FACPCE

CEAT

MANUAL DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS E IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES

PERSONAS HUMANAS Y SUCESIONES INDIVISAS

PERIODO FISCAL 2019

INCLUYE REFORMA LEY 27.541 (B.O.23.12.2019)

30 de ABRIL 2020

Autor:
OSCAR A. FERNANDEZ
*Contador Público (UBA)
*Especialista en Derecho Tributario (Facultad de Derecho Universidad Austral)
*Post Grado en Derecho Tributario (Facultad de Derecho Universidad de Salamanca España)

oa.fernandez@outlook.com
011-5012-3196

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)
oa.fernandez@outlook.com
011-5012-3196

Actividad docente
- Profesor de la "Maestría en Tributación" de la Facultad de Ciencias Económicas de la UBA.
- Profesor de la "Maestría en Derecho Tributario" de la Facultad de Derecho de la UBA.
- Profesor de la "Maestría en Derecho Tributario" de la Facultad de Derecho de la Universidad Austral

Actividad académica
- Coordinador técnico de la CEAT de la F.A.C.P.C.E.
- Miembro de la Comisión de Estudios Tributarios del C.P.C.E.P.B.A.
- Miembro activo de la A.A.E.F.

Libros publicados
- Coautor del libro de "Convenio Multilateral" de Editorial Buyatti.
- Coautor del libro "Cuestiones Fundamentales de Procedimiento Tributario Nacional" de Editorial Buyatti.
- Coautor de distintas obras colectivas. (Derecho Penal Tributario, Edición Marcial Pons); (Presunciones y Ficciones en el Régimen Tributario Nacional, Edición la Ley); (Derecho Penal Tributario, Edición Ad-Hoc)

INDICE

Impuesto a las ganancias

Capítulo 1 Objeto. Pág.11

Capítulo 2 Sujetos. Pág.33

Capítulo 3 Fuente. Pág.38

Capítulo 4 Criterios de imputación. Pág.47

Capítulo 5 Quebrantos. Pág.73

Capítulo 6 Deducciones personales. Pág.84

Capítulo 7 Exenciones. Pág.92

Capítulo 8 Rentas de primera categoría. Pág.129

Capítulo 9 Rentas de segunda categoría. Pág.157

Capítulo 10 Rentas de cuarta categoría. Pág.181

Capítulo 11 Deducciones. Pág.214

Capítulo 12 Deducciones no admitidas. Pág.256

Capítulo 13 Impuestos cedulares. Pág.268

Capítulo 14 Pago a cuenta en el impuesto a las ganancias del impuesto sobre los débitos y créditos bancarios Pág.311

Capítulo 15 Impugnación del gasto por no actuar como agente de Retención de impuesto a las ganancias. Pág.314

Capítulo 16 Normas de valuación del patrimonio al inicio y al cierre para personas humanas. Pág.325

Capítulo 17 Prestamos entre familiares. Pág.329

Capítulo 18 Modificación del consumo en menos. Pág.343

Capítulo 19 Principales regímenes de retención y de percepción de impuesto a las ganancias. Pág.356

Impuesto sobre los bienes personales

Capítulo 20. Pág.356

JURISPRUDENCIA

Impuesto a las ganancias

OBJETO

“Lopez Claudio Javier” de la sala “B” del TFN de fecha 05/02/2001.

“Lopez Claudio Javier” de la sala “IV” de la C.N.A.C.A.F. de fecha 09/03/2006.

“De Lorenzo Amelia Beatriz” de la CSJN de fecha 17/6/2009.

“Cuevas Luis Miguel” de la CSJN de fecha 30/11/2010.

“Negri Fernando Horacio” de la CSJN de fecha 15/07/2014.

“Yparraguirre Juan” de la CSJN de fecha 11/11/2014.

“Spanier Alberto Gabriel y Spanier Sergio Guillermo” de la sala “A” del TFN de fecha 11/11/2007.

“Hesperia SA” de la CSJN de fecha 18/08/1943.

“Brave Rafael” de la CSJN de fecha 15/10/1947.

“Polledo Casimiro SA” de la CSJN de fecha 03/05/1965.

“Tierras y Yerbales SA” de la CSJN de fecha 03/05/1965.

“Furnari Roberto Vicente” de la sala “A” del TFN de fecha 25/10/2006.

“Salerno Nelly Hilda” de la sala “III” de la CNACAF de fecha 19/12/2007.

“Salerno Nelly Hilda” de la CSJN de fecha 16/11/2009.

“Rodriguez Ramón Alberto” de la sala “B” del TFN de fecha 22/04/2016.

FUENTE

“Hidroeléctrica El Chocón SA” de la CSJN de fecha 17/9/2013.

“Banca Nazionale del Lavoro SA” de la CSJN de fecha 23/8/2001.

“Rheinstahl Hanomag Cura SA” de la CSJN de fecha 17/12/1973.

“Casa Denk – Aceros Boehler SACel” de la CSJN de fecha 20/12/1972.

CRITERIO DE IMPUTACION

“Tecpetrol SA” de la CSJN de fecha 12/9/2017.

“Compañía de Radiocomunicaciones Móviles SA” de la CSJN de fecha 1/9/2015.

“Asociart SA ART” de la CSJN de fecha 6/5/2014.

“Compañía Tucumana de Refrescos SA” de la CSJN de fecha 24/5/2011.

“Dycasa SA” de la sala IV de la CNACAF de fecha 23/2/2016.

“ENAP Sipetrol Argentina SA” de la sala III de la CNACAF de fecha 28/9/2012.

“Tinelli Hugo Marcelo” de la sala I de la CNACAF de fecha 15/11/2005.

“Boca Crece SA” de la sala “B” del TFN de fecha 8/6/2016.

“Jota K SRL” de la sala “D” del TFN de fecha 8/10/2009.

QUEBRANTOS

“Maleic SA” de la CSJN de fecha 14/8/2007.

EXENCIONES

“Nerly Antonio” de la sala “C” de fecha 19.10.2006

“Maridón Beatriz” de la sala “D” de fecha 19.10.2006

“Cascos Blancos” de la CSJN de fecha 9/6/2015.

“Asociación Rosarina de Anestesiología” de la CSJN de fecha 16/11/2009.

“Asociación de Clínicas y Sanatorios Privados de la Provincia de Salta” de la CSJN de fecha 16/11/2004.

“Cámara de Propietarios de Alojamientos” de la CSJN de fecha 26/11/2002.

“Fundación el Arte de Vivir” de la sala III de la CNACAF de fecha 4/7/2019.

“Club Newman Asociación Civil” de la sala IV de la CNACAF de fecha 25/4/2017.

“Cámara Argentina de Farmacias” de la sala III de la CNACAF de fecha 6/4/2017.

RENTAS DE PRIMERA CATEGORIA

“Beilison Eduardo Federico” de la sala “B” del TFN de fecha 12/10/2018.

“Petrucci Anselmo de la sala ”C” del TFN de fecha 11/07/2007.

“Reynoso Pedro Alberto” de la sala “D” del TFN de fecha 16/07/2004.

“Reynoso José” de la sala “V” de la CNACAF de fecha 04/09/2006.

“Sansevich Cosme A.” de la sala “C” del TFN de fecha 28/04/2005.

RENTAS DE SEGUNDA CATEGORIA

“Santiago Tomás Soldati” de la CSJN de fecha 15/10/2013.

“Elíades María C. Díaz de” de la sala “I” de la CNACAF de fecha 28/04/1981.

RENTAS DE CUARTA CATEGORIA

“Paracha Jorge Daniel” de la CSJN de fecha 02/09/2014.

“García Maria Isabel de la CSJN de fecha 26/03/2019.

“Almiron Juan Manuel” de la sala C del TFN de fecha 03/07/2013.

“Almiron Juan Manuel” de la sala I del CNACAF de fecha 20/10/2016.

“Huarte Atilio” de la CSJN de fecha 19/05/1961.

“Forenza Arturo” de la sala A del TFN de fecha 16/03/2017.

DEDUCCIONES

“Roque Vasalli SA” de la CSJN de fecha 18/05/1982.

“Sociedad Argentina de Edificación SA” de la CSJN de fecha 12/07/1967.

“Telintar SA” de la CSJN de fecha 22/05/2012.

“Magdalena Ruiz Guiñazú de la sala “D” del TFN de fecha 05/03/2008.

“Gelblung Samuel de la sala “IV” de la CNACAF de fecha 14/02/2012.

“Trucco Pedro Agustín de la sala “IV” de la CNACAF de fecha 18/06/2013.

“Fiume Angel de la sala “A” del TFN de fecha 12/08/2014.

“Ceide Néstor Raul de la sala “IV” de la CNACAF de fecha 18/12/2012.

“Aldrey Florencio de la sala “I” de la CNACAF de fecha 12/06/2018.

“Asociación Civil Jockey Club” de la CSJN de fecha 23/12/2004.

DEDUCCIONES NO ADMITIDAS

“Janssem Cilag Farmácéutica SRL” de la CSJN de fecha 29/11/2011.

“Roux Ocefa SA de la CSJN de fecha 29/11/2011.

IMPUGNACION DEL GASTO POR NO ACTUAR COMO AGENTE DE RETENCION DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

“San Juan SA” de la CSJN de fecha 27/10/2015.

“Andre Luis Enrique” de la sala “B” del TFN de fecha 14/03/2017.

“Kalina SA” de la sala “B” del TFN de fecha 21/09/2018.

PRESTAMOS RECIBIDOS DE FAMILIARES

“Zucchini Alfredo Enrique” de la IV de la CNACAF de fecha 27/02/2014.

“Martino Antonio Conrado” de la “B” del TFN de fecha 31/05/1994.

“Beker Alejandro José” de la sala “D” del TFN de fecha 15/12/1999.

“Soriano Suarez Nelson Humberto” de la sala “B” del TFN de fecha 09.02.1999.

“Lañin Aaron” de la sala “B” del TFN de fecha 26/03/2003.

“Ochoa Carlos Alejandro” de la sala “A” del TFN de fecha 11/10/2012.

MODIFICACION DEL CONSUMO EN MENOS

“Games Fernando Jorge” de la sala II de la CNACAF de fecha 07/04/2009.

“Figlioli Jorge Delfor” de la sala “C” del TFN de fecha 17/11/2006.

“Ekserciyan Armenak” de la sala “D” del TFN de fecha 24/02/2005.

<u>Impuesto sobre los bienes personales</u>

“Gaviglio José Hilario” de la CSJN de fecha 08(03/2016.

“Gaviglio Hilario José” de la sala “IV” de la CNACAF de fecha 02.07.2015.

“Gaviglio Hilario José” de la sala “C” del TFN de fecha 18.03.2013.

“Molaro José Luis” de la sala “A” del TFN de fecha 17.05.2012.

“Gonzalez Camilo” de la sala “C” del TFN de fecha 14.04.09.

“Losa Ladrillos Olavarría SA” de la sala “A” del TFN de fecha 08.08.2011.

“Losa Ladrillos Olavarría SA” de la sala “V” de la CNACAF de fecha 06.12.2012.

“Losa Ladrillos Olavarría SA” de la CSJN de fecha 04.02.2014.

“Rectificaciones Rivadavia SA” de la CSJN de fecha 12.07.11

“Cresud SA” de la sala “III” de la CNACAF de fecha 04.10.2018.

“Cresud SA” DE LA SALA III de la CNACAF de fecha 16.04.2019.

“IRSA” de la sala “V” de la CNACAF de fecha 08.08.2018.

DICTAMENES Y OPINIONES DE LA AFIP

Impuesto a las ganancias

OBJETO

Dictamen (DATyJ) 66/1982 de fecha 22/09/1982.

Dictamen (DAT) 80/1996 de fecha 19/07/1996.

Dictamen (DAT) 66/2003 de fecha 29/09/2003.

Dictamen (DAT) 72/2005 de fecha 23/11/2005.

Dictamen (DAT) 5/2008 de fecha 04/02/2008.

Dictamen (DALIyRSS) 53/2006 de fecha 18/12/2005.

Resolución (SDG TLI) 31/2009 de fecha 04/09/2009.

SUJETOS

Dictamen (DAL) 118/2000 de fecha 20/12/2000.

Dictamen (DAT) 30/2008 de fecha 04/04/2008.

CRITERIOS DE IMPUTACION

Dictamen (DAT) 11/2000 de fecha 29/2/2000.

DEDUCCIONES PERSONALES

Dictamen (DAL) 24/2001 de fecha 23/3/2001.

Dictamen (DAL) 92/2000 de fecha 1/11/2000.

EXENCIONES

ID 25310502 de fecha 21/04/2020.

Dictamen (DAT) 16/2007 de fecha 21/2/2007.

Dictamen (DAL) 6/2000 de fecha 8/5/2000.

Dictamen (PTN) 20/2005 de fecha 20.01.2005

Dictamen (PTN) 224/2005 de fecha 14.07.2005

RENTAS DE PRIMERA CATEGORIA

Dictamen (DAT) 41/2004 de fecha 30/06/2004.

Dictamen (DAT) 62/2002 de fecha 28/06/2002.

Dictamen (DAT) 18/2010 de fecha 20/04/2010.

Consulta vinculante **Resolución (SDG TLI) 22/2011** de fecha 19/04/2011.

Grupo de enlace AFIP - CPCECABA de fecha 5/09/2011.

Grupo de enlace AFIP - CPCECABA de fecha 14/04/2010.

Grupo de enlace AFIP - CPCECABA de fecha 27/05/2009.

Grupo de enlace AFIP - CPCECABA de fecha 28/05/2008.

RENTAS DE SEGUNDA CATEGORIA

“Dictamen (DATyJ) 8/1980” de fecha 09/05/1980.

RENTAS DE CUARTA CATEGORIA

Dictamen (DAL) 95/1999 de fecha 05/10/1999.

IMPUESTOS CEDULARES

Acta Nº 29 EDI con entidades profesionales de fecha 11/03/2019.

Acta Nº 30 EDI con entidades profesionales de fecha 02/05/2019.

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

Acta Nº 33 EDI con entidades profesionales de fecha 06/11/2019.

Impuesto sobre los bienes personales

Dictamen (DI ALIR) 1/2018 de fecha 08.05.2018.

Dictamen (DAT) 2/2004 de fecha 08.01.2004.

Dictamen (DAT) 63/2002 de fecha 28.06.2002.

Dictamen (DAL) 131/2001 de fecha 07.12.2001.

Nota Externa 5/2008 (B.O.04.08.08).

Dictamen (PTN) 170/2006 de fecha 30.06.2006.

Nota (SDG LTI) 1.542/03 de fecha 20.05.2003

Acta Nº 34 EDI con entidades profesionales de fecha 05/03/2020.

IMPUESTO A LAS GANANCIAS

CAPITULO 1 OBJETO DEL GRAVAMEN

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

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

La última reforma de la ley de impuesto a las ganancias proviene de la ley 27.541 publicada en el boletín oficial el 23/12/2019.

Art. 1 y 2 de la LIG

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

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

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

Comienza diciendo el art. 2 de la LIG:

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

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

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

Reza el apartado 1):

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

Art. 2 apartado 2) de la LIG "TEORIA DEL BALANCE"

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

Establece el apartado 2):

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

EXCEPCIONES AL PRINCIPO DE FUENTE

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

ENAJENACION DE BIENES MUEBLES AMORTIZABLES

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

ENAJENACION DE ACCIONES E INSTRUMENTOS FINANCIEROS

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

Se trata de los resultados derivados de la enajenación de:

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

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

Monedas digitales,

Títulos,

Bonos

Y demás valores,

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

Definición de demás valores.

Art. 9 del D.R. de la LIG

El concepto “demás valores” comprende:

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

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

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

ENAJENACION DE INMUEBLES Y TRANSFERENCIA DE DERECHOS SOBRE INMUEBLES

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

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

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

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

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

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

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

¿Se comparte el criterio?

Respuesta de AFIP

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

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

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

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

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

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

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

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

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

CASO PARTICULAR DE LAS EXPLOTACIONES UNIPERSONALES

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

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

EXCEPCIONES AL PRINCIPIO DE FUENTE (ART. 53 INCISO F) DE LA LIG)

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

"*Las derivadas de loteos con fines de urbanización, las provenientes de la edificación y enajenación de inmuebles bajo el régimen de propiedad horizontal del*

Código Civil y Comercial de la Nación y del desarrollo y enajenación de inmuebles bajo el régimen de conjuntos inmobiliarios previsto en el mencionado código".

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

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

EDIFICACION Y ENAJENACION DE INMUEBLES BAJO EL REGIMEN DE PROPIEDAD HORIZONTAL (DICTAMENES)

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

DICTAMEN (DATyJ) 66/1982

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

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

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

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

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

departamento y antes de terminado el mismo -según aclara el citado artículo 74- como ocurriría en nuestro caso.

En cambio, ***si el que realiza la operación no tiene derecho de propiedad sobre el terreno y la edificación que sobre él se realiza, cabe presumir que se trata de una simple cesión de boleto de compraventa*** *cuya imposición contempla el artículo 3, inciso a) del decreto reglamentario de la ley del impuesto a los beneficios eventuales*".

DICTAMEN (DAT) 80/1996

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

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

Concluyendo luego el dictamen que:

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

Es decir que cuando la ley se refiere en su artículo 49, inciso d), a ganancias provenientes de la edificación y enajenación de inmuebles bajo el régimen de la Ley Nº 13.512, ***debe tenerse en cuenta el ánimo del responsable al efectuar la construcción****, el cual queda de manifiesto con el tipo de afectación de los inmuebles a la finalización de aquélla.* ***En el presente caso, cabe reiterar, la utilización como vivienda y posteriormente la locación, por un período que esta asesoría interpreta considerable a los efectos de dilucidar la intención del sujeto, hacen que la venta de las propiedades quede fuera del ámbito de la ley del impuesto a las ganancias****.*

En virtud de lo expuesto y atento a lo normado por el artículo 8º de la Ley Nº 23.905, se concluye que en las condiciones indicadas, las enajenaciones que nos ocupan quedan alcanzadas por el impuesto a la transferencia de inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas".

DICTAMEN (DAT) 66/2003

En el **dictamen (DAT) 66/2003** de fecha 29/09/2003, se analiza la excepción al principio de fuente tipificada en el actual art. 53 inciso f) de la LIG, “edificación y enajenación de inmuebles bajo el régimen de propiedad horizontal”, realizada por parte de una persona humana no habitualista en la compra venta de inmuebles, en el caso se trataba de un local construido y destinado a locación.

De la descripción de los hechos surge que:

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

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

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

Para concluir que:

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

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

DICTAMEN (DAT) 72/2005

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

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

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

Para concluir el que:

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

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

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

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

LOTEOS CON FINES DE URBANIZACION (DICTAMENES)

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

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

Para terminar concluyendo que:

"*De las consideraciones plasmadas en la jurisprudencia administrativa reseñada se desprende que* ***lo que pretende gravar la ley es la edificación y venta, debiendo verificarse ambas condiciones para que la operación resulte alcanzada por el***

***tributo**, es decir que **primero debe construirse y luego venderse bajo el régimen de propiedad horizontal**, circunstancia que no se verificaría de los elementos aportados por la consultante aún cuando se realicen determinadas obras de infraestructura y de servicios sobre el **lote que se destinará a subdividirse en 44 parcelas** y al desarrollo de un barrio cerrado bajo el régimen de la Ley N° 13.512, **por lo que no se daría la "edificación" a la que alude el texto legal**.*

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

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

Entre las excepciones al principio de fuente, se debe tener presente lo legislado en el **artículo 185 del decreto reglamentario** de la ley de impuesto a las ganancias, donde se determina que:

"*Los beneficios obtenidos a raíz de la transferencia de bienes recibidos en cancelación de créditos originados por el ejercicio de las actividades comprendidas en los incisos f) y g) del artículo 82 de la ley, constituyen ganancias generadas indirectamente por el ejercicio de estas, comprendidas en el apartado 1) del artículo 2 del referido texto legal, siempre que entre la fecha de adquisición y la de transferencia no hayan transcurrido más de dos (2) años*".

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

También encontraremos excepciones al principio de fuente en los artículos 44 de la ley de impuesto a las ganancias, en relación con las rentas de primera categoría; en el artículo 48 del referido plexo normativo, en relación con las rentas de segunda categoría y en el artículo 82, en relación con las rentas de cuarta categoría.

