los respectivos tratados*** *y, ante su ausencia en*

esos textos, ***las prácticas antielusivas podrán ser eficazmente combatidas mediante las herramientas consagradas en la legislación interna*** *y en los principios jurisprudenciales.*

Es que mediante el auxilio de las herramientas antielusivas ***se busca contrarrestar los fenómenos que representan el "treaty shopping"****, allí donde la aplicación del* ***tratado es invocado por un sujeto que no tiene derecho a gozar de los beneficios que consagra****.*

OPINION DE LA CSJN SOBRE LA ELUSION

En tal sentido, cabe destacar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene dicho que "por la misma razón que ***no es reprensible el esfuerzo honesto del contribuyente para limitar sus impuestos al mínimo legal****,* ***no cabe desconocer al Estado la facultad de proscribir por ley procedimientos, incluso jurídicos, susceptibles de reducir los gravámenes*** *establecidos. Y* ***es correcta la interpretación de tales normas de manera conducente a los fines de evitar que los impuestos sean eludidos****, a que ellas responden, como lo ha señalado la jurisprudencia extranjera - conf. Paul y Mertens, The Law of Federal Income Taxation, vol. 5º, pág. 853 y siguientes" (Fallos 241:210).*

PRINCIPIO DE LA REALIDAD ECONOMICA. ART. 2 LEY 11.683. NORMAS ANTIELUSION

En línea con la jurisprudencia y la doctrina comentada, resulta necesario señalar que ***el ordenamiento tributario local cuenta con herramientas para la interpretación de los negocios jurídicos que celebren los sujetos tributarios, privilegiando el peso específico de la realidad económica*** *subyacente a la operación desarrollada, más allá de la figura jurídica adoptada por los contribuyentes.*

En efecto, en el art. 2º de la ley 11.683 se faculta al Fisco Nacional a indagar el negocio anómalo, analizando la sustancia en oposición a las formas de la operación realizada al amparo de una norma de cobertura a través de la cual se pretende escapar a la aplicación de otra.

Por lo tanto, ***no cabe duda de que los principios de interpretación consagrados en los arts. 1º y 2º de la ley de procedimiento fiscal se erigen como normas antielusión de los convenios de doble imposición****.*

A tal fin, corresponde atender las particulares circunstancias que permitan inferir como derivación lógica la real calificación del hecho imponible acaecido

VALORACION DE LA PRUEBA

IX.- Que, corresponde, pues, valorar los elementos de prueba obrantes en la causa.

INSCRIPCION DE LA SOCIEDAD CHILENA

X.- Que la actora acompañó copias de los certificados de inscripción de Molinos de Chile ante el Servicio de Impuestos Internos, el Registro de Comercio de Santiago de Chile y la Superintendencia de Valores de Seguros que acreditan la constitución de la sociedad de conformidad con el ordenamiento legal del país transandino.

OPINION DEL DIRECTOR DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS DE CHILE

Asimismo, trae a colación la opinión del Director del Servicio de Impuestos Internos de Chile brindada en el oficio nº 5029 del 2 de octubre de 2003 en el que expuso la situación tributaria de las "sociedades plataformas" que contempla el art. 41D de la ley del impuesto a las rentas frente a las previsiones del CDI; limitándose a analizar la situación desde una perspectiva genérica, sin integrar en su estudio las particulares situaciones fácticas examinadas por el organismo recaudador.

INFORME DEL BANCO MUNDIAL

Finalmente, obra en el expediente informe del Banco Mundial "Doing Business 2011", que investiga las regulaciones nacionales que favorecen las actividades empresariales y aquéllas que las violentan, y el informe del ranking mundial sobre libertad económica publicado por "The Heritage Foundation", que alega para justificar su decisión empresaria de constituir la sociedad holding, con el objeto de centralizar todas las inversiones del grupo "Molinos" en la República de Chile, evento, sin embargo, que tampoco se encuentra cuestionado en autos.