En el caso de un abogado, en relación con la habitualidad, se puede analizar el siguiente dictamen:

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

Art. 185 del D.R. de la LIG

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

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

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

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

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

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

EXCEPCION AL PRINCIPIO DE FUENTE. TRANSFERENCIA DE INTANGIBLES

Art. 48 inciso h) de la LIG

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

EXCEPCION AL PRINCIPIO DE FUENTE EN RENTAS DE CUARTA CATEGORIA

Art. 82 segundo párrafo de la LIG

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

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

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

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

Del relato de los hechos sometidos a consulta resulta que:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

En función de lo expuesto termina concluyendo el dictamen que:

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

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

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

d) Asimismo, se deja sentado que lo expuesto en los puntos precedentes no resultará, obviamente, de aplicación si se está en presencia de una empresa unipersonal, de conformidad a las probanzas y convicción que considere entender el juez administrativo".

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

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

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

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

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

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

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

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

Concluyendo la Cámara que:

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

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

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

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

Deviene oportuno remarcar que el organismo recaudador, destacó que:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

PRINCIPIO DE FUENTE. INDEMINIZACION POR SERVIDUMBRES PETROLERAS

En el fallo **“Yparraguirre Juan”** de la CSJN de fecha 11/11/2014, se analiza el tema de la habitualidad y permanencia de la fuente, en el caso de una suma percibida por una sociedad de hecho por una indemnización por servidumbres petroleras.

No obstante ello, se debe destacar que la ley 27.430 (B.O.29/12/2017), modificó el art. 82 de la ley de impuesto a las ganancias, incorporando una excepción al principio de fuente, en los siguientes términos:

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

HABITUALIDAD COMPRA VENTA DE INMUEBLES

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

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

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

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

Proyecto SA y el 100% por la utilidad por la venta de la unidad del 6º piso ubicado en Constitución 1350 San Fernando, Provincia de Buenos Aires.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

La primera contiene los siguientes caracteres: habitualidad o permanencia de la renta y frecuencia o repetición de las rentas, mientras que la segunda se puede definir como ***la posibilidad cierta que una renta no periódica, según los***

caracteres de la periodicidad efectiva, se convierta en periódica siempre que se verifiquen ciertos índices*, tales como:* ***la importancia de la renta*** *y/o ingresos o costos vinculados a la operatoria* ***con el giro económico del beneficiario****,* ***la frecuencia de las operaciones y el ánimo de lucro, es decir, la intención de obtener una utilidad con la actividad*** *o bienes determinantes de la causa de la renta.*

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

Para finalmente concluir el TFN que:

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

Además, conforme surge de las declaraciones juradas presentadas por dichos sujetos, ***la ganancia obtenida por la compraventa de los inmuebles*** *en cuestión* ***constituye la principal fuente de ingresos en los períodos en discusión"***.
(..)
"***La frecuencia o habitualidad de las operaciones debe ser analizada en función del período base relevante y no con respecto a años anteriores o posteriores***".

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

INMUEBLE DESAFECTADO DE UNA EXPLOTACION UNIPERSONAL

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

En el fallo **"Furnari Roberto Vicente"** de la sala "A" del TFN de fecha 25/10/2006, **"Salerno Nelly Hilda"** de la sala "III" de la CNACAF de fecha 19/12/2007, y de la CSJN de fecha 16/11/2009, se analiza el tema de la venta de inmueble desafectado de la actividad en una explotación unipersonal.

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

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

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

"*Corresponde poner de relieve que a los efectos de determinar la afectación o no de un bien al patrimonio de una empresa o explotación unipersonal,* ***si bien se debe tener en cuenta la voluntad expresada por el dueño de la misma, no puede soslayarse la realidad económica*** *subyacente, máxime cuando, como sucede en autos,* ***la figura plasmada en las declaraciones juradas presentadas por el contribuyente no condice con la realidad de los hechos****.*
(..)
Un análisis preliminar nos conduciría a considerar que la exteriorización de la voluntad del Sr. Roberto Vicente Furnari, relacionada con la afectación del inmueble

de que se trata, se encontraba expresada en las declaraciones juradas por él presentadas.

No obstante ello, cabe manifestar que ***no asiste duda respecto de que la finca vendida se encontraba inexplotada****, tal como se ha logrado probar con la informativa producida por el Instituto Nacional de Vitivinicultura (cfr. fs. 117/118), y las testimoniales obrantes a fs. 137 y 138 de estos actuados, por lo que* ***la realidad económica nos indica que el inmueble se encontraba inexplorado y, por ende, no afectado a la obtención de rentas gravadas*** *por el impuesto a las ganancias.*
(..)
Siendo ello así, ***se concluye que al momento de la venta de la finca*** *situada en el Distrito El Plumerillo, Departamento Las Heras, Provincia de Mendoza,* ***el dueño de la misma no la mantenía afectada al patrimonio de la empresa o explotación unipersonal, por lo que la operación de que se trata no se encontraba gravada por el impuesto a las ganancias****, y por ende, no cabe más que revocar la resolución apelada*".

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

"*Corresponde poner de relieve que esta Sala considera que* ***a los efectos de determinar la afectación o no de un bien al patrimonio de una empresa o explotación unipersonal se debe tener en cuenta prioritariamente la voluntad expresada por el dueño o titular de la misma****. Ello como consecuencia de que esa empresa o explotación unipersonal resulta ser una actividad que se desprende de la personalidad de la persona física, y que se relaciona íntimamente con ella. Esa relación es tan estrecha que muchas veces puede verse confusa, de modo tal que a los efectos de determinar los bienes que se encuentran afectados al patrimonio de uno u otro sujeto debe estarse a las manifestaciones o hechos externos que determinen la voluntad de ellos.*

De este modo, considerando los elementos obrantes en las presentes actuaciones, ***se desprende que la exteriorización de la voluntad del Sr. Roberto Vicente Furnari, relacionada con la afectación del inmueble de que se trata, se encuentra expresada en las declaraciones juradas presentadas*** *por el causante y sus sucesores*".
(..)
"*En relación con la defensa presentada por la recurrente, cabe manifestar que* ***no asiste duda respecto de que la finca vendida se encontraba inexplotada****, tal como se ha logrado probar con la informativa producida por el Instituto Nacional de Vitivinicultura (cfr. fs. 117/118), y las testimoniales obrantes a fs. 137 y 138 de estos actuados,* ***pero ello no modifica la voluntad expresada por el Sr. Furnari en sus declaraciones juradas relacionada con mantener afectada dentro del patrimonio de la explotación unipersonal a la finca*** *situada en el Distrito El Plumerillo.*

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

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

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

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

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

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

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

<u>CONCEPTO DE ENAJENACION EN LA LIG</u>

Art. 3 de la LIG

TRANSMISION DE DOMINIO A TITULO ONEROSO

A los fines indicados en esta ley **se entenderá por enajenación** la venta, permuta, cambio, expropiación, aporte a sociedades y, **en general, todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso**.

CASO PARTICULAR DE LOS INMUEBLES

Tratándose de inmuebles, se considerará configurada la enajenación o adquisición, según corresponda, cuando mediare boleto de compraventa u otro compromiso similar, siempre que se diere u obtuviere -según el caso- la posesión o, en su defecto, en el momento en que este acto tenga lugar, aun cuando no se hubiere celebrado la escritura traslativa de dominio.

TRANSFERENCIA DE BIENES A PRECIO NO DETERMINADO (VALOR DE PLAZA)

Art. 71 del D.R. de la LIG

Cuando la transferencia de bienes **se efectúe por un precio no determinado** (permuta, dación en pago, etcétera) se computará a los fines de la determinación de los resultados alcanzados por el impuesto, **el valor de plaza de tales bienes a la fecha de la enajenación**.

TRANSFERENCIA DE INMUEBLES AFECTADOS A UNA EXPLOTACION UNIPERSONAL

Art. 157 del D.R. de la LIG

Los resultados derivados de la enajenación de inmuebles y de la transferencia de derechos sobre inmuebles, obtenidos por los sujetos del inciso d) del artículo 53 de la ley (EXPLOTACION UNIPERSONAL), no quedan comprendidos en los términos del artículo 99 de la ley (IMPUESTO CEDULAR).

VENTAS JUDICIALES DE INMUEBLES

Art. 156 del D.R. de la LIG

En los casos de ventas judiciales de inmuebles por subasta pública, la enajenación se considerará configurada en el momento en que quede firme el auto respectivo de aprobación del remate.

==========

CAPITULO 2 SUJETOS DEL GRAVAMEN

Art. 1 de la LIG

Todas las ganancias obtenidas por personas humanas, jurídicas o demás sujetos indicados en esta ley, quedan alcanzadas por el impuesto de emergencia previsto en esta norma.

Las sucesiones indivisas son contribuyentes conforme lo establecido en el artículo 36.

SOCIEDADES EN LIQUIDACION

Art. 6 del D.R. de la LIG

Las sociedades en liquidación, mientras no efectúen la distribución final, están sujetas a las disposiciones de la ley y este reglamento que les alcancen.

SOCIEDAD CONYUGAL

Art. 35 de la LIG

Corresponde atribuir a cada cónyuge, cualquiera sea el régimen patrimonial al que se someta a la sociedad conyugal, las ganancias provenientes de:

a) Actividades personales (profesión, oficio, empleo, comercio o industria).

b) Bienes propios.

c) Otros bienes, por la parte o proporción en que hubiere contribuido a su adquisición, **o por el cincuenta por ciento (50%) cuando hubiere imposibilidad de determinarla**.

VIGENCIA DE LAS NORMAS ANTERIORES AL DICTADO DE LA LEY 27.430

Art. 86 inciso c) de la ley 27.430

Con respecto a lo dispuesto en el nuevo art. 29 de la LIG (HOY ART. 35 DE LA LIG), los contribuyentes podrán optar por mantener la atribución realizada con anterioridad a la entrada en vigencia de esta ley respecto de los bienes adquiridos hasta esa fecha (31/12/2017).

SUCESION INDIVISA (DESDE LA MUERTE DEL CAUSANTE HASTA LA DECLARATORIA DE HEREDEROS)

Art. 36 de la LIG

Las sucesiones indivisas son contribuyentes por las ganancias que obtengan **hasta la fecha que se dicte declaratoria de herederos o se haya declarado válido el testamento** que cumpla la misma finalidad,

Estando sujetas al pago del impuesto, previo cómputo de las deducciones a que hubiere tenido derecho el causante, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 23 y con las limitaciones impuestas por el mismo (GASTOS NECESARIOS PARA OBTENER MANTENER Y CONSERVAR LA FUENTE).

PRESENTACION DE LA DDJJ DEL CAUSANTE HASTA EL DIA DE SU FALLECIMIENTO

Art. 103 del D.R. de la LIG

Sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso d) del artículo 2 del D.R. de la LIG, los administradores legales o judiciales de las sucesiones o, en su defecto, el cónyuge supérstite o sus herederos, **presentarán** dentro de los plazos generales que fije la AFIP, **una declaración jurada de las ganancias obtenidas por el causante hasta el día de su fallecimiento**, inclusive.

DEDUCCIONES POR CARGAS DE FAMILIA EN LA DDJJ DEL CAUSANTE

En la DDJJ del causante, las deducciones por cargas de familia procederán cuando las personas que estuvieron a cargo del causante no hubieran tenido hasta el día de su fallecimiento, recursos propios calculados proporcionalmente por ese tiempo con relación al monto que fija el inciso b) del artículo 30 de la ley (MONTO EQUIVALENTE EL MINIMO NO IMPONIBLE).

PERIODO DE EXISTENCIA DE LA SUCESION INDIVISA

Art. 104 del D.R. de la LIG

Las sucesiones indivisas están sujetas a las mismas disposiciones que las personas humanas, por las ganancias que obtengan desde el día siguiente al del fallecimiento del causante hasta la fecha, inclusive, en que se dicte la declaratoria de herederos o se haya declarado válido el testamento que cumpla la misma finalidad.

Presentarán sus declaraciones juradas anuales y, para el cálculo del impuesto que corresponda sobre el conjunto de sus ganancias, computarán las deducciones previstas en el artículo 30 de la ley (DEDUCCIONES PERSONALES: MINIMO NO IMPONIBLE, CARGAS DE FAMILIA Y DEDUCCION ESPEIAL), que hubiera tenido derecho a deducir el causante.

A PARTIR DE LA DECLARATORIA DE HEREDEROS CADA HEREDERO DECLARA UN PORCENTAJE DE LAS GANANCIAS EN FUNCION DE SU HABER HEREDITARIO

Art. 37 de la LIG

Dictada la declaratoria de herederos o declarado válido el testamento y por el período que corresponda hasta la fecha en que se apruebe la cuenta particionaria, judicial o extrajudicial,

El cónyuge supérstite y los herederos sumarán a sus propias ganancias la parte proporcional que, conforme con su derecho social o hereditario, les corresponda en las ganancias de la sucesión.

Los legatarios sumarán a sus propias ganancias las producidas por los bienes legados.

A PARTIR DE LA CUENTA PARTICIONARIA CADA HEREDERO DECLARA LAS RENTAS DE LOS BIENES QUE RECIBIO

A partir de la fecha de aprobación de la cuenta particionaria, cada uno de los derechohabientes incluirá en sus respectivas declaraciones juradas las ganancias de los bienes que se le han adjudicado.

FORMA DE COMPUTAR AL QUEBRANTO DEL CAUSANTE

Art. 38 de la LIG

El quebranto definitivo sufrido por el causante **podrá ser compensado con las ganancias obtenidas por la sucesión indivisa** hasta la fecha de la declaratoria de herederos o hasta que se haya declarado válido el testamento, en la forma establecida por el artículo 25 de la LIG.

Si aún quedare un saldo, el cónyuge supérstite y los herederos procederán del mismo modo a partir del primer ejercicio en que incluyan en la declaración individual ganancias producidas por bienes de la sucesión o heredados.

TOPE TEMPORAL PARA EL COMPUTO DEL QUEBRANTO DEL CAUSANTE

La compensación de los quebrantos del causante podrá efectuarse con ganancias gravadas obtenidas por la sucesión y por los herederos **hasta el quinto año, inclusive, después de aquel en que tuvo su origen el quebranto** (EN CABEZA DEL CAUSANTE).

COMPUTO DEL QUEBRANTO DE LA SUCESION INDIVISA

Análogo temperamento adoptarán el cónyuge supérstite y los herederos respecto de los quebrantos definitivos sufridos por la sucesión.

La parte del quebranto definitivo del causante y de la sucesión que cada uno de los herederos y el cónyuge supérstite podrán compensar en sus declaraciones juradas será la que surja de prorratear los quebrantos en proporción al porcentaje que cada uno de los derechohabientes tenga en el haber hereditario.

CAUSANTE QUE DECLARABA SUS GANANCIAS POR EL SISTEMA DE LO PERCIBIDO. GANANCIAS DEVENGADAS Y NO COBRADAS EN CABEZA DEL CAUSANTE. OPCION.

Art. 39 de la LIG

Cuando un contribuyente **hubiese seguido el sistema de percibido**, a los efectos de la liquidación del impuesto, las **ganancias producidas o devengadas pero no cobradas hasta la fecha de su fallecimiento** serán consideradas, **a opción** de los interesados, en alguna de las siguientes formas:

a) Incluyéndolas en la última declaración jurada del causante.

b) Incluyéndolas en la declaración jurada de la sucesión, cónyuge supérstite, herederos y/o legatarios, en el año en que las perciban.

PRESUNCION EN RELACION CON EL EJERCICIO DE LA OPCION

Art. 105 del D.R. de la LIG

A los efectos del artículo 39 de la ley, se considera que los derechohabientes o sus representantes han optado por el sistema de incluir en la última declaración jurada presentada a nombre del causante las ganancias producidas o devengadas a la fecha de su fallecimiento, cuando hubiesen procedido en esta forma al presentar la respectiva declaración jurada.

De no incluirse tales ganancias en la primera liquidación que se presente correspondiente al año de fallecimiento del causante, se entenderá que se ha optado porque la sucesión o los derechohabientes, según corresponda, denuncien tales ganancias en el año en que se perciban.

En tal supuesto, las ganancias que se percibieren con posterioridad a la declaratoria de herederos o a la fecha en que se haya declarado válido el testamento, se distribuirán entre el cónyuge supérstite y los herederos conforme con su derecho social o hereditario, de acuerdo con las disposiciones del Código Civil y Comercial de la Nación.

GANANCIAS DE LOS MENORES DE EDAD

A partir de la ley 27.430 se deroga art. 31 de la LIG, con vigencia a partir del 1/1/2018, referido a los menores de edad.

Ello en consonancia con el CCCN.

Por lo tanto en todos los casos las rentas deben ser declaradas por los menores.

La declaración jurada del menor será presentada por el responsable por deuda ajena en los términos de la ley 11.683.

DICTAMEN RELACIONADO CON LA SOCIEDAD CONYUGAL

En el **dictamen (DAL) 118/2000** de fecha 20/12/2000, se analiza la transferencia de un fondo de comercio por disolución de la sociedad conyugal.

DICTAMEN RELACIONADO CON LA RETENCION DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS LUEGO DEL DICTADO DE LA DECLARATORIA DE HEREDEROS

En el **dictamen (DAT) 30/2008** de fecha 04/04/2008, se analiza la retención que corresponde practicar en materia de impuesto a las ganancias, durante el periodo posterior a la declaratoria de herederos.

==========

CAPITULO 3 FUENTE

El criterio general de fuente se encuentra tipificado en el art. 5 de la ley de impuesto a las ganancias.

No obstante lo expuesto, en los artículos 6 a 14 de la ley de impuesto a las ganancias, nos encontramos con principios particulares en materia de fuente.

Art. 5 de la LIG. (FUENTE ARGENTINA)

BIENES SITUADOS EN LA ARGENTINA

En general, y sin perjuicio de las disposiciones especiales de los artículos siguientes (ART. 6 A 14 DE LA LIG), son ganancias de fuente argentina aquellas que provienen de **bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República**,

ACTIVIDADES REALIZADAS EN LA ARGENTINA

De **la realización en el territorio de la Nación de cualquier acto o actividad** susceptible de producir beneficios, o de hechos ocurridos dentro del límite de la misma,

NO IMPORTA LA NACIONALIDAD O RESIDENCIA DE LAS PARTES

Sin tener en cuenta nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos.

Art. 10 del D.R. de la LIG (FUENTE ARGENTINA)

En general y sin perjuicio de las disposiciones especiales de la ley y de este reglamento, son ganancias de fuente argentina:

ALQUILERES Y DERECHOS REALES SOBRE INMUEBLES

a) Los alquileres y arrendamientos provenientes de **inmuebles situados en el territorio de la República Argentina** y cualquier especie de contraprestación que se reciba por la constitución a favor de terceros de derechos de usufructo, uso, habitación, anticresis, superficie u otros derechos reales, **sobre inmuebles situados en el país**.

INTERESES DE DEPOSITOS

b) Los intereses provenientes de **depósitos bancarios efectuados en el país**;

DIVIDENDOS

Los dividendos distribuidos por **sociedades constituidas en el país**;

ALQUILER DE COSAS MUEBLES

El alquiler de **cosas muebles situadas o utilizadas económicamente en el país**;

REGALIAS

Las regalías producidas por **cosas situadas o derechos utilizados económicamente en la República Argentina**;

RENTAS VITALICIAS

Las rentas vitalicias **abonadas por entidades constituidas en el país**

LAS DEMAS GANANCIAS

Y las demás ganancias que, revistiendo características similares, **provengan de capitales, cosas o derechos situados, colocados o utilizados económicamente en el país**.

INSTRUMENTOS Y CONTRATOS DERIVADOS

Igual tipificación procede respecto de los resultados originados por derechos y obligaciones emergentes de instrumentos y/o contratos derivados, **cuando el riesgo asumido se encuentre localizado en el territorio de la República Argentina**, localización que debe considerarse configurada si **la parte que obtiene dichos resultados es un residente en el país**.

Sin embargo, cuando los diferentes componentes de uno de los mencionados instrumentos o un conjunto de ellos que **se encuentren vinculados**, indiquen que el instrumento o el conjunto de instrumentos **no expresan la real intención económica de las partes**, la determinación de la ubicación de la fuente se efectuará de acuerdo con los principios aplicables a la naturaleza de la fuente productora que corresponda considerar de acuerdo con el **principio de la realidad**

económica, en cuyo caso se aplicarán los tratamientos previstos por la ley para los resultados originados por esa fuente.

Asimismo, cuando un conjunto de transacciones con instrumentos y/o contratos derivados, sea equivalente a otra transacción u operación financiera con un tratamiento establecido en la ley del tributo, a tal conjunto se le aplicarán las normas de las transacciones u operaciones de las que resulte equivalente.

ACTIVIDADES COMERCIALES INDUSTRIALES AGROPECUARIAS, ETC.

c) Las generadas por el **desarrollo en el país** de actividades civiles, agropecuarias, mineras, forestales, extractivas, comerciales e industriales;

SUELDOS

Los sueldos, salarios, honorarios y cualquier otra retribución que se perciba por el desempeño de actividades personales o por la prestación de servicios **dentro del territorio de la República Argentina**.

LAS DEMAS GANANCIAS NO CONTEMPLADAS ANTERIORMENTE

d) Toda otra ganancia no contemplada en los incisos precedentes que haya sido generada por **bienes materiales o inmateriales y por derechos situados, colocados o utilizados económicamente en el país** o que tenga su origen en hechos o actividades de cualquier índole, **producidos o desarrollados en la República Argentina**.

CREDITOS GARANTIZADOS CON DERECHOS REALES QUE EFECTEN A BIENES SITUADOS EN EL EXTERIOR

Asimismo, se consideran ganancias de fuente argentina las generadas por créditos garantizados con derechos reales que afecten a bienes situados en el exterior, **cuando los respectivos capitales deban considerarse colocados o utilizados económicamente en el país**.

EXPLORACION Y EXPLOTACION DE RECURSOS NATURALES EN LA PLATAFORMA CONTINENETAL Y EN LA ZONA ECONOMICA EXCLUSIVA

Las normas de la ley y de este reglamento referidas a las ganancias de fuente argentina, incluidas aquellas que son objeto de las disposiciones especiales a las que alude el encabezamiento del primer párrafo de este artículo, son aplicables a las ganancias relacionadas con la **exploración y explotación de recursos naturales vivos y no vivos**, cuya fuente, de acuerdo con dichas normas que resulten de aplicación a ese efecto, **deba considerarse ubicada en la plataforma continental y en la Zona Económica Exclusiva de la República Argentina**, incluidas las islas artificiales, instalaciones y estructuras establecidas en estas.

EXPORTACIONES E IMPORTACIONES

Art. 9 de la LIG.

EXPORTACIONES (FUENTE ARGENTINA)

Las ganancias provenientes de la exportación de bienes producidos, manufacturados, tratados o comprados en el país, **son totalmente de fuente argentina** quedando comprendida la remisión de los mismos realizada por medio de filiales, sucursales, representantes, agentes de compras u otros intermediarios de personas o entidades del extranjero.

EXPORTACIONES (GANANCIA NETA)

La ganancia neta se establecerá deduciendo del precio de venta el costo de tales bienes, los gastos de transporte y seguros hasta el lugar de destino, la comisión y gastos de venta y los gastos incurridos en la República Argentina, en cuanto sean necesarios para obtener la ganancia gravada.

FUENTE EXTRANJERA

Por su parte, **las ganancias que obtienen los exportadores del extranjero** por la simple introducción de sus productos en la República Argentina **son de fuente extranjera**.

OPERACIONES SUJETOS VINCULADOS (APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA)

Cuando las operaciones a que se refiere el presente artículo fueran realizadas con **personas o entidades vinculadas** y sus precios y condiciones no se ajusten a las prácticas del mercado entre partes independientes, las mismas deberán ajustarse de conformidad a lo previsto por el artículo 17 de la LIG.

OPERACIONES CON SUJETOS UBICADOS EN JURISDICCIONES NO COOPERANTES O DE BAJA O NULA TRIBUTACION

No se considerarán ajustadas a las prácticas o a los precios normales de mercado entre partes independientes, las operaciones comprendidas en este artículo que se realicen con personas humanas, jurídicas, patrimonios de afectación y demás entidades, domiciliados, constituidos o ubicados **en jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula tributación**, supuesto en el que deberán aplicarse las normas del artículo 17 de la LIG.

OPERACIONES DE IMPORTACION O EXPORTACION CON PRECIO INTERNACIONAL A TRAVES DE MERCADOS TRANSPARENTES (DETERMINACION DE LA GANANCIA NETA DE FUENTE ARGENTINA)

En los casos en que, de acuerdo con las disposiciones anteriores, se trate de operaciones de importación o exportación de bienes a cuyo respecto pueda establecerse el precio internacional -de público y notorio conocimiento- a través de mercados transparentes, bolsas de comercio o similares, **corresponderá**, salvo prueba en contrario, **utilizar dichos precios a los fines de la determinación de la ganancia neta de fuente argentina**.

Cuando se trate de operaciones distintas a las indicadas en el párrafo anterior, celebradas entre partes independientes, el contribuyente -exportador o importador- deberá suministrar a la AFIP, la información que la misma disponga a efectos de establecer que los precios declarados se ajustan razonablemente a los de mercado, incluidas la asignación de costos, márgenes de utilidad y demás datos que la AFIP considere necesarios para la fiscalización de dichas operaciones, **siempre que el monto anual de las exportaciones y/o importaciones realizadas por cada responsable supere la suma que con carácter general fijará el Poder Ejecutivo Nacional**. (SEGÚN ART. 11 DEL D.R. ULTIMO PARAFO los sujetos que realicen operaciones por un monto anual superior a pesos diez millones ($ 10.000.000)).

Art. 11 del D.R. de la LIG (EXPORTACIONES E IMPORTACIONES)

OPERACIONES REALIZADAS DESDE LA PLATAFORMA CONTINENTAL Y DESDE LA ZONA ECONOMICA EXCLUSIVA

A los efectos de lo establecido en el artículo 9 de la LIG, se consideran comprendidas en sus disposiciones, la **salida al extranjero de bienes** desde la plataforma continental y la Zona Económica Exclusiva de la República Argentina, incluidas las islas artificiales, instalaciones y estructuras establecidas en estas, y la introducción a ellas de bienes por parte de exportadores del extranjero.

OPERACIONES DE EXPLORACION Y EXPLOTACION DE RECURSOS NATURALES EN LA PLATAFORMA CONTINENTAL Y EN LA ZONA ECONOMICA EXCLUSIVA (OPERACIONES REALIZADAS CON LA REPUBLICA ARGENTINA)

Las operaciones que se realicen con quienes desarrollan actividades vinculadas a la **exploración y explotación de los recursos naturales vivos y no vivos en la plataforma continental y la Zona Económica Exclusiva** de la República Argentina, incluidas las islas artificiales, instalaciones y estructuras establecidas en estas, que den lugar a la salida de bienes desde el territorio argentino hacia ellas o a la introducción en el territorio argentino de bienes de allí procedentes, se tratarán, en su caso, como operaciones realizadas en el interior de la República Argentina.

<u>FUENTE EXTRANJERA</u>

Art. 124 de la LIG. (FUENTE EXTRANJERA)

BIENES SITUADOS EN EL EXTERIOR

Son ganancias de fuente extranjera las comprendidas en el artículo 2, que provengan de **bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el exterior**,

ACTIVIDADES REALIZADAS EN EL EXTERIOR

De **la realización en el extranjero de cualquier acto o actividad** susceptible de producir un beneficio o de hechos ocurridos fuera del territorio nacional, **excepto los tipificados expresamente como de fuente argentina**

VENTA EN EL EXTERIOR DE BIENES EXPORTADOS

Y las originadas por la venta en el exterior de bienes exportados en forma definitiva del país para ser enajenados en el extranjero, que constituyen ganancias de fuente extranjera.

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).

FUENTE ARGENTINA EN EL CASO DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS

Se debe destacar que, en materia de fuente, la **ley 27.430** (B.O.29.12.2017), incorporó el art. 7 en la ley de impuesto a las ganancias, artículo que no fue modificado por la ley 27.541 (B.O.23.12.2019).

Téngase presente que el art. 7, establece que:

"Art. 7 - *Con excepción de lo dispuesto en el párrafo siguiente, las ganancias provenientes de la* ***tenencia y enajenación*** *de* ***acciones, cuotas y participaciones sociales*** *-incluidas cuotapartes de fondos comunes de inversión y certificados de participación de fideicomisos financieros y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares-, monedas digitales, títulos, bonos y demás valores,* ***se considerarán íntegramente de fuente argentina cuando el emisor se encuentre domiciliado, establecido o radicado en la República Argentina****.*

Los ***valores representativos o certificados de depósito de acciones*** *y de demás valores,* ***se considerarán de fuente argentina cuando el emisor de las acciones y de los demás valores se encuentre domiciliado, constituido o radicado en la República Argentina****, cualquiera fuera la entidad emisora de los certificados, el*

lugar de emisión de estos últimos o el de depósito de tales acciones y demás valores".

En primer lugar, producto de la redacción del **primer párrafo del art. 7 de la LIG**:

- Las acciones;
- Las cuotas y participaciones sociales;
- Las cuotapartes de fondos comunes de inversión;
- Los certificados de participación de fideicomisos financieros;
- Los derechos sobre fideicomisos y contratos similares;
- Las monedas digitales;
- Los títulos;
- Los bonos;
- Y los demás valores.

Para determinar la fuente, se debe tener en cuenta **donde está ubicado** (DOMICILIADO, ESTABLECIDO o RADICADO) **el EMISOR de esos instrumentos**, si está ubicado en la argentina son de fuente argentina, y si está ubicado en el exterior son de fuente extranjera.

ACCIONES Y PARTICIPACIONES EN SOCIEDADES DE PERSONAS

Por lo tanto, **en el caso de sociedades de capital o de sociedades de personas**, la fuente de la acción o de la cuota parte, para el inversor, la define el domicilio de la sociedad emisora. No importa la ubicación de las acciones o de las cuotas parte.

Por ejemplo, las acciones de YPF, para el inversor, son siempre de fuente argentina, aunque las mismas se encuentren en un porfolio, o en una cartera de inversiones, o en un certificado de depósito en el exterior.

Por ejemplo, las acciones de TENARIS (Luxemburgo), para el inversor, son siempre de fuente extranjera, aunque las mismas se encuentren en un porfolio, o en una cartera de inversiones, o en un certificado de depósito en el país.

Lo mismo ocurre con las obligaciones negociables.

CUOTAPARTES DE FCI

En el caso de cuotapartes de fondos comunes de inversión, la fuente de la cuotapartes, para el inversor, la define el domicilio del fondo común de inversión.

No importa la ubicación de las cuotapartes.

Tampoco importa en que invirtió el fondo común de inversión a los efectos de determinar la fuente de la inversión.

Las inversiones realizadas por el fondo común de inversión, resultará de importancia en materia de exenciones, pero no en materia de fuente.

TITULOS DE DEUDA DE FIDEICOMISOS FINANCIEROS

En el caso de certificados de participación y/o títulos de deuda de fideicomisos financieros, la fuente del certificado y/o del título de deuda, para el inversor, la define el domicilio del fideicomiso financiero.

No importa en que invirtió el fideicomiso financiero.

DERECHOS EN FIDEICOMISOS NO FINANCIEROS

En el caso de derechos en carácter de fiduciante / beneficiario de fideicomisos, la fuente del derecho del fiduciante / beneficiario, para el inversor, la define el domicilio del fideicomiso.

No importa en que invirtió el fideicomiso.

TITULOS PUBLICOS

En el caso de títulos públicos, bonos, la fuente del título / bono, para el inversor, la define el domicilio del emisor de los títulos / bonos.

Los títulos públicos emitidos por el estado nacional o por los estados provinciales, para el inversor, **son siempre de fuente argentina**, aunque los mismos se encuentren en un porfolio, o en una cartera de inversiones en el exterior.

Los títulos públicos emitidos por un estado extranjero, para el inversor, **son siempre de fuente extranjera**, aunque los mismos se encuentren en un porfolio, o en una cartera de inversiones en el país.

VALORES REPRESENTATIVOS DE ACCIONES Y CERTIFICADOS DE DEPOSITOS DE ACCIONES

Y en segundo lugar, producto de la redacción del **segundo párrafo del art. 7 de la LIG**:

- Los valores representativos de acciones;
- Los certificados de depósitos de acciones;
- Y demás valores.

Para determinar la fuente, se debe tener en cuenta **donde está ubicado** (DOMICILIADO, CONSTITUIDO o RADICADO) **el EMISOR de las acciones**, si está ubicado en la argentina son de fuente argentina, y si está ubicado en el exterior son de fuente extranjera.

Como se puede ver, en este caso, **no importa** el lugar de ubicación de la entidad emisora de los certificados, **no importa** el lugar de emisión de los certificados, **no importa** el lugar de depósito de las acciones.

Es decir, quien invirtió en valores representativos de acciones, depositadas en por ejemplo el banco Morgan de NY, si las acciones son de YPF, la fuente para el inversor de ese certificado de depósito en el exterior, **es de fuente argentina**.

Y quien invirtió en certificados de depósitos de acciones, depositadas en por ejemplo el banco Nación casa central, si las acciones son de TENARIS (Luxemburgo), la fuente para el inversor de ese certificado de depósito en el país, **es de fuente extranjera**.

En ambos casos, para definir el concepto de "demás valores" se debe recurrir al art. 9 del decreto reglamentario de la ley de impuesto a las ganancias.

Jurisprudencia relevante en materia de fuente.

En materia de fuente argentina o extranjera, se puede consultar los siguientes **fallos de la CSJN**, si bien algunos de ellos son de períodos en los cuales en argentina, solo se gravaba la renta de fuente argentina.

Hoy la ley de impuesto a las ganancias, en el caso de los sujetos residentes, grava tanto la renta de fuente argentina, como la renta de fuente extranjera, no obstante ello los fallos resultan de plena aplicación.

En el fallo **"Hidroeléctrica El Chocón SA"** de la CSJN de fecha 17/9/2013, se analiza la fuente (argentina o extranjera), de las comisiones pagadas por Hidroeléctrica El Chocón, a dos sociedades del exterior, por las gestiones realizadas para la obtención de dos préstamos en el Chase Manhattan Bank.

La CSJN, entendió que: "*cabe razonablemente concluir que **las ganancias obtenidas por ENDESA y CMS son de fuente argentina** toda vez que derivan de uno de los supuestos previstos en la norma reseñada, consistente en la colocación de bienes en el país, expresión que alude a la acción y efecto de 'encontrar mercado para algún producto' (confr. Diccionario de la Real Academia Española, voz 'colocar', 4ª acepción); y **en el caso de autos resulta claro que la ganancia de esas sociedades extranjeras proviene de la colocación de créditos de un tercero en el mercado argentino**, a cuyos efectos la ley prescinde de considerar la nacionalidad, domicilio o residencia de las partes intervinientes en las respectivas operaciones, como también del lugar de celebración de los contratos*".

En el fallo **"Banca Nazionale del Lavoro SA"** de la CSJN de fecha 23/8/2001, se analiza la fuente (argentina o extranjera), se trataba de fondos otorgados por el

gobierno de Italia, para el pago de jubilaciones y pensiones, a residentes italianos en la Argentina, que habían sido colocados en Nueva York.

La CSJN, sostuvo que: "*De acuerdo con el régimen legal precedentemente reseñado,* ***los intereses obtenidos por la colocación del capital en entidades bancarias del exterior no constituyen rentas de fuente argentina*** *y, por lo tanto, se encuentran al margen del ámbito del tributo*".

Téngase presente que en el referido fallo, los períodos en discusión eran 1989 y 1990, y que por lo tanto en aquel momento solo se tributaba por las rentas de fuente argentina.

En los fallos **"Rheinstahl Hanomag Cura SA"** de la CSJN de fecha 17/12/1973; y **"Casa Denk – Aceros Boehler SACel"** de la CSJN de fecha 20/12/1972, se trataba del interés que percibía un exportador por la realización de ventas a crédito al exterior.

Destaco la CSJN, en el segundo de los fallos mencionados que:

"*El beneficio que de la compraventa pudiera resultar para el exportador extranjero, tal como lo establece el artículo 9º, inciso b), de la ley 11682, constituye un rédito de fuente no nacional, desde que su causa no es otra que la actividad comercial llevada a cabo en el país de origen. Es indudable, por tanto, que aquel beneficio escape al poder impositivo argentino, por vía de principio.*

Por el contrario, ***las sumas reconocidas al exportador extranjero para compensar la postergación del pago constituyen, específicamente, el fruto civil o interés del capital cuya entrega al exterior fue diferida****.*

Como conclusión: ***las sumas reconocidas al exportador extranjero para compensar la postergación del pago de las mercaderías importadas constituyen un interés de capital cuya entrega fue diferida; capital que se halla colocado y utilizado económicamente en la República, por lo que su producido configura un rédito de fuente argentina***".

==========

CAPITULO 4 CRITERIOS DE IMPUTACION

El art. 24 de la ley de impuesto a las ganancias, tiene básicamente dos principios generales de imputación para ingresos y gastos.

El principio de DEVENGADO y el principio de PERCIBIDO.

Las rentas de primera (RENTAS DEL SUELO) y tercera categoría (RENTAS EMPRESARIAS) se rigen por el principio de devengado.

Las rentas de segunda (RENTAS DEL CAPITAL) y cuarta categoría (RENTAS DEL TRABAJO PERSONAL) se rigen por el principio de percibido.

La LIG, no tiene una definición del concepto de devengado (MAS ADELANTE ANALIZAREMOS LA JURISPRUDENCIA RELEVANTE DE LA CSJN).

En relación con el principio de devengado, la LIG, solo establece que: "*Cuando corresponda la imputación de acuerdo con su devengamiento, la misma* ***deberá efectuarse en función del tiempo****, siempre que se trate de intereses estipulados o presuntos -excepto los producidos por los valores mobiliarios-, alquileres y otros de características similares*".

La LIG contiene excepciones al principio de percibido, por ejemplo, en el caso de DIVIDENDOS, UTILIDADES, INTERESES (rentas de segunda categoría); donde priva la puesta a disposición en lugar de la percepción.

La LIG también contiene excepciones al principio de percibido, por ejemplo, en el caso de HONORARIOS DE DIRECTORES de SA y SOCIOS GERENTES de SRL (rentas de cuarta categoría), que se imputan como renta en el momento de su aprobación y asignación individual, mientras que la sociedad los deduce por lo devengado. (VER ART. 91 INCISO I) DE LA LIG)

La LIG también contiene excepciones al principio de percibido, por ejemplo, en el caso de SUELDOS o JUBILACIONES retroactivas (rentas de cuarta categoría), se pueden imputar hacia atrás, es decir al momento de su devengamiento, y no en el momento de su percepción.

DEFINICION DEL CONCEPTO DE PERCIBIDO EN LA LIG

La ley de impuesto a las ganancias a la hora definir el concepto de percibido, en los términos de su art. 24, establece que los ingresos se deben entender por percibidos y los gastos se deben entender por pagados cuando:

"*se cobren o abonen en efectivo o en especie y, además, en los casos en que, estando disponibles, se han acreditado en la cuenta del titular o, con la autorización o conformidad expresa o tácita del mismo, se han reinvertido, acumulado, capitalizado, puesto en reserva o en un fondo de amortización o de seguro, cualquiera sea su denominación, o dispuesto de ellos en otra forma*".

Como se puede ver se debe entender por percepción **la puesta a disposición**, aunque no se haya percibido.

DEFINICION DE EJERCICIO FISCAL EN LA LIG

El año fiscal comienza el 1 de enero y termina el 31 de diciembre.

Los contribuyentes imputarán sus ganancias al año fiscal, de acuerdo con las siguientes normas:

Las ganancias obtenidas como dueño de empresas civiles, comerciales, industriales, agropecuarias o mineras o como socios de las mismas, **se imputarán al año fiscal en que termine el ejercicio anual correspondiente**.

Las ganancias indicadas en el artículo 53 (RENTAS DE TERCERA CATEGORIA) se consideran del año fiscal en que termine el ejercicio anual en el cual se han devengado.