Por lo tanto, la prueba documental aportada por la contribuyente sólo da cuenta de la registración formal de la sociedad, de acuerdo con el régimen imperante en la República de Chile, y de los elementos objetivos -económicos y jurídicos- que gravitaron en su estrategia empresarial a fin de potenciar su penetración en el mercado regional e internacional, aspectos que, como ya se dijo, no fueron ni pueden ser impugnados por el Fisco Nacional.

LA PRUEBA DOCUMENTAL RESULTA INSUFICIENTE PARA REFUTAR LOS ARGUMENTOS DEL FISCO

Sin embargo, ***esos documentos resultan insuficientes para desvirtuar las imputaciones formuladas por el organismo recaudador*** *a la operación desplegada por la contribuyente.*

FINALIDAD DE LA SOCIEDAD CONDUCTO

Es que lo que ***se le atribuye a la actora es que creó una sociedad conducto, carente de contenido económico sustancial, con el objetivo de dirigir, amparada en el tratado, las rentas de sociedades localizadas en terceros países a su real beneficiario -Molinos de Argentina que posee el 99,99% del capital accionario-, evitando el pago del impuesto a las ganancias que le habría correspondido ingresar al Fisco Nacional si hubieran sido remesados directamente los dividendos por las sociedades radicadas en terceros países****.*

*Así pues, no debe soslayarse, **como bien lo valoró el Tribunal Fiscal, que la mayoría de los dividendos recibidos por la sociedad plataforma fueron directamente remesados a su controlante en Argentina**. Asimismo, **la sociedad holding nunca cobró dividendos de Molinos Chile SA, siendo éstos los únicos que hubiesen resultado gravados con el impuesto a la renta de Chile en tanto resultaban de "fuente chilena**".*

XI.- Que el peritaje tampoco otorga elementos fehacientes para refutar el criterio fiscal sostenido por el tribunal a quo.

De la lectura del informe se observa que varios de los puntos de pericia ofrecidos se refieren a cuestiones que no se encuentran en debate.

En efecto, el perito se dedica a reiterar aspectos formales de la sociedad plataforma, como la inscripción, los requisitos que cumple ante las autoridades de control, o el objeto de la sociedad holding, que, como ya se expuso, constituyen elementos que integraban las actuaciones administrativas, y que no fueron cuestionadas por el organismo recaudador.

Asimismo, describe la integración del capital accionario, las sociedades controladas y se limita a informar si se repartieron las utilidades obtenidas por Molinos de Chile, más no detalla su destino, siendo éste el aspecto sustancial de la cuestión controvertida.

ARGUMENTOS DEL FISCO ARGENTINO

*En este punto, cabe reiterar que **el Fisco Nacional observó que la composición accionaria de la contribuyente, que participaba mayoritariamente en el capital social de las sociedades uruguayas "Alimentos del Plata SA", "Molinos Overseas SA" y "Molinos Uruguay SA" y en la sociedad peruana "Molinos del Perú SA", fue modificada con la conformación de una sociedad holding en Chile y la cesión a esta última de tales participaciones accionarias, a resultas de lo cual, la actora no tributa el impuesto a la renta por los dividendos de las sociedades del exterior -constituidas en Uruguay y Perú- por conducto del art. 22 del CDI celebrado con la República de Chile, en concomitancia con el régimen establecido por la ley 19.840 (Chile)**.*

DIVIDENDOS. APLICACIÓN DEL ART. 11 DEL CDI CON CHILE

*Por lo tanto, en principio, **cuando una sociedad argentina percibe dividendos de una sociedad radicada en Chile, en virtud de lo dispuesto en el art. 11 del CDI celebrado, dicha renta no integra la base imponible del impuesto a las ganancias argentino**. Sin embargo, **no puede afirmarse, con la misma contundencia, que corresponde un idéntico tratamiento tributario cuando de las constancias de autos valoradas surge que la actora constituyó, valiéndose de una legislación que estableció un régimen especial, una sociedad holding con el objeto de canalizar la rentas obtenidas por las sociedades del grupo radicadas en Uruguay y Perú y giró inmediatamente esos dividendos a la sociedad argentina, amparándose en los beneficios consagrados en el tratado internacional**.*