Cuando no se contabilicen las operaciones el ejercicio coincidirá con el año fiscal, salvo otras disposiciones de la AFIP, la que queda facultada para fijar fechas de cierre del ejercicio en atención a la naturaleza de la explotación u otras situaciones especiales.

DEVENGADO EXIGIBLE

La ley de impuesto a las ganancias contiene excepciones al principio de devengado, el criterio de DEVENGADO EXIGIBLE.

Se consideran ganancias del ejercicio las devengadas en este.

VENTAS DE MERCADERIAS CON PLAZOS SUPERIORES A OS 10 MESES

No obstante, podrá optarse por imputar las ganancias **en el momento de producirse la respectiva exigibilidad**, cuando las ganancias se originen en la **venta de mercaderías realizada con plazos de financiación superiores a diez (10) meses**,

MANTENIMIENTO DE LA OPCION POR 5 AÑOS

La opción deberá mantenerse por el término de cinco (5) años y su ejercicio se exteriorizará mediante el procedimiento que determine la reglamentación.

DELEGACION DE FACULTADES AL DECRETO REGLAMENTARIO

El criterio de imputación autorizado precedentemente, podrá también aplicarse en otros casos expresamente previstos por la ley o su decreto reglamentario.

Art. 65 del D.R. de la LIG

OPERACIONES INCLUIDAS POR DEL DECRETO REGLAMENTARIO

De acuerdo con lo dispuesto en el cuarto párrafo del inciso a) del artículo 24 de la ley, podrá optarse por efectuar la imputación de las ganancias al ejercicio en el que opere su exigibilidad, cuando sean originadas por las siguientes operaciones:

VENTA DE MERCADERIAS

a) Venta de mercaderías realizada con plazos de financiación superiores a diez (10) meses, computados desde la entrega del bien o acto equivalente, considerándose que este último se configura con la emisión de la factura o documento que cumpla igual finalidad.

VENTA DE OTROS BIENES QUE NO SEAN MERCADERIAS

b) Enajenación de bienes no comprendidos en el inciso a), **cuando las cuotas de pago convenidas se hagan exigibles en más de un (1) período fiscal**.

CONSTRUCCION DE OBRAS PUBLICAS

c) Construcción de obras públicas **cuyo plazo de ejecución abarque más de un (1) período fiscal** y en las que **el pago del servicio de construcción se inicie después de finalizadas las obras, en cuotas que se hagan exigibles en más de cinco (5) períodos fiscales**.

El párrafo que antecede incluye aquellos casos en los que -no obstante las figuras jurídicas adoptadas en el respectivo contrato- corresponda concluir, de acuerdo con el principio de la realidad económica, que las cuotas convenidas retribuyen el servicio de construcción prestado directamente o a través de terceros.

Cuando dichas obras fueran efectuadas por empresas extranjeras que dejen de operar en el país después de su finalización, el impuesto se determinará e ingresará de acuerdo con lo dispuesto en el Título V de la ley (BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR. REGIMEN DE RETENCION EN LA FUENTE).

No obstante lo dispuesto en el párrafo precedente, en el caso de empresas residentes en países con los que la República Argentina ha celebrado convenios para evitar la doble imposición internacional y que, en virtud de estos, corresponde que tributen en el país por su ganancia real de fuente argentina originada en la construcción de las referidas obras, la imputación en función de la exigibilidad de las cuotas se mantendrá siempre que designen un mandatario en el país al que se le encomiende el cobro de las cuotas y la determinación e ingreso del impuesto correspondiente a los ejercicios fiscales a los que resulten imputables, y que dicha designación sea aceptada por la AFIP, después de evaluar la solvencia del mandatario y, si lo estimara necesario, de la constitución de las garantías que pudiera requerir.

En caso contrario, las empresas deberán imputar la totalidad de la ganancia obtenida al ejercicio fiscal en el que dejen de operar en el país y determinar e ingresar el impuesto correspondiente.

Se faculta a la AFIP para dictar normas complementarias fijando los requisitos requeridos para evaluar la solvencia de los mandatarios y las garantías que puedan serle requeridas.

SUBSIDIOS OTORGADOS POR EL ESTADO NACIONAL

d) Subsidios otorgados por el Estado Nacional, cualquiera fuere su denominación, en el marco de programas de incentivos a la inversión, **siempre que su exigibilidad se produzca en uno (1) o más períodos fiscales distintos al de su devengamiento**.

LA GANANCIA BRUTA DEVENGADA SE IMPUTA EN FORMA PROPORCIONAL A LAS CUOTAS DE PAGO CONVENIDAS

A efectos de la imputación a que se refiere el párrafo precedente, la ganancia bruta devengada -incluyendo las actualizaciones y las diferencias de cambio- por las operaciones que este contempla **se atribuirá proporcionalmente a las cuotas de pago convenidas**.

ACLARACION RESPECTO DE LA VENTA DE MERCADERIAS

Tratándose de las operaciones indicadas en el inciso a) del primer párrafo (VENTA DE MERCADERIAS), la opción comprenderá a todas las operaciones que presenten las características puntualizadas en dicho inciso y deberá mantenerse por un período mínimo de cinco (5) ejercicios anuales, sin perjuicio de que la AFIP, cuando se invoque causa que a su juicio resulte justificada, pueda autorizar el cambio del criterio de imputación antes de cumplido dicho término y a partir del ejercicio futuro que fije la AFIP.

FINALIZACION DEL PLAZO PARA IMPUTAR EN FUNCION DEL CRITERIO DE DEVENGADO EXIGIBLE. TRATAMIENTO DE LAS GANANCIAS AUN NO IMPUTADAS

En los casos en que, por haber transcurrido el período previsto en el párrafo anterior (5 AÑOS) o en virtud de la autorización otorgada por la AFIP, se sustituya la imputación que regula este artículo por la que establece con carácter general el citado artículo 24 de la ley en su inciso a), **las ganancias aún no imputadas por corresponder a cuotas de pago no exigibles a la fecha de iniciación del ejercicio en el que opere dicho cambio, deberán imputarse a este**.

CONTABILIZACION EN FORMA SEPARADA

Cuando se efectúe la opción a que se refiere este artículo, las operaciones comprendidas en esta -cualquiera sea el inciso del primer párrafo en el que resulten incluidas-, **deberán contabilizarse en cuentas separadas**, en la forma y condiciones que establezca la AFIP.

EN EL CASO DE VENTA DE MERCADERIAS EL EJERCICIO DE LA OPCION DEBE EXTERUIORIZARSE ANTES DEL VTO. DE LA DDJJ

En los casos en que las operaciones objeto de la opción, sean las enunciadas en el inciso a) del citado párrafo (VENTA DE MERCADERIAS), esta deberá exteriorizarse dentro del vencimiento correspondiente a la declaración jurada relativa al primer ejercicio en ella comprendido, de acuerdo con lo que disponga al respecto la AFIP.

TRANSFERENCIA DE CREDITOS DE OPERACIONES QUE SE IMPUTARON POR EL CRITERIO DEL DEVENDAGO EXIGIBLE

Si habiendo optado por la imputación al ejercicio en el que opere la exigibilidad de la ganancia, se procediera a transferir créditos originados por operaciones comprendidas en dicha opción, **las ganancias atribuibles a los créditos transferidos deberán imputarse al ejercicio en el que tenga lugar la transferencia**.

DIVIDENDOS. UTILIDADES. INTERESES O RENDIMIENTOS. PUESTA A DISPOSICION (EXCEPCION AL PRINCIPIO DE PERCIBIDO)

Los **dividendos** de acciones o **utilidades** distribuidas por los sujetos del artículo 73 (SOCIEDADES DE CAPITAL) y los **intereses o rendimientos** de títulos, bonos, cuotapartes de fondos comunes de inversión y demás valores **se imputarán en el ejercicio en que hayan sido**:

PAGO DE INTERESES EN PLAZOS DE HASTA UN AÑO

(i) **puestos a disposición o pagados**, lo que ocurra primero; o

(ii) capitalizados,

Siempre que los valores prevean **pagos de intereses o rendimientos en plazos de hasta un año**.

PAGO DE INTERESES EN PLAZOS MAYORES A UN AÑO **(DEVENGADO)**

Respecto de **valores que prevean plazos de pago superiores a un año**, la imputación se realizará de acuerdo con su **devengamiento** en función del tiempo.

CASO PARTICULAR DE VALORES EMITIDOS O ADQUIRIDOS A PRECIOS POR DEBAJO O POR ENCIMA DEL VALOR NOMINJAL RESIDUAL (ART. 96 INCISO C) Y D)

En el caso de **emisión o adquisición** de tales valores **a precios por debajo o por encima del valor nominal residual**, en el caso de personas humanas y sucesiones indivisas, las diferencias de precio se imputarán conforme los procedimientos contemplados en los incisos c) y d) del artículo 96.

HONORARIOS DE DIRECTORES Y SOCIOS GERENTES. APROBACION Y ASIGNACION (EXCEPCION AL PRINCIPIO DE PERCIBIDO)

Los honorarios de directores, síndicos o miembros de consejos de vigilancia y las retribuciones a los socios administradores **se imputan al año fiscal en que la asamblea o reunión de socios, según corresponda, apruebe su asignación**.

HONORARIOS APROBADOS EN FORMA GLOBAL (IMPUTACION COMO GASTOS EN EL PERIODO DE LA ASIGNACION INDIVIDUAL)

Art. 69 del D.R. de la LIG

En los casos en que la aprobación de la asamblea de accionistas o reunión de socios se refiera a honorarios de directores, síndicos, miembros de consejos de vigilancia o retribuciones a socios administradores respectivamente, **asignados globalmente**, **se imputarán como gasto en el año fiscal** en que el directorio u órgano ejecutivo **efectúe las asignaciones individuales**.

SUELDOS Y JUBILACIONES RETROACTIVAS (EXCEPCION AL PRINCIPIO DE PERCIBIDO)

Las ganancias originadas en **jubilaciones o pensiones** liquidadas por las cajas de jubilaciones y las derivadas del desempeño de cargos públicos o del **trabajo personal ejecutado en relación de dependencia** que **como consecuencia de modificaciones retroactivas** de convenios colectivos de trabajo o estatutos o escalafones, **sentencia judicial**, allanamiento a la demanda o resolución de recurso administrativo por autoridad competente, **se percibieran en un ejercicio fiscal y hubieran sido devengadas en ejercicios anteriores**, **podrán ser imputadas por sus beneficiarios a los ejercicios fiscales a que correspondan**. (DEVENGADO)

El ejercicio de esta opción implicará la renuncia a la prescripción ganada por parte del contribuyente.

AJUSTES DE INSPECCION

En el art. 24 de la ley de impuesto a las ganancias, también tienen un tratamiento particular la **deducción de los ajustes de inspección**. Criterio que fue modificado por la ley 27.346 (B.O.27.12.2016).

A partir de la reforma de la ley 27.346, los sujetos que se rigen por el principio de devengado:

"*Las diferencias de tributos provenientes de ajustes y sus respectivos intereses, se computarán en el balance impositivo del ejercicio* ***en el que los mismos resulten exigibles por parte del Fisco*** *o en el que se paguen, según fuese el método que corresponda utilizar para la imputación de los gastos*".

Ello **con vigencia**, para los ejercicios fiscales en curso al 27/12/2016.

Antes de la reforma de la ley 27.346, los sujetos que se rigen por el principio de devengado:

"*Las diferencias de impuestos provenientes de ajustes se computarán en el balance impositivo correspondiente al ejercicio* ***en que se determinen*** *o paguen, según fuese el método utilizado para la imputación de los gastos*".

Para los sujetos que se rigen por el principio de lo percibido, nada ha cambiado con la reforma de la ley 27.346.

IMPUESTOS CEDULARES

Las ganancias correspondientes a los impuestos cedulares, tipificadas en los artículos 95 (INTERESES), 98 (RESULTADO POR COMPRA VENTA DE CIERTOS INSTRUMENTOS FINANCIEROS), y 99 (RESULTADO POR COMPRA VENTA DE INMUEBLES), se imputan por el principio de lo **percibido**.

COMPRA VENTA DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS Y COMPRA VENTA DE INMUEBLES EN CUOTAS CON VENCIMIENTO EN MAS DE UN PERIODO FISCAL

Las ganancias correspondientes a los impuestos cedulares, tipificadas en los artículos 98 (RESULTADO POR COMPRA VENTA DE CIERTOS INSTRUMENTOS FINANCIEROS), y 99 (RESULTADO POR COMPRA VENTA DE INMUEBLES), cuando se trate de **operaciones pagaderas en cuotas con vencimiento en más de un año fiscal**, las ganancias **se imputan en cada año en la proporción de las cuotas percibidas en cada año**.

Art. 68 del D.R. de la LIG.

En las operaciones a que se refiere el segundo párrafo in fine del inciso b) del artículo 24 de la ley, cuando las operaciones **sean canceladas en cuotas**, la ganancia bruta total de la operación **se imputará en cada período fiscal en la proporción de las cuotas percibidas en cada año**.

PLANES DE SEGURO DE RETIRO PRIVADOS

Con relación a planes de seguro de retiro privados administrados por entidades sujetas al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación, **se reputarán percibidos** únicamente **cuando se cobren**:

a) **los beneficios** derivados del cumplimiento de los requisitos del plan, y,

b) **los rescates** por el retiro del asegurado del plan por cualquier causa.

IMPUTACION DE GASTOS

Las disposiciones sobre imputación de la ganancia se aplican para la imputación de los gastos salvo disposición en contrario.

Los gastos no imputables a una determinada fuente de ganancia se deducirán en el ejercicio en que se paguen.

IMPUTACION DE LOS INTERESES DE PRORROGAS DE IMPUESTOS

Art. 67 del D.R. de la LIG.

Cuando se cumpla la condición que establece la ley en su artículo 83 (LA AFECTACION A OBTENER MANTENER Y CONSERVAR GANANCIAS GRAVADAS), los **intereses de prórroga para el pago de gravámenes** serán deducibles en el balance impositivo del año **en que se efectúe su pago**,

SUJETOS CON RENTAS DE TERCERA CATEGORIA

Salvo en los casos que se originen en prórrogas otorgadas a los sujetos incluidos en el artículo 73 de la ley (SOCIEDADES DE CAPITAL) o a sociedades y empresas o explotaciones unipersonales comprendidos en los incisos b), c), d), e) y último párrafo de su artículo 53 (SUJETOS CON RENTAS DE TERCERA CATEGORIA), supuestos en los que **la imputación se efectuará de acuerdo con su devengamiento**, teniendo en cuenta lo estipulado en el tercer párrafo del artículo 24 de la ley.

GASTOS NO DEDUCIBLES

Art. 227 del D.R. de la LIG

Sin perjuicio de lo dispuesto por el artículo 67 del D.R. de la LIG, respecto de la deducción de los intereses de prórroga, para establecer la ganancia neta imponible los contribuyentes **no podrán deducir del conjunto de entradas las sumas pagadas por cuenta propia en concepto de multas, costas causídicas, intereses punitorios** y otros accesorios -excepto los intereses a que se refiere el art. 37 de la L. 11683 (INTERESES RESARCITORIOS), y la actualización prevista en esta-, **derivados de obligaciones fiscales**, **pero sí el impuesto a las ganancias tomado a su cargo y pagado por cuenta de terceros** y siempre que esté vinculado con la obtención de ganancias gravadas.

Tampoco son deducibles las multas, sanciones administrativas, disciplinarias y penales aplicadas, entre otros organismos o autoridades, por el BCRA, la UIF, la CNV o la SSN, que se apliquen a las entidades por ellos controladas o reguladas; y las sumas que estas últimas destinen -directa o indirectamente- a sus directivos y representantes a los fines de que estos cancelen las multas, sanciones

administrativas, disciplinarias y penales, que por su actuación en representación de las mencionadas entidades, les fueron aplicadas.

IMPUTACION DE EROGACIONES REALIZADAS POR EMPRESAS LOCALES QUE CONSTITUYAN GANANCIAS DE FUENTE ARGENTINA PARA SUJETOS DEL EXTERIOR

Tratándose de erogaciones efectuadas por empresas locales que resulten ganancias de fuente argentina para personas o entes del extranjero con los que dichas empresas se encuentren vinculadas o para personas o entes ubicados, constituidos, radicados o domiciliados en jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula tributación, **la imputación al balance impositivo solo podrá efectuarse cuando se paguen** o configure alguno de los casos previstos en el sexto párrafo del art. 24 de la LIG (PUESTA A DISOPOSICION) o, en su defecto, si alguna de las circunstancias mencionadas se configura **dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada** en la que se haya devengado la respectiva erogación.

INCREMENTOS PATRIMONIALES NO JUSTIFICADOS

Art. 70 del D.R. de la LIG.

Los aumentos patrimoniales cuyo origen no pruebe el interesado, incrementados con el importe del dinero o bienes que hubiere dispuesto o consumido en el año, **se consideran ganancias del ejercicio fiscal en que se produzcan** (LOS INCREMENTOS PATRIMONIALES NO JUSTIFICADOS).

TRANSFERENCIA DE BIENES A PRECIO NO DETERMINADO (VALOR DE PLAZA)

Art. 71 del D.R. de la LIG.

Cuando la **transferencia de bienes** se efectúe **por un precio no determinado** (permuta, dación en pago, etcétera) **se computará** a los fines de la determinación de los resultados alcanzados por el impuesto, **el valor de plaza de tales bienes a la fecha de la enajenación**.

RESCICION DE OPERACIONES

Art. 72 del D.R. de la LIG.

La ganancia o quebranto obtenido en la rescisión de operaciones cuyos resultados se encuentren alcanzados por el impuesto, deberá declararse en el ejercicio fiscal en que tal hecho ocurra.

DESCUENTOS REBAJAS Y RECUPERO DE GASTOS

Art. 73 del D.R. de la LIG.

DESCUENTOS Y REBAJAS EXTRAORDINARIAS

Los descuentos y rebajas extraordinarias sobre deudas por mercaderías, intereses y operaciones vinculadas a la actividad del contribuyente, **incidirán en el balance impositivo del ejercicio en que se obtengan**.

RECUPEROS DE GASTOS

Los recuperos de gastos deducibles impositivamente en años anteriores, **se consideran beneficio impositivo del ejercicio en que tal hecho tuviera lugar**.

IMPUTACION DE LA GANANCIA PRODUCTO DE QUITAS CONCURSALES

Art. 73 del D.R. de la LIG.

La ganancia neta proveniente de quitas definitivas de pasivos, originadas en la homologación de procesos concursales regidos por la ley 24522,

Se podrá imputar proporcionalmente a los períodos fiscales en que venzan las cuotas concursales pactadas

O, **en cuotas iguales y consecutivas, en los cuatro (4) períodos fiscales** cuya fecha de cierre se produzca con posterioridad a la fecha de homologación definitiva, **cuando este último plazo fuere menor**.

LIMITE DE LA GANANCIA A IMPUTAR

El importe máximo de ganancia neta a imputar de acuerdo con la opción prevista en el párrafo anterior, **no podrá superar la diferencia que surja entre el monto de la referida quita y el de los quebrantos acumulados al inicio del período en que se homologó el Acuerdo**.

CASO PARTICULAR DE LAS SOCIEDADES SIMPLES O RESIDUALES (EX SOCIEDADES DE HECHO) Y DE LAS EXPLOTACIONES UNIPERSONALES

Cuando se trate de socios o del único dueño de las sociedades y empresas unipersonales, comprendidas en los incisos b), d) y en el último párrafo del artículo 53 de la ley, **los quebrantos acumulados a que se refiere el párrafo anterior serán los provenientes de la entidad o explotación que obtuvo la quita**.

Jurisprudencia relevante en materia de imputación.

En materia de DEVENGADO, se puede consultar los siguientes **fallos de la CSJN**:

En el fallo **“Tecpetrol SA”** de la CSJN de fecha 12/9/2017, se discutía si las diferencias por regalías reclamadas por las Provincias de Mendoza y Neuquén, que se encontraban en discusión judicial, constituían un gasto devengado.

La CSJN, entendió que:

“*Que, por otra parte, con respecto a la improcedencia de considerar que las sumas reclamadas judicialmente por los gobiernos provinciales en concepto de diferencias de regalías -ver considerando 5° de la presente- constituyen un gasto "devengado" que resultaba deducible del impuesto a las ganancias en el ejercicio fiscal 2001, la queja del apelante no puede prosperar.*

Ello es así, pues ***la afirmación de la cámara relativa a que "...el devengamiento del gasto... se produjo en el momento en que el hidrocarburo fue extraído****..." y, consecuentemente, "...los gobiernos provinciales presentaron la determinación al contribuyente..." reclamando la diferencia de la alícuota que correspondía ingresar en concepto de regalías (fs. 610/610 vta.), se ajusta a la* ***doctrina establecida por el Tribunal en el caso "Compañía Tucumana de Refrescos S.A."*** *(Fallos: 334:502). En efecto,* ***la decisión de la alzada ha tenido en cuenta para la imputación del gasto los hechos jurídicos que son su causa, esto es, el nacimiento u origen del derecho de contenido patrimonial correspondiente a los estados provinciales****, con independencia de otras circunstancias como la falta del dictado de las sentencias definitivas en los juicios que las provincias de Mendoza y Neuquén promovieron para obtener el pago de aquellas sumas, o el hecho de que los importes reclamados hayan sido efectivamente cancelados por la actora, posteriormente, en otros ejercicios fiscales.*

Cabe agregar, que la argumentación del apelante consistente en que no es posible aplicar al caso la doctrina del precedente CSJ 439/2007 (43-S)/CS1 "Scania Argentina S.A. (T.F. 19.349-I) c/ DGI", sentencia del 8 de junio de 2010, pues las regalías no son un impuesto ni tienen naturaleza tributaria, no resulta atendible en tanto no guarda relación alguna con el único fundamento que expresó el Fisco al dictar el acto que puso fin al procedimiento administrativo, esto es, que ante la "inexistencia en el período bajo análisis de sentencias definitivas en los litigios en cuestión, se considera no procedente imputar como resultado negativo del período fiscal 2001, las diferencias de regalías reclamadas y [provisionadas], en virtud de no encontrarse devengadas según lo establecido en el art. 18 de la Ley del Impuesto a las Ganancias" (cf. fs. 26, Resolución AFIP-DGI n° 4/06, DV DEOA)”.

En el fallo **“Compañía de Radiocomunicaciones Móviles SA”** de la CSJN de fecha 1/9/2015, la cuestión controvertida era el devengamiento y por lo tanto la deducción de las comisiones que se le pagada a los agentes oficiales por la venta de abonos de telefonía celular.

Se debe tener presente que del contrato firmado por las partes, surge que se debe devolver la comisión en el caso de que el cliente rescinda el contrato dentro del os 120 días.

De las cláusulas 6 y 7 del contrato se puede ver que:

"*6.* ***Comisiones. El Agente tendrá derecho a cobrar una comisión por cada abono al SRMC*** *[Servicio de Radiocomunicación Móvil Celular] que venda [...]. Toda comisión a ser pagada por CRM al Agente está sujeta a las siguientes condiciones:*

6.1. Cada venta debe estar hecha de acuerdo con las Condiciones Comerciales y Operativas tal como se detalla en los Anexos B y C.

6.2. Cada venta debe ser aprobada por CRM y de ser necesario por la CNT [Comisión Nacional de Telecomunicaciones]. La conexión del abono al SRMC implica dicha aprobación.

6.3. El abono al SRMC no debe tener deuda vencida [...].

7. ***Devolución de las Comisiones y Penalidades****. No obstante, sin perjuicio de lo establecido en este contrato,* ***el Agente deberá devolver a CRM las comisiones de los abonados que dejen de pertenecer al SRMC dentro de, un mínimo de ciento veinte (120) días corridos desde la iniciación del SRMC*** *de acuerdo con la siguiente metodología: [...]*".

En función de lo establecido en las referidas cláusulas, a la hora de revocar la sentencia de la CNACAF, la CSJN sostuvo que:

"*Que pese a que la cámara admitió que en el caso la imputación de los gastos se rige por el criterio de lo devengado, esa alzada hizo lugar al planteo de la AFIP y revocó la sentencia del organismo jurisdiccional por considerar, en síntesis, que las aludidas comisiones a cargo de la empresa constituían para ésta obligaciones de naturaleza suspensiva, que no se devengaban con la sola venta de los abonos.*

A juicio de esta Corte, la aludida conclusión del a quo se funda en una incorrecta apreciación de las cláusulas reseñadas en el considerando anterior*. En efecto,* ***el pronunciamiento apelado no ha valorado adecuadamente las cláusulas del contrato, que es ley para las partes*** *(artículo 959 del Código civil y Comercial), cuyas expresiones, en el aspecto que se examina, son claras y terminantes (confr. Fallos: 314: 363, considerando 10, y 314:1358, considerando 5°)*

En este sentido, según la redacción ***de la cláusula sexta, el derecho al cobro de la comisión tiene lugar con motivo de "cada abono al SRMC que [el agente] venda****". En los numerales 6.1, 6.2 y 6.3 se especifican los recaudos que debe reunir la operación de venta - haber sido realizada de acuerdo con las condiciones*

comerciales y operativas de la empresa, tener la aprobación de esta última y eventualmente de la Comisión Nacional de Telecomunicaciones y el abono no registrar deuda impaga- pero no se indica que el nacimiento del aludido derecho quede sujeto, además, a la verificación de algún otro hecho o acto jurídico distinto del de la venta del abono. ***Ello resulta corroborado por la cláusula séptima que en ningún momento dispone que el devengamiento de aquel derecho se produzca o se "perfeccione" solo una vez transcurridos los 120 días de permanencia del cliente*** *en el sistema.* ***Por el contrario, lo que allí se señala es que si el cliente deja de pertenecer a aquel sistema con anterioridad al cumplimiento de dicho plazo, nacerá en cabeza del agente, y en el momento en que ello ocurra, una obligación de reintegro de la suma oportunamente recibida en concepto de comisión***.

Que, por lo tanto, con independencia de que los referidos agentes puedan eventualmente encontrarse obligados a devolver las comisiones posteriormente como consecuencia de la falta de permanencia de los clientes en el sistema, ***el derecho al cobro de tales conceptos y la obligación de pago de la empresa se devengan con la realización de cada operación de venta****. En esa inteligencia, y concordemente con lo señalado por el Tribunal Fiscal,* ***"corresponde deducir el gasto derivado del pago de las comisiones en el período fiscal en el que la venta haya tenido lugar, dado que los derechos derivados de aquella -esto es, el derecho al cobro de las comisiones han sido adquiridos desde aquel momento"*** *(conf. sentencia del Tribunal Fiscal, fs. 399, párr. 2°)*".

En el fallo **"Asociart SA ART"** de la CSJN de fecha 6/5/2014, en tema en discusión era la deducción de las comisiones de los productores asesores.

Del relato de los hechos se puede ver que: "*el art. 2° de la resolución 24.734 de la Superintendencia de Seguros de la Nación obliga a las aseguradoras de riesgos del trabajo (ART) a registrar contablemente, una vez al mes y en un mismo asiento, los créditos por primas a cobrar y la deducción de las comisiones "por la retribución a productores en base a la producción".*".

Y que: "*el art. 6° de la ley 22.400 establece que el derecho del productor asesor a cobrar la comisión se adquiere cuando la entidad aseguradora percibe efectivamente el importe de la prima o, proporcionalmente, al cobrarse cada cuota en aquellos seguros que se contraten con esa modalidad*".

La CSJN comparte los fundamentos del dictamen de la señora Procuradora Fiscal (Laura Monti), quien a su vez sostuvo que:

"*En esta línea de pensamiento, es evidente para mí que dos* ***son los hechos jurídicos que deben producirse para que se perfeccione la causa que hace nacer el deber de pago de la comisión en cabeza de la aseguradora respecto de su productor*** *y/o asesor:* ***tanto la suscripción del contrato de seguro como la percepción, por parte de la entidad aseguradora, del importe de la prima*** *de ese convenio. En otros términos,* ***en ausencia de cualquiera de ellos, no se***

produce la circunstancia misma que da nacimiento u origen al derecho patrimonial *bajo estudio.*

En esta inteligencia, y más allá de los términos en que realiza su planteamiento el Fisco Nacional, tengo para mí que ***mientras el cliente no pague a la ART el importe de la prima, no puede considerarse que nazca la obligación de esta última de abonar la comisión a sus productores*** *y/o asesores.* ***En consecuencia, desde la óptica del impuesto a las ganancias, no habrá gasto devengado*** *a su respecto.*

Por ello, es mi parecer que ***la deducción de ese gasto, efectuada por la actora al momento de registrar contablemente los créditos por las primas a cobrar, no resulta procedente*** *conforme a lo dispuesto por los arts. 17 y 18 de la ley del gravamen*".

En el fallo **"Compañía Tucumana de Refrescos SA"** de la CSJN de fecha 24/5/2011, se debate la deducción de los gastos vinculados con una serie de contratos para brindar apoyo comercial a sus clientes.

La CSJN antes de remitir al dictamen de la señora Procuradora Fiscal (Laura Monti), define el concepto "DEVENGAR" en los siguientes términos:

"*Que* ***"devengar" es un concepto general del derecho empleado usualmente para dar cuenta de la circunstancia misma del nacimiento u origen de un derecho de contenido patrimonial****. Alude, en tal sentido, al fenómeno mismo de la génesis de un derecho.*

En dicha inteligencia, cuando el art. 18 de la Ley de Impuesto a las Ganancias emplea el citado término lo hace ***para que se realice la imputación de las ganancias y los gastos al ejercicio en que acaecieron los hechos jurídicos que son su causa****, con independencia de otras consideraciones que no surjan de lo dispuesto por la ley*".

Sosteniendo la CSJN, respecto de la temática casuística del caso sometido a examen que:

"*Que en el caso de autos, la erogación a cargo de la empresa actora tiene su origen en los contratos que suscribió con sus clientes, revendedores de los productos elaborados por aquella. De modo tal que, con independencia de que los clientes se hayan comprometido al cumplimiento de una obligación continuada -el uso exclusivo de la línea de bebidas gaseosas que embotella la actora- durante un lapso que abarca más de un ejercicio,* ***lo relevante a los fines discutidos en el sub examine radica en que la empresa accionante se obligó por el indicado contrato a dar cumplimiento a la prestación pecuniaria****. En consecuencia, concordemente con lo expuesto en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal toda vez que* ***el gasto se originó en el ejercicio fiscal 1999 corresponde tenerlo por devengado en ese mismo año y deducirlo íntegramente en ese ejercicio***".

Lo expuesto por la CSJN, se complementa con lo expresado por la señora Procuradora Fiscal, a saber:

"2) *que los gastos cuya imputación aquí se debate son exclusivamente los vinculados con una serie de contratos para brindar apoyo comercial a sus clientes, mediante la entrega de sumas de dinero, lo que permite a la actora mantener un grado de penetración en el mercado, exigiendo mientras dure el convenio el uso exclusivo de las gaseosas que embotella (confr. resolución determinativa de oficio, fs. 27); 3) que tales salidas son gastos de publicidad, inherentes al giro de su negocio*".

Recuérdese que lo que se discute no es la deducción en si misma, si no que el momento de la deducción, en función de su devengamiento.

Destacando al respecto la señora Procuradora Fiscal que:

"*En el sub lite, como he relatado aquí,* ***se trató de un gasto cuyo devengamiento se produjo en el momento en que se incurrió, y correspondía deducirlo íntegramente en el ejercicio fiscal correspondiente a dicho instante****.*

Vale puntualizar dos aspectos que contribuyen a avalar la postura que propicio, y que dan por tierra con el criterio de la Cámara.

Por una parte, que cuando el legislador prevé excepciones a la utilización del método del devengado -que es, en definitiva, lo que pretendió aquí el Fisco Nacional- lo hace de manera expresa (arg. art. 18, tercer párrafo, de la ley del gravamen). Cabe destacar que ***en autos no ha sido invocado*** *en la resolución determinativa de oficio, ni por las sentencias de grado,* ***que se esté frente a alguna de esas excepciones a la regla del devengamiento****, contenidas en el citado tercer párrafo del art. 18 (intereses, alquileres y otros de características similares),* ***que obligaría a imputar los gastos de manera proporcional a la duración de los contratos****. Advierto que la única insinuación en este sentido fue introducida por la representante de la demandada, aisladamente, al contestar la apelación ante el Tribunal Fiscal (confr. fs. 64), sin que haya merecido recepción por las citadas sentencias, ni insistencia por su parte, ni mucho menos que se haya demostrado su acaecimiento,* ***ni que los contratos involucrados sean de tracto sucesivo o que su perfeccionamiento no ocurra íntegramente al momento de su celebración***".

En materia de DEVENGADO, se puede consultar los siguientes **fallos de la CNACAF**:

En el fallo **"Dycasa SA"** de la sala IV de la CNACAF de fecha 23/2/2016, se discutía la imputación como renta de intereses, por incumplimiento de contrato por parte de la Dirección Nacional de Vialidad, que según la compañía no estaban devengados.

Del relato de los hechos de la causa, se puede ver que la firma "*había sido contratada por la Dirección Nacional de Vialidad para la realización de distintas obras*", y "*que debido a la mora en el pago de sus certificados se generaron intereses que no fueron cancelados*".

La empresa "*consideró que dichos intereses no estaban gravados por el impuesto a las ganancias porque, según su criterio, no se devengaban por el transcurso del tiempo sino que debían recorrer toda una instancia administrativa de solicitud, control y aprobación*".

Destaca la CNACAF, en su sentencia que:

"***El contrato entre la actora y la Dirección Nacional de Vialidad*** *se rige por la ley de Obras Públicas, cuyo art. 48, primer párrafo dispone que "Si los pagos a contratistas se retardasen de la fecha que según contrato deban hacerse éste tendrá derecho a reclamar intereses a la tasa fijada por el Banco de la Nación Argentina para descuentos sobre certificados de obra".*
(..)
Cabe destacar que la Dirección Nacional de Vialidad emitió la resolución 365/97 por la que reconoció a las empresas incluidas en su anexo, entre las que se encuentra Dycasa SA, como acreedoras de los intereses por mora en el pago de certificados de obras ejecutadas y en ejecución, calculados de acuerdo al citado art. 48 de la ley de Obras Públicas (confr. fs. 160/1 del cpto. D.O. 1)".

La alzada entiende que "*el concepto de devengado tiene las siguientes características:*

a) requiere que ***se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso o del gasto****;*

b) es necesario que ***el derecho al ingreso o compromiso de gasto no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente****;*

c) no necesita actual exigibilidad o determinación ni fijación de término preciso para el pago, puede ser obligación a plazo y de monto no determinado".

Termina concluyendo el tribunal que: "*se comparte el criterio sustentado por el Tribunal Fiscal en cuanto a que -en el caso-* ***el hecho generador del ingreso se produjo a partir de la mora en el pago de los certificados de obra*** *de parte de la Dirección Nacional de Vialidad, generándose el derecho a la liquidación de intereses a favor de Dycasa SA, lo que surge del art. 48, primer párrafo de la ley de Obras Públicas y del propio reconocimiento y documentación aportada por el ente estatal a fs. 112/159 del cpo. D.O. 1.*

Por consiguiente ***no resulta acertado el argumento de la actora de considerar que tales intereses no se encuentran alcanzados por el impuesto porque deben recorrer toda una instancia administrativa de solicitud control y***

aprobación**, ya que **el hecho generador, como se dijo, se produjo a partir de la mora en el pago de los certificados de obra, con independencia de los mecanismos procedimentales establecidos para su liquidación y efectiva cancelación".

En el fallo **"ENAP Sipetrol Argentina SA"** de la sala III de la CNACAF de fecha 28/9/2012, el tema sometido a debate y controversia, era la deducción de los gastos de taponamiento de los pozos de hidrocarburos, en los términos establecidos en la ley 17.319.

La empresa "*sostiene que dichas normas (art. 69 de la ley 17.319, decreto ley 33.958, resolución MEOSP 145/71, resolución 5/1996 SETYC, art. 41 CN, art. 28 ley 25.975 y la resolución 177/2007 SADS) imponen sobre su parte la obligación de realizar los trabajos de taponamiento de pozos vinculados a un permiso de exploración y/o concesión de explotación, desde el momento de su perforación*".

Por el contrario **el fisco** entiende que "*la condición para que se produzca el taponamiento de los pozos está dada por la finalización de la extracción de hidrocarburos, momento a partir del cual se estará en condiciones de comenzar las tareas comprometidas para efectuar el abandono del mismo*".

La CNACAF, entiende que la cuestión sometida a litigio se resuelve en función del devengamiento del gasto, expresando el tribunal que "*como corolario de lo expuesto, se advierte que, tal como han quedado las posturas entabladas por las partes, el objeto de la cuestión a decidir consiste, en definitiva, **en dilucidar si los costos vinculados con el taponamiento futuro de los pozos excavados para extraer hidrocarburos** -que, en el presente, pueden encontrarse en estado activo- **constituyen un gasto devengado** y, por ende, pasible de ser deducido en los términos del art. 80 y/u 87del la LIG*".

Entrando en la cuestión de fondo, destaca que: "*se advierte que una determinada obligación, **sólo podrá entenderse como devengada, cuando ella no se encuentre sujeta a condición, es decir, siempre que no se encuentre "subordinada a un acontecimiento incierto y futuro que puede o no llegar**, la adquisición de un derecho, o la resolución de un derecho ya adquirido" (conf. art. 528 del Código Civil). Respecto de lo cual, **cabe recordar que, en definitiva, "la condición que se refiere a un acontecimiento que sucederá ciertamente, no importa una verdadera condición, ni suspende la obligación, y solo difiere la exigibilidad** de ella" (art. 529 del Cód. cit).*

***Aquí radica, en definitiva, la distinción entre "condición" y "plazo"**. Si bien ambas son modalidades del acto jurídico; **mientras la primera actúa sobre la eficacia del negocio y subordina la adquisición o resolución de un derecho a la realización de un acontecimiento futuro e incierto**; **la segunda sólo suspende su exigibilidad hasta el momento que se produzca el evento que, fatal y necesariamente, sucederá** (conf. Bueres A. J. (Dir.) y Highton E. I. (Coord.), "Código Civil y normas complementarias. Análisis doctrinario y jurisprudencial",*

Buenos Aires, Hammurabi, 1998, t. 2º pág. 256; v. en similar sentido, Belluscio A. C (Dir.) y Zannoni E. A. (Coord.), "Código Civil y leyes complementarias, comentado, anotado y concordado", Buenos Aires, Astrea, 1979, t. 2, pág. 751)".

Luego el tribunal destaca la diferencia en "Provisiones" y "Previsiones", en los siguientes términos: "cabe recordar también que "**las provisiones se constituyen ante compromisos ciertos, es decir que se encuentra devengado el gasto, aun cuando todavía no resulta exigible su pago**, **en cambio una previsión se constituye ante una contingencia negativa**. Es decir, que **se trata de un hecho futuro e incierto y consiste en importes estimados para hacer frente a situaciones que, probablemente, originen obligaciones**" (conf. esta Cámara, Sala V, Causa 43.072/2011, ya cit.). De este modo, debe considerarse acertado lo expresado en la Resol. 54/2009, en cuanto a que, si bien la diferencia entre previsión y provisión fue eliminada de las prácticas contables, **la expresión previsión refiere a riesgos contingentes**, mientras que **la de provisión ha quedado asociada a la noción de deuda"**.

La Cámara entiende que debe indagarse en qué momento nace la obligación de taponar los pozos, cuando afirma que "*se advierte que el centro de las cuestiones aquí debatidas consiste en determinar si la obligación que pesa sobre el actor de taponar, en el futuro, los pozos que se encuentran actualmente activos nace, tal como él alega,* ***desde el momento mismo en que se abre el pozo o, tal como sostiene su contraria, ella se encuentra condicionada al agotamiento de los hidrocarburos que él contiene"***.