ABUSO DEL TRATADO

*La segunda de las circunstancias comentadas, y, que, en definitiva es la que fue apreciada en autos, lleva indefectiblemente a sostener que **mediante la operatoria plasmada se produce un "abuso del tratado"**, toda vez que **si los dividendos obtenidos por las empresas constituidas en terceros países son remitidos directamente a la sociedad argentina, esas rentas se encuentran alcanzadas por el impuesto a las ganancias**, motivo por el cual no existiendo óbice en la aplicación de las cláusulas antiabuso de la legislación interna, **corresponde desconocer la aplicación de CDI en el caso concreto**.*

FINALIDAD DE LA SOCIEDAD PLATAFORMA CHILENA

*Es que **la sociedad plataforma de inversiones constituida en Chile tuvo su razón en reconducir ingresos provenientes de las sociedades constituidas en Perú y Uruguay que, de otra forma, habrían resultado gravados en nuestro país** por el principio de "renta mundial" consagrado en la ley del impuesto a las ganancias, ya que esos terceros Estados no son parte del CDI en que se amparó la actora.*

FALTA DE VINCULACION ECONOMICA REAL ENTRE LA SOCIEDAD CHILENA Y LAS SOCIEDADES URUGUAYAS Y LA SOCIEDAD PERUANA

*Lo que ha dejado en descubierto el elenco probatorio analizado por el Tribunal Fiscal es la **falta de vinculación económica real entre la sociedad chilena, las sociedades uruguayas y la sociedad peruana**, ya que **las rentas remesadas no permanecen en el patrimonio de la sociedad holding ni son destinados al cumplimiento de su objeto social, sino que, por el contrario, son inmediatamente giradas a su accionista mayoritario en Argentina, de modo que el holding chileno actúa como una sociedad conducto, dado que la verdadera beneficiaria es la sociedad argentina "Molinos**".*

En función de lo hasta aquí expuesto, los dichos de la firma carecen del sustento probatorio conducente para desvirtuar la pretensión fiscal.

XII.- Que no se puede pretender convalidar la conducta de la contribuyente con fundamento en que el Estado argentino pudo plantear que el régimen de sociedades plataformas instaurados por la ley 19.840 (Chile) contravenía lo dispuesto en el CDI y no lo hizo por un tiempo prologado, toda vez que dicha circunstancia mal puede significar, como pretende sostener la actora, que hasta el ejercicio de ese acto de gobierno el Estado se vea impedido de perseguir aquellos negocios ejercidos en franco "abuso del tratado".

LA ESTRATEGIA RESULTA CONTRARIA A LA FINALIDAD DEL CDI

Ello es así, habida cuenta de que, por un lado, como ya se expuso en párrafos precedentes, ***esas prácticas resultan contrarias a la finalidad del tratado****,* ***lo que permite no aplicarlo a ese negocio****, y, por otra parte, dentro de las potestades que no fueron resignadas en el CDI por el Estado argentino se encuentran aquellas facultades procedimentales tendientes a la determinación, intimación y cobro de los créditos de los que legítimamente resulta acreedor, máxime en casos como el de autos donde ha quedado acreditado el ejercicio abusivo del tratado en el cual se ampara la actora.*

DIFERENCIAS ENTRE ESTA CAUSA Y LA CAUSA PENAL TRIBUTARIA

XIII.- Que, finalmente, la falta de consideración de los elementos valorados en la sentencia dictada en sede penal, tampoco resulta suficiente para refutar el criterio fiscal sostenido en los actos determinativos.