Luego de analizar la normativa vigente en materia de taponamiento de pozos de hidrocarburos, el tribunal expresa:

"*Resulta clara la norma trascripta, en cuanto* ***pone en cabeza del concesionario el deber de calificar los pozos como activos, inactivos y, en caso de que así lo estime, de abandonar transitoria o definitivamente los mismo*** *(pto. 6, Res. cit.). Por otra parte, también resulta determinante en este análisis lo allí normado respecto de que* ***la mentada obligación de taponamiento se encuentra sujeta a que el pozo se encuentre*** *- durante el lapso que dure la concesión -* ***en condiciones de ser abandonado****. Pues, el pto. 4 de la resolución citada expresamente prevé que,* ***finalizada la concesión por cualquier causa (sea normal o anormal), el concesionario no tiene el deber de taponar todos los pozos existentes, sino únicamente aquellos respecto de los cuales no pueda probar la inconveniencia técnico-económicas de hacerlo, incluso si ellos se encuentran en estado inactivo****.*

De este modo, ***sólo puede concluirse que el hecho jurídico que actúa como causa de la referida obligación de taponamiento de los pozos de hidrocarburos y a la cual ella se encuentra condicionada, no consiste -tal como postula el recurrente - con el inicio de los trabajos de excavación****.* ***Por el contrario, ese hecho consiste en que el pozo se encuentre en condiciones de ser abandonado transitoria o definitivamente durante la vigencia de la***

***concesión**. Puesto que, de otro modo, la obligación de taponar el mismo ya no recaería necesariamente sobre el actor, en su calidad de concesionario.*

*En consecuencia, **en tanto los costos futuros relativos a la obligación de taponamiento se encuentran sujetos a que suceda el hecho o condición (futura e incierta) antes descripta, ellos no pueden ser considerados como gastos devengados** (arg. CSJN, Causa C. 1068. XLIV., ya cit.) y, por lo tanto, tampoco resulta conducente que se proceda a su deducción en los términos pretendidos por la empresa accionante*".

Concluyendo finalmente el tribunal que: "*demostrada la inviabilidad de tomar los referidos costos como gastos devengados, deuda y/o provisiones, atento a estar sujetos a un hecho o condición "futuro e incierto", cabe agregar que, **aun tomando dichos costos como "previsiones" (en tanto podría argumentarse que consisten "en importes estimados para hacer frente a situaciones que, probablemente, originen obligaciones"), tampoco resulta posible acceder a la deducción** pretendida por la actora. Puesto que, dichas previsiones no se encuentran receptadas entre las deducciones permitidas por la Ley del Impuesto a las Ganancias, en particular, por su art. 87*".

En el fallo **"Tinelli Hugo Marcelo"** de la sala I de la CNACAF de fecha 15/11/2005, en el caso de un contrato como productor de programas de televisión, se discutía si los adelantos de honorarios debían considerarse como rentas.

El tribunal expresa que de los contratos firmado por Tinelli, surge que:

"*durante el mes de diciembre de 1997 (no se consigna el día) el apelante y Televisión Federal SA -Telefe- suscribieron un **contrato de locación de servicios** (cfr. punto B), por el que **Telefe contrató al actor para que se desempeñara "como conductor de dos programas de televisión** semanales, en vivo o grabados, uno de hasta dos horas de duración y el otro de hasta tres horas de duración" (cfr. artículo 1), con determinadas condiciones de exclusividad (cfr. artículo 2) y **una vigencia estipulada "desde el 1 de enero de 1998 hasta el 31 de diciembre de 2000"** (cfr. artículo 3). En lo que se refiere a la modalidad de pago de los honorarios del actor se reproducen los pasajes pertinentes del artículo 4 del que se desprende que "4.1. Como contraprestación por los servicios prestados por el conductor, Telefe abonará por todo concepto los siguientes honorarios: 4.1.1. un importe fijo de: (a) **durante el año 1998, la suma de [...] mensuales, pagaderos entre los meses de enero y diciembre de 1998**; (b) **durante el año 1999, la suma de [...] mensuales, pagaderos entre los meses de enero y diciembre de 1999**; y (c) **durante el año 2000, la suma de [...] mensuales, pagaderos entre los meses de enero y diciembre de 2000**; en todos los años, se abonarán doce mensualidades, con las retenciones y/o deducciones que correspondan conforme las normas impositivas vigentes; 4.1.2. **una participación equivalente al 50% sobre el ingreso neto que en efectivo obtenga Telefe por la publicidad no tradicional** (en adelante PNT), esto es la publicidad insertada en la parte artística de los programas; ... 4.3.*

Los pagos se realizarán: a) los previstos en el punto 4.1.1. en forma mensual, por mes vencido*, del 1 al 10 de cada mes en el domicilio de [...], Buenos Aires; y b)* ***los previstos en el punto 4.1.2. también en forma mensual****, no más allá del día 20 del segundo mes posterior a la publicidad no tradicional de que se trate; ... 4.4.* ***No obstante lo estipulado en los puntos 4.1 y 4.3, Telefe abonará al conductor un anticipo sobre el honorario mensual del año 2000 estipulado en el punto 4.1.1.(c), consistente en la suma de [...], pagadera de la siguiente forma: a) [...] a los 30 días de la fecha del presente; b) [...] a los 60 días de la fecha del presente; y c) [...] a los 120 días de la fecha del presente. Este anticipo le será descontado a razón de [...] mensuales durante el año 2000***".

En función de las pautas contractuales mencionadas, la Cámara afirma: "***el derecho al cobro del anticipo nació en oportunidad de celebrarse el contrato y su exigibilidad se produjo en forma fraccionada a los 30, 60 y 120 días de la fecha de su firma*** *(cfr. consid. 6, punto 4.4 del contrato). Así pues,* ***la obligación de pago del adelanto a cargo de la locataria no estuvo supeditada a condición alguna****. En consecuencia,* ***no es cierta la aserción del apelante en cuanto sostiene que la obligación de la locataria se hallaba sujeta a condición*** *(cfr. consid. 3 - apartados a, b, c, d, f, i, k-), toda vez que no se aprecia que las partes hubieran pactado el pago de dicho adelanto una vez producido tal o cual evento*".

Para luego agregar que: "***resulta indispensable distinguir el plazo de la condición****. En tanto* ***esta última consiste en la supeditación de las consecuencias de un acto jurídico a un acontecimiento incierto y futuro****,* ***el plazo las supedita a un hecho, también futuro, pero cierto****. Mientras* ***la condición determina la existencia o resolución de los derechos y obligaciones que nazcan del negocio jurídico****,* ***el plazo solamente difiere su exigibilidad****. El titular de una obligación a plazo es dueño del derecho y sólo está diferido el momento de su exigibilidad; en cambio, en la obligación condicional, el acreedor sólo lo es en forma provisional: si la condición es suspensiva y no se cumple, jamás se tendrá derecho. A su vez,* ***en el plazo existe siempre la certidumbre de que el acontecimiento sucederá; mientras que en la condición no***".

Para finalmente concluir que: "***las sumas abonadas al apelante resultan imputables al año fiscal en que las mismas fueron percibidas****, considerándose que ello ha sucedido "cuando se cobren o abonen en efectivo o en especie" (artículo 18, párrafo 1 -apartado b- y párrafo 5) y que en el caso de autos ocurrió en diciembre de 1997, por lo que a dicho año fiscal resultan imputables las sumas en cuestión*".

En materia de DEVENGADO, se puede consultar los siguientes **fallos del TFN**:

En el fallo **"Boca Crece SA"** de la sala "B" del TFN de fecha 8/6/2016, se trataba de contratos de explotación de sublicencias que devengaban regalías, donde la cuestión controvertida era la imputación de las regalías de los contratos que exceden el ejercicio fiscal.

Veamos en primer lugar los hechos de la causa: la firma "*poseía licencia para la reproducción material, gráfica, corpórea, televisiva, audiovisual y/o cualquier otro tipo, de los nombres, designación y/o cualquier otra forma de identificación institucional del "Club Atlético Boca Juniors Asociación Civil", para la explotación comercial y sublicenciamiento de los mismos.*

En ejercicio de esos derechos cedidos gratuitamente ***se firmaron diversos contratos de sublicencias con distintas empresas para la explotación de las identificaciones institucionales*** *de la mencionada entidad deportiva. En los contratos suscriptos* ***se pactaba una fecha de vigencia a partir de la cual el sublicenciatario debía comenzar a comercializar los artículos y el momento a partir del cual se comenzaban a devengar las regalías****.*

El cobro de las regalías por parte de la recurrente se hacía en función de las ventas *realizadas por los sublicenciatarios,* ***pero se estipulaba además un "pago mínimo garantizado" a cuenta de las regalías finales, que la actora contabilizada en la cuenta "ingresos por regalía del ejercicio" a partir del devengamiento de los mismos****.*

El importe se distribuía contablemente en doce meses, imputando a resultado la proporción correspondiente al ejercicio en curso. El saldo que resta al finalizar el ejercicio económico forma la cuenta que incluye en el Pasivo "anticipo de clientes".

Tales contratos de explotación de licencias en el tiempo son los que han generado la controversia solamente en lo que se entiende por ingresos devengados por contratos que exceden el ejercicio fiscal y por los que no se han llevado a cabo la totalidad de las prestaciones".

Veamos lo que surge de los contratos firmados por las partes: "*en la cláusula 2.1 se establece que* ***lo cedido es la sublicencia para la explotación*** *de las identificaciones institucionales del Club Atlético Boca Juniors, expresamente detalladas en el punto 1 del Anexo I, para ser utilizadas en la producción, distribución y comercialización de los artículos que expresa y taxativamente se especifican en el punto 2 del mismo Anexo.*

En lo que aquí interesa, la cláusula de contraprestación dispone: Art. 7.1 "El Sublicenciatario ***abonará a La Empresa en concepto de regalía como contraprestación por la sublicencia otorgada, el equivalente al trece por ciento (13%) de las "ventas netas"*** *de los Artículos". En el artículo 7.3 se establece que "Sin perjuicio de lo acordado en el numeral 7.1 de la presente cláusula,* ***El Sublicenciatario garantiza a La Empresa el pago mínimo por Artículo a cuenta de regalías****, establecido en los puntos 7.1) y 7.2) del ANEXO I, todo de acuerdo a lo establecido en la cláusula séptima (pago mínimo garantizado)". Art. 7.5 "****Los pagos del mínimo garantizado convenido en el numeral precedente serán tomados como pagos a cuenta de los importes que en concepto de regalías*** *El Sublicenciatario deba abonar a La Empresa con motivo del presente contrato".*

*Ahora bien, en el numeral 7.6 (c) se dispuso que "**A los importes que deba abonar El Sublicenciatario a La Empresa, conforme surja de las liquidaciones mensuales, se le deducirán los pagos a cuenta efectuados por El Sublicenciatario en concepto de anticipos** realizados... Los saldos que eventualmente pudieran surgir en favor de La Empresa serán abonados por El Sublicenciatario dentro de los diez (10) días subsiguientes a la presentación de la liquidación mensual correspondiente". Empero, en el apartado (d) se dispuso que "En el supuesto que al vencimiento del presente contrato **las regalías por las ventas netas efectivamente realizadas por El Sublicenciatario no cubrieran los importes abonados por adelantado en concepto de mínimo, las eventuales diferencias quedarán definitivamente adquiridas por La Empresa**".*

*Que la recurrente **contabilizó dentro del pasivo corriente el rubro "Anticipos de Clientes"** (Estados contables cerrados al 31/12/2004) cuya composición se encuentra fs. 344 del cuerpo de fs. 201/400 de las actuaciones administrativas, **donde se imputan los pagos a cuenta en concepto de "mínimo garantizado" por los contratos de sublicencias**.*

*En términos contables, la apelante explicó que **los pagos por "mínimo garantizado" se distribuían contablemente en doce meses, imputando a resultado la proporción correspondiente al ejercicio en curso**. **El saldo que resta al finalizar el ejercicio económico forma la cuenta que incluye en el Pasivo "anticipo de clientes"**. La recurrente hace hincapié en que se computan en el pasivo por tratarse de un ingreso por actividades no llevadas a cabo íntegramente y destaca el factor tiempo como elemento de los contratos de explotación de derechos comprensibles de más de un período económico (contrato de explotación de licencias en el tiempo).*

*En ese sentido, **la discusión versa sobre el concepto de devengado en relación a los ingresos recibidos anticipadamente que son producto de prestaciones llevadas a cabo en un tiempo mayor a un ejercicio fiscal**, considerando la parte actora que no se encuentran devengados en su totalidad en el ejercicio en que fueron firmados los contratos y abonados los pagos a cuenta*".

Hace notar la CNACAF "q*ue **la discusión del presente caso no versa sobre las regalías, sino sobre la suma cobrada como "mínimo garantizado"**, que en definitiva **es independiente de las ventas** de las sublicenciatarias, pues **se abona por adelantado y no se restituye** si el volumen de ventas de las sublicenciatarias no alcanza a cubrirlas. De esta manera, **asiste razón al Fisco Nacional cuando le niega el carácter de "regalía" o "royalty" al pago del "mínimo garantizado", puesto que para que exista una regalía los pagos deben realizarse en función de unidades de producción, de venta, de explotación**, etc., además de que las prestaciones tengan origen en la transferencia del dominio, uso o goce de cosas o cesión de derechos ("Philips Argentina SA de Lámparas Eléctricas y Radio", T.F.N., Sala D, sentencia de fecha 06/06/1969)*".

Entrando a resolver la cuestión de fondo, entiende el tribunal que: "*en las presentes actuaciones* ***se trató de un ingreso cuyo devengamiento se produjo en el momento de celebración de los contratos****, puesto que* ***el derecho al pago del mínimo garantizado se adquirió desde aquél momento, independientemente de las regalías*** *atadas a las ventas e incluso independientemente de que el volumen de ventas de las sublicenciatarias no supere dicho pago a cuenta.* ***En consecuencia, toda vez que el ingreso se originó en el ejercicio fiscal 2004 correspondía tenerlo por devengado en ese mismo año y tributar por el mismo en ese ejercicio****. Por ello, corresponde confirmar la resolución traída en recurso, con costas*".

En el fallo **"Jota K SRL"** de la sala "D" del TFN de fecha 8/10/2009, la discusión era la deducción de la "Previsión para pago de ingresos brutos", por diferencias de alícuotas, cuyo recurso de reconsideración se encontraba pendiente de resolución.

De la lectura de la causa, se puede ver que el fisco nacional sostiene que: "*en cuanto al cómputo de gastos referidos a:* ***previsión contra el cargo a resultados del período fiscal 2000 en la cuenta "DGR -Ingresos Brutos"*** *(referida a la determinación de deuda efectuada por la Administración Provincial de Impuestos por diferencia de alícuota en el año 1999),* ***por tratarse de deudas no reconocidas no constituyen pasivos y no es deducible por ser el resultado del juicio incierto y su exigibilidad y cuantía indeterminada hasta el dictado de la resolución judicial respectiva***".

El vocal preopinante, explica que: "*no se encuentra en discusión que el 7/5/99 la Administración Provincial de Impuestos de la Pcia. de Santa Fe efectuó un reajuste en el impuesto sobre los ingresos brutos y por los aportes sociales a la firma recurrente y le aplicó sendas multas (ver fs. 59/59vta. cuerpo de antecedentes). Que contra dicha determinación la actora presentó un recurso de reconsideración al que no se le hizo lugar y contra tal decisorio interpuso recurso de apelación por ante el Poder Ejecutivo.*

Que ***por los montos intimados la actora constituyó una previsión por la suma de $ 253.498,98 contra el cargo a resultado del período 2000*** *en la cuenta "DGR Ingresos Brutos",* ***cómputo que fue desestimado por el ente fiscal por entender que es un gasto que no está devengado*** *al considerar que* ***el resultado del juicio es incierto y su exigibilidad y cuantía está indeterminada hasta tanto se resuelvan los recursos*** *planteados ante la Administración Provincial. Que del informe brindado por la Administración Provincial de Impuestos de la Pcia. de Santa Fe, agregada a fs. 82/88vta. de autos, se detalla que la apelación deducida ante el Poder Ejecutivo provincial aún no había sido resuelta a la fecha de los alegatos*".

A la hora de referirse a las previsiones, destaca que: "***no caben dudas de que las previsiones se constituyen para hacer frente a contingencias que, si bien mantienen cierta incertidumbre, se fundan en razones que llevan a la conclusión de que existe un grado muy alto de probabilidades de que éstas***

***se verifiquen**, y evitar de ese modo que se calcule como utilidad, una cifra mayor a la que realmente corresponde.*

*Que en este caso la previsión efectuada por la empresa tiene origen en una determinación del impuesto sobre los ingresos brutos practicada por la Administración Provincial de Impuestos, la que mediante resolución de fecha 7/5/1999 intimó a la recurrente (y reiteró al rechazar su pedido de reconsideración) el ingreso de la suma de $ 253.498,98 que fue el importe deducido, **lo que da certeza en cuanto a la cuantificación de la previsión**.*

*Que en el escrito de apelación la actora manifiesta que **como el recurso de reconsideración interpuesto contra dicha resolución fue presentado el 1/6/99 es que la previsión se incluyó en el período 2000** cuestión que no fue cuestionada por el ente fiscal.*

*Que también es cierto que **la resolución mencionada no se encuentra firme** y obviamente no ha sido consentida por la actora puesto que se halla pendiente el recurso de apelación incoado ante el Poder Ejecutivo, resultando infundado el criterio fiscal en cuanto se opone a dicha provisión por el hecho de no estar firme la resolución que ajustó el impuesto y que su exigibilidad y cuantía no está determinada, **lo que no es así**, en primer lugar a tenor de lo dispuesto en el art. 64 del Código Fiscal de la Provincia de Santa Fe (t.o. 1997), que obliga a justificar el pago de los impuestos, tasas o contribuciones que se cuestionen mediante interposición de recurso ante el Poder Ejecutivo (cfr. Providencia N° 635, fs. 87/88) y en segundo lugar, **porque no estando sujeto a condición que pueda tornar inexistente el gasto, el devengamiento no requiere que la obligación sea exigible**.*

Viene al caso reseñar doctrina de este Tribunal en la que se sostiene que: "en modo alguno puede asimilarse una determinación de oficio recurrida, a una obligación condicional como las contenidas y reguladas en el ámbito del derecho privado, especialmente en el derecho civil" (Sala B, in re Expdte. N° 22.168-I "Suple Servicio Empresario S.A. s/apel. imp. ganancias", sentencia del 16/12/05).

*Por las razones apuntadas **considero ajustada a derecho la previsión efectuada por el recurrente y por lo tanto, igual que en el punto procedente, voto por revocar este aspecto de la resolución recurrida***".

<u>Dictámenes relevantes en materia de imputación.</u>

En materia de DEVENGADO, se puede consultar los siguientes **dictámenes de la AFIP**:

En el **Dictamen (DAT) 11/2000** de fecha 29/2/2000, se analiza la imputación, en función de su devengamiento, de un subsidio mensual no remuneratorio.

Del relato de los hechos del dictamen, se puede ver que se trata de: "*las sumas abonadas en concepto de "subsidio mensual no remuneratorio" a los trabajadores que suscriban un convenio de desvinculación laboral, específicamente en lo que respecta al criterio de imputación de dicho concepto como gasto, para la determinación del impuesto a las ganancias*.

Al respecto, señala que la empresa celebró con la Asociación ... un "convenio marco" al cual podían adherirse voluntariamente los empleados prejubilables, definiendo a los mismos como aquéllos que tengan una edad mínima de 55 años cumplidos y una edad máxima de 62 años.

Asimismo, informa que los beneficios que se establecen para el personal que suscriba el convenio individual son, entre otros, un subsidio extraordinario de pago único no remuneratorio, y un subsidio mensual no remuneratorio -respecto del cual consulta- que se abonará en forma diferida hasta que la persona reúna los requisitos de edad necesarios a fin de acceder al régimen de jubilación ordinaria, por invalidez o régimen de jubilación anticipada.

Aclara, en lo que respecta al pago del concepto bajo análisis, que en el caso de fallecimiento del signatario del acuerdo individual la empresa se obliga a pagar los montos convenidos a favor del cónyuge supérstite durante un plazo de 120 días y que en el supuesto de que el "prejubilable" sea viudo o soltero, los beneficiarios serán los hijos menores de edad por igual plazo. A partir de esa fecha cesa la obligación asumida por la empresa.

Por último pone de manifiesto que si el "prejubilable", decidiera acogerse a un beneficio jubilatorio por invalidez, o de jubilación anticipada, cesa la obligación de pago del subsidio por parte de la empresa".

A la hora de definir el concepto de devengado el dictamen, recurriendo al libro de Reig, destaca que: "*a fin de determinar el alcance del concepto de "devengado", resulta oportuno traer a colación las características que dicho concepto posee, tal como lo señala el Dr. Enrique J. Reig en su obra "Impuesto a las Ganancias" -octava edición, página 289-:*

"1) Requiere que ***se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso o del gasto****."*

"2) Requiere que ***el derecho al ingreso o compromiso de gasto no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente****."*

"3) ***No requiere actual exigibilidad*** *o determinación, ni fijación de término preciso para el pago; puede ser obligación a plazo y de monto no determinado.*"

Entrando en la cuestión de fondo, los funcionarios del fisco nacional entienden que: "*De lo expuesto surge que* ***al momento de la firma del acuerdo dicho concepto***

-subsidio mensual no remuneratorio- no se encuentra devengado *impositivamente.*

Ello ***atento a que la obligación que asume la empresa al firmar el convenio se encuentra supeditada a determinadas condiciones que pueden transformarla en inexistente****, tal como se desprende de las manifestaciones de la contribuyente citadas en los párrafos precedentes*".

Y el dictamen termina concluyendo que: "*En el presente caso, recién cuando venza el plazo mensual y en la medida en que no se hayan producido las causales de jubilación o fallecimiento enunciadas en el "convenio marco", nacerá la obligación de la empresa, y sólo a partir de ese momento, en caso de no cumplimiento del deudor, el beneficiario del subsidio podrá accionar contra éste de manera válida.*

Por lo expuesto, ***se concluye que no corresponde imputar el concepto de "subsidio mensual no remuneratorio" en su totalidad como gasto devengado en el ejercicio en que se firman los acuerdos individuales, atento que no resulta devengado*** *en los términos del artículo 18 de la Ley de Impuesto a las Ganancias,* ***por tratarse de una obligación condicionada, cuya magnitud es incierta, y cuyo cumplimiento dependerá de determinadas circunstancias a verificarse en el futuro*** *en cabeza del beneficiario*".

==========

CAPITULO 5 QUEBRANTOS

Según lo establece el art. 25 de la ley de impuesto a las ganancias, los quebrantos generados en un período fiscal se pueden imputar en los 5 años siguientes. Pasado el periodo de 5 años los quebrantos de pierden.

La ley de impuesto a las ganancias determina que ciertos quebrantos son específicos, es decir que solo se pueden imputar contra ganancias de su misma especie.

QUEBRANTOS ESPECIFICOS:

- Los quebrantos de fuente extranjera solo pueden imputarse contra ganancias de fuente extranjera (ART. 25 último párrafo de la LIG).

Dentro de los quebrantos de fuente extranjera se aplica un sistema de compensación global, NO país por país (ART. 131 de la LIG).

Pero los quebrantos de fuente argentina se pueden compensar con ganancias de fuente extranjera (ART. 131 de la LIG).

- Los quebrantos generados por impuestos cedulares de los art. 95 (INTERESES), 97 (DIVIDENDOS y UTILIDADES), 98 (RESULTADO POR COMPRA VENTA DE

CIERTOS INSTRUMENTOS FINANCIEROS), 99 (RESULTADO POR COMPRA VENTA DE INMUEBLES), solo pueden compensarse con ganancias **de su misma fuente y clase**.

A tal efecto se debe entender por misma fuente y clase, a cada uno de los artículos recién mencionados (ART. 95 a 99).

Por lo tanto, a modo de ejemplo un quebranto generado por una operación de compra venta de inmuebles, tipificada en el art. 99 de la ley de impuesto a las ganancias, NO SE PUEDE COMPENSAR, con intereses por depósitos a plazo fijo en moneda extranjera, gravados por el impuesto cedular del art. 95.

- Los quebrantos generados por derechos y obligaciones emergentes de instrumentos o contratos derivados (con excepción de las operaciones de cobertura), son específicos, y por lo tanto solo pueden computarse con ganancias de su misma clase.

- Los quebrantos generados por actividades vinculadas con la exploración y explotación de recursos naturales vivos y no vivos, dentro de la plataforma continental y dentro de la zona económica exclusiva de la República Argentina, solo pueden computarse con ganancias de fuente argentina.

ACTUALIZACION DE QUEBRANTOS

En materia de actualización de quebrantos, el art. 25 de la ley de impuesto a las ganancias, establece que:

"*Los quebrantos se actualizarán teniendo en cuenta la variación del Índice de Precios Internos al por Mayor (IPIM), publicado por el Instituto Nacional de Estadística y Censos, organismo desconcentrado actuante en el ámbito del Ministerio de Hacienda, operada entre el mes de cierre del ejercicio fiscal en que se originaron y el mes de cierre del ejercicio fiscal que se liquida*".

Ahora bien, el art. 93 de la ley de impuesto a las ganancias, establece que:

"*Art. 93 -* *Las actualizaciones previstas en esta ley se practicarán conforme lo establecido en el artículo 39 de la ley 24073.*

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo precedente, las actualizaciones previstas en los artículos 62 a 66, 71, 78, 87 y 88, y en los artículos 98 y 99, respecto de las adquisiciones o inversiones efectuadas en los ejercicios fiscales que se inicien a partir del 1 de enero de 2018, se realizarán sobre la base de las variaciones porcentuales del índice de precios al consumidor nivel general (IPC) que suministre el Instituto Nacional de Estadística y Censos, conforme las tablas que a esos fines elabore la Administración Federal de Ingresos Públicos".

El art. 39 de la ley 24.073, establece que:

“*Art. 39* *- A los fines de las actualizaciones de valores previstas en la ley 11683 (t.o. 1978 y modif.) y en las normas de los tributos regidos por la misma, no alcanzados por las disposiciones de la ley 23928, las tablas e índices que a esos fines elabora la Dirección General Impositiva para ser aplicadas a partir del 1 de abril de 1992 deberán, en todos los casos, tomar como límite máximo las variaciones operadas hasta el mes de marzo de 1992, inclusive...*”.

Art. 25 de la LIG

PERSONAS HUMANAS. GANANCIAS NETAS DE FUENTE ARGENTINA. COMPENSACION DE RESULTADOS NETOS DENTRO DE CADA CATEGORIA Y ENTRE LAS DISTINTAS CATEGORIAS

Para establecer el conjunto de las ganancias netas de fuente argentina de las personas humanas y sucesiones indivisas residentes en el país, **se compensarán los resultados netos obtenidos en el año fiscal, dentro de cada una y entre las distintas categorías**.

En primer término, la compensación se realizará respecto de los resultados netos obtenidos dentro de cada categoría,

ORDEN DE IMPUTACION (2º, 1º, 3º Y 4º CATEGORIA)

Si por aplicación de la compensación indicada en el párrafo precedente resultaran quebrantos en una o más categorías, la suma de estos se compensará con las ganancias netas de las categorías segunda, primera, tercera y cuarta, sucesivamente.

<u>QUEBRANTOS ESPECIFICOS</u>.

GANANCIAS PROVENIENTES DE IMPUESTOS CEDULARES (ART. 99 A 99 DE LA LIG).

Con excepción de las ganancias provenientes de las inversiones -incluidas las monedas digitales- y operaciones a las que hace referencia el **Capítulo II del Título IV** de la LIG (IMPUESTOS CEDULARES: ART. 95 “INTERESES”, ART. 97 “DIVIDENDOS Y UTILIDADES”, ART. 98 “RESULTADO POR VENTA DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS” Y ART. 99 “RESULTADO POR VENTA DE INMUEBLES”).

De generarse quebranto por ese tipo de inversiones y operaciones, este **resultará de naturaleza específica**, **debiendo compensarse exclusivamente con ganancias futuras de su misma fuente y clase**.

DEFINICION DE CLASE (CADA UNO DE LOS IMPUESTOS CEDULARES)

Se entiende por clase, al conjunto de ganancias comprendidas en cada uno de los artículos del Capítulo II. (ART. 95 “INTERESES”, ART. 97 “DIVIDENDOS Y UTILIDADES”, ART. 98 “RESULTADO POR VENTA DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS” Y ART. 99 “RESULTADO POR VENTA DE INMUEBLES”)

No serán compensables los quebrantos impositivos con ganancias comprendidas en el Capítulo II del Título IV. (IMPUESTOS CEDULARES)

QUEBRANTOS ESPECIFICOS.

QUEBRANTOS POR OPERACIONES DE INSTRUMENTOS O CONTRATOS DERIVADOS.

Cualquiera fuera el sujeto que los experimente, **serán considerados como de naturaleza específica los quebrantos generados por derechos y obligaciones emergentes de instrumentos o contratos derivados**, con excepción de las operaciones de cobertura.

DEFINICION DE OPERACIÓN DE COBERTURA

A estos efectos, una transacción o contrato derivado se considerará como operación de cobertura si tiene por objeto reducir el efecto de las futuras fluctuaciones en precios o tasas de mercado, sobre los bienes, deudas y resultados de la o las actividades económicas principales.

Art. 76 del D.R. de la LIG

A efectos de constatar si un instrumento y/o contrato derivado implica una “operación de cobertura”, se verificará que -en forma concurrente- esa operación:

a) Tenga por objeto reducir el efecto de las futuras fluctuaciones en precios o tasas de mercado, sobre los bienes, deudas y resultados de la o las actividades económicas principales; es decir, cuando el perfil de posibles resultados de un instrumento y/o contrato derivado o una combinación de ellos, se oriente a compensar el perfil de posibles resultados emergentes de la posición de riesgo del contribuyente en las transacciones respectivas.

Entre las fluctuaciones citadas también se encuentran comprendidas las que devienen de precios o de tasas de mercados que se apliquen a la adquisición de bienes y servicios, así como al financiamiento, que se lleven a cabo en el desarrollo de la o las actividades económicas principales del contribuyente.

b) Posea vinculación directa con la o las actividades económicas principales del contribuyente y que el elemento subyacente también guarde relación con la o las actividades aludidas.

c) Sea cuantitativa y temporalmente acorde con el riesgo que se pretende cubrir -total o parcialmente- y que en ningún caso lo supere.

Cuando la posición o transacción cubierta hubiera expirado, sido discontinuada o se hubiera producido cualquier otra circunstancia por la cual la exposición al riesgo hubiese desaparecido o dejado de existir, dicha operación perderá la condición de cobertura desde el momento en que tal hecho ocurra.

d) Se encuentre explícitamente identificada desde su nacimiento con lo que se pretende cubrir.

QUEBRANTOS ESPECIFICOS.

QUEBRANTOS DE FUENTE EXTRANJERA.

Los quebrantos provenientes de actividades cuyos resultados se consideren de fuente extranjera, solo podrán compensarse con ganancias de esa misma fuente y se regirán por las disposiciones del artículo 131 de la LIG.

GANANCIA NETA DE FUENTE EXTRANJERA

Art. 131 de la LIG.

Para establecer la ganancia neta de fuente extranjera se compensarán los resultados obtenidos dentro de cada una y entre las distintas categorías, considerando a tal efecto los resultados provenientes de todas las fuentes ubicadas en el extranjero y los provenientes de los establecimientos permanentes indicados en el artículo 125.

Cuando la compensación dispuesta precedentemente diera como resultado una pérdida, esta, actualizada en la forma establecida en el undécimo párrafo del artículo 25, podrá deducirse de las ganancias netas de fuente extranjera que se obtengan en los cinco (5) años inmediatos siguientes, computados de acuerdo con lo previsto en el Código Civil y Comercial de la Nación.

Transcurrido el último de esos años, el quebranto que aún reste no podrá ser objeto de compensación alguna.

LOS QUEBRANTOS DE FUENTE ARGENTINA SE PUEDEN COMPENSAR CON GANANCIAS DE FUENTE EXTRANJERA

Si de la referida compensación o después de la deducción, previstas en los párrafos anteriores, surgiera una ganancia neta de fuente extranjera, **se imputarán contra ella las pérdidas de fuente argentina** -en su caso, debidamente actualizadas- que resulten deducibles de acuerdo con el noveno párrafo del citado artículo 25, cuya imputación a la ganancia neta de fuente argentina del mismo año fiscal no hubiese resultado posible.

QUEBRANTOS ESPECIFICOS DE FUENTE EXTRANJERA.

RESULTADOS POR LA VENTA DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS

Art. 132 de la LIG.

Los quebrantos derivados de la enajenación de acciones, valores representativos de acciones y certificados de depósito de acciones y demás valores, cuotas y participaciones sociales -incluyendo fondos comunes de inversión o entidades con otra denominación que cumplan iguales funciones y fideicomisos o contratos similares-, monedas digitales, títulos, bonos y demás valores, **cualquiera fuera el sujeto que los experimente**,

Serán considerados de naturaleza específica y **solo podrán computarse contra las utilidades netas de la misma fuente y que provengan de igual tipo de operaciones**, en los ejercicios o años fiscales que se experimentaron las pérdidas o en los cinco (5) años inmediatos siguientes, computados de acuerdo a lo dispuesto en el Código Civil y Comercial de la Nación.

Salvo en el caso de los experimentados por los establecimientos permanentes, a los fines de la deducción los quebrantos se actualizarán de acuerdo con lo dispuesto en el undécimo párrafo del artículo 25.

LOS QUEBRANTOS DE FUENTE ARGENTINA POR IMPUESTOS CEDULARES NO SE PUEDEN COMPENSAR CON GANANCIAS DE FUENTE EXTRANJERA

Los quebrantos de fuente argentina originados por rentas provenientes de las inversiones -incluidas las monedas digitales- y operaciones a que hace referencia el **Capítulo II del Título IV** de la LIG (IMPUESTOS CEDULARES), **no podrán imputarse contra ganancias netas de fuente extranjera provenientes de la enajenación del mismo tipo de inversiones y operaciones ni ser objeto de la deducción prevista en el tercer párrafo del artículo 131**.

QUEBRANTOS ESPECIFICOS.

SUJETOS CON RENTAS DE TERCERA CATEGORIA.

Respecto de los sujetos comprendidos en el **artículo 53, incisos a), b), c), d), e) y en su último párrafo** (EXCEPTO el inciso f): “LOTEOS CON FINES DE URBANIZACION”, “CONTRUCCION Y ENAJENACION DE INMUEBLES BAJO EL REGIMEN DE PROPIEDAD HORIZONTAL”, “DESARROLLO Y ENAJENACION DE INMUEBLES BAJO EL REGIMEN DE CONJUNTOS INMOBLIARIOS”), **se considerarán como de naturaleza específica los quebrantos** provenientes de:

a) La enajenación de acciones, valores representativos de acciones y certificados de depósito de acciones y demás valores, cuotas y participaciones sociales -

incluidas cuotapartes de fondos comunes de inversión y certificados de participación de fideicomisos financieros y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares-, monedas digitales, títulos, bonos y demás valores, **cualquiera sea el sujeto que las obtenga**.

b) La realización de las actividades a las que alude el segundo párrafo del artículo 73 de la LIG. (RENTAS DE LA EXPLOTACION DE JUEGOS DE AZAR EN CASINOS, RENTAS DE LA REALIZACION DE APUESTAS A TRAVES DE MAQUINAS ELECTRONICAS DE JUEGOS DE AZAR (O DE APUESTAS AUTOMATIZADAS), RENTAS DE LA REALIZACION DE APUESTAS A TRAVES DE PLATAFORMAS DIGITALES) – RENTAS QUE TRIBUTAN EL IMPUESTO DEL 41,50% DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS.

PERIODO DE COMPUTO DE LOS QUEBRANTOS (5 AÑOS). LUEGO SE PIERDEN

LOS QUEBRANTOS SOLO SE PUEDEN COMPUTAR EN LOS 5 AÑOS SIGUIENTES DE HABERSE GENERADO. DESPUES SE PIERDEN

El quebranto impositivo sufrido en un período fiscal que no pueda absorberse con ganancias gravadas del mismo período **podrá deducirse de las ganancias gravadas que se obtengan en los años inmediatos siguientes**.

Transcurridos cinco (5) años - computados de acuerdo con lo dispuesto por el CCyCo.- **después de aquel en que se produjo la pérdida, no podrá hacerse deducción alguna** del quebranto que aún reste, en ejercicios sucesivos.

LOS QUEBRANTOS ESPECIFICOS SOLO SE PUEDEN COMPUTAR EN LOS 5 AÑOS SIGUIENTES DE HABERSE GENERADO. DESPUES SE PIERDEN

Los quebrantos considerados de naturaleza específica solo podrán computarse contra las utilidades netas de la misma fuente y que provengan de igual tipo de operaciones en el año fiscal en el que se experimentaron las pérdidas o en los cinco (5) años inmediatos siguientes -computados de acuerdo a lo dispuesto por el CCyCo.-.

SOLO PUEDEN COMPENSARSE CON GANANCIAS DE FUENTE ARGENTINA

LOS QUEBRANTOS PROVENIENTES DE LA EXPLORACION Y EXPLOTACION DE RECURSOS NATURALES EN LA PLATAFORMA CONTINENTAL Y EN LA ZONA ECONOMICA EXCLUSIVA.

Los quebrantos experimentados a raíz de actividades vinculadas con la exploración y explotación de recursos naturales vivos y no vivos, desarrolladas en la plataforma continental y en la zona económica exclusiva de la República Argentina incluidas las islas artificiales, instalaciones y estructuras establecidas en dicha zona, **solo podrán compensarse con ganancias netas de fuente argentina**.

GANANCIAS QUE TRIBUTAN EL IMPUESTO CON CARÁCTER DE PAGO UNICO Y DEFINITIVO.

No serán compensables los quebrantos impositivos con ganancias que deban tributar el impuesto con carácter único y definitivo.

LAS DEDUCCIONES PERSONALES DEL ART. 30 DE LA LIG NO PUEDEN GENERAR QUEGRANTOS (MINIMO NO IMPONIBLE, CARGAS DE FAMILIA Y DEDUCCION ESPECIAL)

A los efectos de este artículo no se considerarán pérdidas los importes que la ley autoriza a deducir por los conceptos indicados en el artículo 30.

Art. 74 del D.R. de la LIG

GANANCIAS DE FUENTE ARGENTINA COMPENSACION

Las personas humanas y sucesiones indivisas que obtengan en un período fiscal ganancias de fuente argentina de varias categorías, compensarán los resultados netos obtenidos dentro de cada categoría y entre las diversas categorías, de la siguiente forma:

a) Se compensarán en primer término los resultados netos obtenidos dentro de cada categoría, **excepto** cuando se trate de:

GANANCIAS POR IMPUESTOS CEDULARES

1. Ganancias provenientes de las inversiones -incluidas monedas digitales- y operaciones a las que hace referencia el **Capítulo II del Título IV** de la ley.

QUEBRANTOS ESPECIFICOS

2. Quebrantos que se originen:

(i) en las operaciones mencionadas en el punto 1 (QUEBRANTOS POR IMPUESTOS CEDULARES); o

(ii) por derechos u obligaciones emergentes de instrumentos y/o contratos derivados, a excepción de las operaciones de cobertura. (QUEBRANTOS POR OPERACIONES CON INSTRUMENTOS Y CONTRATOS DERIVADOS(

En ambos casos, solo podrán ser absorbidos, únicamente, por ganancias netas resultantes de operaciones de la misma naturaleza.

ORDEN DE IMPUTACION (2º, 1º, 3º Y 4º CATEGORIA)

b) Si por aplicación de la compensación indicada en el inciso a), con las excepciones allí previstas, resultaran quebrantos en una o más categorías, la suma de estos se compensará con las ganancias netas de las categorías segunda, primera, tercera y cuarta, sucesivamente.

QUEBRANTOS ESPECIFICOS. SOCIEDADES DE CAPITAL (SUJETOS DEL ART. 73 DE LA LIG). ENAJENACION DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS

A fin de determinar sus resultados netos, los sujetos incluidos en el artículo 73 de la ley (SOCIEDADES DE CAPITAL) **solo podrán compensar los quebrantos experimentados en el ejercicio a raíz de la enajenación** -incluyendo rescate- de acciones, valores representativos de acciones y certificados de depósitos de acciones y demás valores, cuotas y participaciones sociales -incluidas cuotas partes de fondos comunes de inversión y certificados de participación de fideicomisos financieros y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares-, monedas digitales, títulos, bonos y demás valores, **con ganancias netas resultantes de la enajenación de bienes de la misma naturaleza**.