En principio, las cuestiones debatidas a la luz del procedimiento reglado en la ley 11.683 y en el proceso de la ley 24.769 son diferentes. En el primerio se discute la procedencia de la deuda tributaria, en tanto que en el segundo la discusión se centra en determinar la existencia de un delito tributario.

Al respecto, esta sala tienen dicho que no puede haber determinación en sede penal que sirva para otra cosa distinta a la indagación sobre la posible comisión de un ilícito, y, por lo tanto, no puede hacer cosa juzgada lo decidido en punto a la determinación de la obligación tributaria, que sólo es competencia del Tribunal Fiscal y eventualmente de este fuero (causa "Mascardi, Carlos Gustavo", pronunciamiento del 30 de noviembre de 2004; en igual sentido, Sala II, causa "Sztejfman, Luis Carlos", pronunciamiento del 5 de febrero de 2013).

Por ello, y con ajuste a la jurisprudencia comentada, ***el sobreseimiento en el delito de evasión tributaria, en los términos de la ley 24.769, no tiene implicancia en la decisión del tribunal a quo en lo que hace al reclamo patrimonial, dado que difiere sustancialmente en su objeto****.*

En efecto, ***surge claro de la sentencia dictada por la Cámara Federal de San Martín, Sala I, Secretaría Penal 3, que ese fuero se limitó a examinar la si la conducta desplegada por la responsable encuadraba en la figura del delito de evasión, mas no indagó en la configuración del hecho imponible****.*

Sostuvo, en ese sentido, que "la investigada no ha efectuado ningún movimiento u ocultamiento malicioso propio de la evasión tributaria. En todo caso, existió un aprovechamiento de circunstancias -naturalmente no queridas por el Convenio y por esa razón denunciado por nuestro país-, que deberán ser evaluadas en la faz administrativas, mas no en la penal tributaria".

Y agregó que "Lo que existe es una discusión administrativa tributaria sobre la interpretación de los alcances de la ley extrajera frente al entonces vigente Convenio Internacional, como así también acerca de si resultó válido o no el hecho de que la razón social se haya considerado exenta de abonar el tributo en ambos países", cuestión que, vale repetir, fue debatida en el procedimiento específico.

VALORACION DE LA PRUEBA

XIV.- Que en virtud de lo expuesto en los puntos que anteceden, las pruebas ofrecidas y producidas resultan ineficaces para desvirtuar los actos determinativos, teniendo la contribuyente la carga de demostrar su invalidez.

Por lo tanto, no puede la actora pretender que se le otorgue un valor preponderante a determinados elementos de prueba sobre los restantes obrante en la causa, ya que es sabido que según una inveterada jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas y cada una de las argumentaciones que pongan a consideración del tribunal, ni a valorar la totalidad de la prueba aportada, sino a considerar tan sólo aquéllas invocaciones y probanzas que sean conducentes y relevantes para decidir el caso y que basten para dar sustento a un pronunciamiento válido (Fallos: 333:123 y sus citas de Fallos: 326:3089, 4165; 327:2847; entre muchos otros). Por ello, toda vez que no se observa un error en la apreciación de los hechos realizados por el Tribunal Fiscal, corresponde tener por válidas las conclusiones a las que llegó con relación a los hechos probados, de conformidad con el art. 86 de la ley 11.683.
(..)
SE CONFIRMA LA SENTENCIA DEL TFN Y LA DETERMINACION DE OFICIO

Por todo lo expuesto, este tribunal ***RESUELVE: confirmar el pronunciamiento*** *de fs. 1355/1375 vta., salvo en cuanto a la forma en que fueron impuestas las costas, las que deben distribuirse, en ambas instancias, en el orden causado (art. 68, párrafo segundo, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).*

El Dr. Carlos Manuel Grecco integra esta sala en los términos de la acordada 16/2011 de esta cámara.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

Firmado por: GRECCO - DO PICO - FACIO -, JUECES DE CAMARA
Firmado por: HERNAN E. GERDING, SECRETARIO DE CAMARA"

==========