Si no se hubieran obtenido tales ganancias o estas fueran insuficientes para absorber la totalidad de aquellos quebrantos, el saldo no compensado solo podrá aplicarse en ejercicios futuros a ganancias netas que reconozcan el origen ya indicado, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo siguiente.

La limitación prevista en este párrafo no será de aplicación a las pérdidas por descuento sufridas por los emisores de los valores con motivo de su transferencia en negociaciones primarias.

QUEBRANTOS ESPECIFICOS. OPERACIONES CON INSTRUMENTOS Y CONTRATOS DERIVADOS. RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA.

Idéntico tratamiento al dispuesto en el párrafo anterior procederá respecto de los quebrantos generados por derechos u obligaciones emergentes de instrumentos y/o contratos derivados -a excepción de las operaciones de cobertura- y de aquellos originados en actividades, actos, hechos u operaciones cuyos resultados no deban considerarse de fuente argentina, los que solo podrán compensarse con ganancias netas que tengan, respectivamente, el mismo origen.

QUEBRANTOS ESPECIFICOS. EXPLOTACION DE JUEGOS DE AZAR.

Con respecto a los quebrantos provenientes de la explotación de juegos de azar en casinos (ruleta, punto y banca, blackjack, póker y/o cualquier otro juego autorizado) y de la realización de apuestas a través de máquinas electrónicas de juegos de azar y/o de apuestas automatizadas (de resolución inmediata o no) y/o a través de plataformas digitales, deberá aplicarse el mismo método que el establecido en el segundo párrafo del presente artículo.

SOLO PUEDEN COMPENSARSE CON RENTAS DE FUENTE ARGENTINA.

LOS QUEBRANTOS POR LA EXPLORACION Y EXPLOTACION DE RECURSOS NATURALES EN LA PLATAFORMA CONTINENTAL Y EN LA ZONA ECONOMICA EXCLUSIVA.

Los quebrantos a los que alude el séptimo párrafo del artículo 25 de la ley, solo podrán compensarse con ganancias de fuente argentina.

SOCIEDADES SIMPLES O RESIDUALES (EX SOCIEDADES DE HECHO), FIDEICOMISOS TRANSPARENTES (NO SUJETOS DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS EN CABEZA DEL FIDEICOMISO), EXPLOTACIONES UNIPERSONALES, COMISIONISTA REMATADOR ETC, PROFESIONALES U OFICIOS QUE COMPLEMENTEN SU ACTIVIDAD CON UNA EXPLOTACION COMERCIAL

El procedimiento dispuesto en los párrafos segundo y siguientes (QUEBRANTOS ESPECIFICOS) también deberá ser aplicado por las sociedades y empresas o explotaciones unipersonales comprendidas en los incisos b), c), d), e) y en el último párrafo del artículo 53 de la ley, **a efectos de establecer el resultado neto atribuible a sus socios, fiduciante que posea la calidad de beneficiario, o dueño**, según corresponda.

Art. 75 del D.R. de la LIG

El quebranto impositivo sufrido en un año podrá deducirse de las ganancias netas impositivas que se obtengan en el año siguiente, a cuyo efecto las personas humanas y sucesiones indivisas lo compensarán en primer término con las ganancias netas de segunda categoría y siguiendo sucesivamente con las de primera, tercera y cuarta categoría.

Si aún quedase un saldo se procederá del mismo modo en el ejercicio inmediato siguiente, hasta el quinto año inclusive después de aquel en que tuvo su origen el quebranto.

El procedimiento de imputación de quebrantos establecido precedentemente será aplicable una vez efectuada la compensación prevista en el artículo anterior y de computadas las deducciones a que se refiere el artículo 189 de este reglamento. (GASTOS DE SEPELIO Y DEDUCCIONES GENERALES)

Las pérdidas no computables para el Impuesto a las Ganancias en ningún caso podrán compensarse con beneficios alcanzados por este gravamen.

Tampoco serán compensables los quebrantos impositivos con ganancias que deban tributar el impuesto con carácter definitivo.

<u>Jurisprudencia relevante en materia de quebrantos.</u>

En materia de cómputo de QUEBRANTOS, se puede consultar el siguiente **fallo de la CSJN**:

En el fallo **"Maleic SA"** de la CSJN de fecha 14/8/2007, se debate a partir de qué momento debe computarse el plazo de 5 años, para el computo de los quebrantos, en el caso de haberse realizado un cambio de fecha de cierre de ejercicio.

El TFN y la CNACAF, hicieron lugar a la repetición, pero la CSJN revoco las referidas sentencias y por lo tanto rechazo el recurso de repetición.

Del relato de los hechos, surge que: "***en el ejercicio comprendido entre el 1 de julio de 1992 y el 30 de junio de 1993 la actora registró un quebranto impositivo***. *Al respecto, señaló que* ***en ese año -1993- aquélla modificó la fecha de cierre de sus estados contables, por lo cual hubo un ejercicio irregular entre el 1 de julio y el 31 de octubre***, *y que* ***tuvo sucesivos quebrantos hasta el ejercicio fiscal comprendido entre el 1 de noviembre de 1997 y el 31 de octubre de 1998 que arrojó utilidades***, *por las cuales abonó el impuesto a las ganancias, sin detraer en su declaración jurada el quebranto sufrido en el ejercicio cerrado el 30 de junio de 1993, compensación que en el concepto de la actora resultaba procedente, por lo cual promovió demanda de repetición. En consecuencia, señaló que* ***la cuestión central por dilucidar radica en establecer si el quebranto resultante del ejercicio finalizado el 30 de junio de 1993 es susceptible de ser computado contra la ganancia obtenida en el ejercicio que concluyó el 31 de octubre de 1998***".

De la sentencia de la CSJN, se puede ver que: "*el segundo párrafo del artículo 19 de la ley del impuesto a las ganancias establece que "cuando en un año se sufriera una pérdida, ésta podrá deducirse de las ganancias gravadas que se obtengan en los años inmediatos siguientes. Transcurridos CINCO (5) años después de aquel en que se produjo la pérdida, no podrá hacerse deducción alguna del quebranto que aún reste, en ejercicios sucesivos".*
(..)
para determinar la limitación en el tiempo de la posibilidad de efectuar tal deducción, la norma anteriormente transcripta (art. 19 de la ley del impuesto a las ganancias) fijó un plazo de cinco años. ***Cabe poner de relieve que ella no estableció a tal efecto la duración de un determinado número de ejercicios fiscales*** *-por lo cual el transcurso de* ***un número superior a cinco no es por sí solo excluyente en el caso de que más de uno sea irregular****- ni* ***tampoco fijó ese lapso en "años fiscales"****, motivo por el que* ***resultaría igualmente incorrecto considerar que el límite temporal sólo se opera cuando transcurren íntegramente cinco períodos anuales comprendidos entre el 1 de enero y el 31 de diciembre*** *(confr. art. 18 de la misma ley). En efecto,* ***la norma en examen fijó, lisa y llanamente, un plazo de "cinco años"*** *por lo cual resulta de aplicación a su respecto el artículo 25 del Código Civil, según el cual los plazos "de mes o meses, de año o años, terminarán el día en que los respectivos meses tengan el mismo número de días de*

su fecha. Así, un plazo que principie el 15 de un mes, terminará el 15 del mes correspondiente...".

Que ***el quebranto invocado por la actora se registró en el ejercicio cerrado el 30 de junio de 1993*** *y, por lo tanto,* ***ese es el día a partir del que debe computarse el plazo de cinco años*** *fijado por el artículo 19, ya que* ***no hay razones válidas que autoricen a sostener que tal quebranto se produjo el 31 de diciembre de ese año****, en tanto se trata de una sociedad que contabiliza sus operaciones. Al ser ello así, no puede prescindirse de la fecha en que concluyó el ejercicio en el que se produjo el quebranto para fijar el dies a quo (confr. doctrina de Fallos: 210:153).*

Que, en consecuencia, ***al haber comenzado el plazo de cinco años el 30 de junio de 1993, éste finalizó el 30 de junio de 1998****.* ***Cabe concluir entonces que la actora carece de derecho a compensar el quebranto en un ejercicio cerrado con posterioridad a esta última fecha, como lo es el que concluyó el 31 de octubre de ese año***".

==========

CAPITULO 6 DEDUCCIONES PERSONALES

El art. 30 de la ley de impuesto a las ganancias, permite la deducción valga la redundancia de **"deducciones personales presuntas"**, para evitar que el contribuyente tribute impuesto a las ganancias, sobre sus gastos mínimos de sustento y de su grupo familiar.

Para lo cual se establece tres deducciones presuntas:

- Un importe en concepto de ganancia no imponible.

- Un importe en concepto de cargas de familia.

- Un importe en concepto de deducción especial de tercera y cuarta categoría.

MINIMO NO IMPONIBLE:

El importe del mínimo no imponible para el periodo 2020 es de $ 123.861.17.

El importe del mínimo no imponible para el periodo 2019 es de $ 85.848.99.

En el año 2019, para las rentas tipificadas en los incisos a), b) y c) del art. 82 de la LIG (TRABAJADORES EN RELACION DE DEPENDENCIA, JUBILADOS Y PENSIONADOS), por aplicación del **decreto 561/2019** (art. 1 primer párrafo), y ratificado por la ley 27.541 (art. 46), **el importe es de $ 103.018,79** (producto de un incremento del 20%).

Para poder computarse el mínimo no imponible, el contribuyente debe ser residente.

El art. 33 de la ley de impuesto a las ganancias, en materia de residencia, establece que:

DEFINICION DE RESIDENCIA A LOS EFECTOS DEL COMPUTO DE LAS DEDUCCIONES PERSONALES DEL ART. 30 DE LA LIG.

"*Art. 33* *- A los efectos de las deducciones previstas en el artículo 30,* ***se consideran residentes*** *en la República a las personas humanas que* ***vivan más de seis (6) meses en el país*** *en el transcurso del año fiscal.*

A todos los efectos de esta ley, también se consideran residentes en el país las personas humanas que se encuentren en el extranjero al servicio de la Nación, provincias, Ciudad Autónoma de Buenos Aires o municipalidades y los funcionarios de nacionalidad argentina que actúen en organismos internacionales de los cuales la República Argentina sea Estado miembro".

CARGAS DE FAMILIA:

Las cargas de familia son las enumeradas en el inciso b) del art. 30 de la LIG, a saber:

Cónyuge. El importe deducible por cónyuge para el periodo 2020 es de $ 115.471.38.

El importe deducible por cónyuge para el periodo 2019 es de $ 80.033.97.

Hijos, hijas, hijastros, hijastras (menores de 18 años o incapacitados para el trabajo).

El importe deducible por hijo para el periodo 2020 es de $ 58.232.65.

El importe deducible por hijo para el periodo 2019 es de $ 40.361.43.

Requisitos para la deducción de las cargas de familia:

Las cargas de familia deben ser residentes.

Las cargas de familia deben estar a cargo del contribuyente (esto es una cuestión de hecho y prueba).

Las cargas de familia no deben tener INGRESOS NETOS superiores al monto del mínimo no imponible, cualquiera sea su origen y estén o no sujetas al impuesto.

DEFINICION DE INGRESOS NETOS

El art. 100 del D.R. de la LIG, establece que:

“*Art. 100* *- A los efectos de lo dispuesto en el inciso b) del artículo 30 de la ley, se entiende por “ingresos” toda clase de ganancias, reales o presuntas, beneficios y/o entradas periódicas o eventuales, salvo cuando constituyan el reembolso de un capital*”.

Por lo tanto, si la carga de familia obtiene un ingreso no gravado, superior el mínimo no imponible, por ejemplo por la venta de una joya, en ese periodo fiscal no se puede deducir como carga de familia.

La deducción la debe realizar el PARIENTE MAS CERCANO.

ACLARACION RESPECTO DE QUIEN ES EL PARIENTE MAS CERCANO

El art. 101 del D.R. de la LIG, establece que:

“*Art. 101* *- La deducción por carga de familia a la que se refiere el apartado 2 del inciso b) del artículo 30 de la ley* ***será computada por el progenitor*** *-sea de origen o no-* ***que posea la responsabilidad parental****, en los términos del Código Civil y Comercial de la Nación y conforme a las pautas que surgen del último párrafo de ese inciso.*

En caso de que esta sea ejercida por dos (2) progenitores *y ambos tengan ganancia imponible,* ***la deducción se efectuará en partes iguales o uno de ellos podrá computar el cien por ciento (100%)*** *de ese importe, conforme con el procedimiento que se establezca a tal efecto.*

De tratarse de un incapacitado para el trabajo mayor de 18 años, la deducción podrá ser computada aun cuando hubiese cesado la responsabilidad parental por alcanzarse la mayoría de edad”.

Limitación a la deducción por cargas de familia

Recordemos que el **art. 6 de la ley 27.160**, establece que:

“*Art. 6 -* *No podrá un mismo titular recibir prestaciones del régimen de asignaciones familiares y a la vez aplicar la deducción especial por hijo o cónyuge prevista en el impuesto a las ganancias*”.

Computo mensual de las deducciones por cargas de familia

El art. 31 de la ley de impuesto a las ganancias, establece que:

“*Art. 31* *- Las deducciones previstas en el artículo 30, inciso b),* ***se harán efectivas por períodos mensuales, computándose todo el mes en que ocurran o cesen las causas que determinen su cómputo*** *(nacimiento, casamiento, defunción, etcétera).*

***En caso de fallecimiento**, las deducciones previstas en el artículo 30 se harán efectivas por períodos mensuales, **computándose todo el mes en que tal hecho ocurra**.*

Por su parte, la sucesión indivisa, aplicando igual criterio, computará las deducciones a que hubiera tenido derecho el causante".

DEDUCCION ESPECIAL DE TERCERA Y CUARTA CATEGORIA:

Los sujetos con rentas de cuarta categoría, ya sea en relación de dependencia, o en forma autónoma, pueden deducir una deducción especial.

Los sujetos con rentas de tercera categoría, que trabajen personalmente en la actividad o empresa.

- El monto de la deducción especial es equivalente al 200% del mínimo no imponible. (monto para el año 2020 $ 247.722,34). (monto para el año 2019 $ 171.697,98).

- El monto de la deducción especial es equivalente al 250% del mínimo no imponible, en el caso de "NUEVOS PROFESIONALES" o "NUEVOS EMPRENDEDORES". (monto para el año 2020 $ 309.652,92). (monto para el año 2019 $ 214.622,47).

- El monto de la deducción especial es equivalente al 480% del mínimo no imponible, en el caso de "EMPLEADOS" o "JUBILADOS y PENSIONADOS" (rentas tipificadas en los incisos a), b) y c) del art. 82 de la LIG). (monto para el año 2020 $ 594.533,61). (monto para el año 2019 $ 412.075,15).

En el año 2019, por aplicación del decreto 561/2019 (art. 1 primer párrafo), y ratificado por la ley 27.541 (art, 46), **el importe es de $ 494.490,18** (producto de un incremento del 20%).

Art. 98 del D.R. de la LIG.

A los efectos del segundo apartado del primer párrafo del inciso c) del artículo 30 de la ley (DEDUCCION ESPECIAL INCREMENTADA PARA EMPLEADOS Y JUBILADOS -480% DEL MINIMO NO IMPONIBLE-), el importe a deducir será el total de las ganancias comprendidas en él hasta el importe máximo establecido en el primer apartado (IMPORTE CORRESPONDIENTE A LA DEDUCCION ESPECIAL SIN INCREMENTAR -200% O 250% DEL MINIMO NO IMPONIBLE-) de este inciso cuando las comprendidas en los incisos a), b) y c) de su artículo 82 (SUELDOS JUBILACIONES Y PENSIONES), no superen dicho tope y, en caso contrario, se tomará el total atribuible a estas últimas ganancias, hasta el tope establecido en el segundo apartado.

Lo expuesto por el decreto reglamentario de la ley de impuesto a las ganancias significa que la deducción especial incrementada (480% DEL MINIMO NO IMPONIBLE), nunca puede superar el importe de los sueldos o de las jubilaciones o de las pensiones.

DEFINICION DE NUEVOS PROFESIONALES

A tal efecto debe entenderse por “NUEVOS PROFESIONALES” a

El art. 99 del D.R. de la LIG, define a los “nuevos profesionales”, como:

“*Art.99* *- Se consideran “nuevos profesionales”, en los términos del primer párrafo del apartado 1 del inciso c) del artículo 30 de la ley, los profesionales con hasta tres (3) años de antigüedad en la matrícula, siempre que cumplan el requisito establecido en el segundo párrafo del referido apartado*”. (PAGO DE AUTONOMOS)

DEFINICION DE NUEVOS EMPRENDEDORES

A tal efecto debe entenderse por “NUEVOS EMPRENDEDORES” a

El art. 99 del D.R. de la LIG, define a los “nuevos emprendedores”, como:

“*Art.99* *- Se consideran “nuevos emprendedores”, en los términos del primer párrafo del apartado 1 del inciso c) del artículo 30 de la ley,* ***a los trabajadores independientes con hasta tres (3) años de antigüedad contados desde su inscripción*** *como tales, siempre que cumplan el requisito establecido en el segundo párrafo del referido apartado*”. (PAGO DE AUTOMONOS)

REQUISITO PARA EL COMPUTO DE LA DEDUCCION ESPECIAL (PAGO DE LA JUBILACION COMO TRABAJADOR AUTONOMO)

Obligación del pago de la jubilación como trabajadores autónomos, para poder computar la deducción especial.

Es condición indispensable para el cómputo de la deducción especial, “*en relación con las rentas y actividad respectiva,* ***el pago de los aportes que, como trabajadores autónomos****, deban realizar obligatoriamente al Sistema Integrado Previsional Argentino (SIPA) o a la caja de jubilaciones sustitutiva que corresponda*”.

ACLARACION RESPECTO DEL PAGO DE LA JUBILACION COMO TRABAJADOR AUTONOMO (VTO. DE LA DDJJ DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS)

El art. 98 del D.R. de la LIG, para poder computarse la deducción especial, exige la **concurrencia de dos requisitos**, en relación con la obligación del pago de la jubilación como trabajador autónomo:

a) la totalidad de los aportes correspondientes a los meses de enero a diciembre, **se deben haber pagado hasta la fecha de vencimiento general fijada por la AFIP para la presentación de la declaración jurada de impuesto a las ganancias** o los referidos aportes se deben haber incluidos en un plan de facilidades de pago vigentes; y

b) el monto de los aportes pagados de enero a diciembre, debe coincidir con los importes publicados por la AFIP y corresponda a la categoría denunciada por el contribuyente.

Art. 98 del D.R. de la LIG.

CONCEPTOS QUE SE DEBEN DEDUCIR ANTES DE LAS DEDUCCIONES PERSONALES DEL ART. 30 DE LA LIG.

A los fines del cómputo de las deducciones que autoriza el artículo 30 de la ley, deberán compensarse previamente los quebrantos del ejercicio,

Las deducciones generales

Y los quebrantos provenientes de períodos anteriores, de acuerdo con el procedimiento indicado en los artículos 74, 75 y 189 de este reglamento, respectivamente y con las limitaciones que a tal efecto prevé el artículo 25 de la ley.

> **Art. 189 del D.R.** de la LIG
>
> IMPUTACION DE LAS DEDUCCIONES CUANDO EXISTEN RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA POR VENTA DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS
>
> A los fines de la determinación de la ganancia neta mencionada en el **tercer párrafo del artículo 94** de la ley (PERSONAS HUMANAS CON RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA POR VENTA DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS), **se podrá deducir, de corresponder, el remanente no utilizado de las deducciones** que autorizan los artículos 29 (GASTOS DESEPELIO), 30 (DEDUCCIONES PERSONALES) y 85 (DEDUCCIONES GENERALES) que se hubieran computado contra las rentas sujetas a la escala del primer párrafo del citado artículo 94.

PRIVILEGIO PARA SUELDOS JUBILACIONES Y PENSIONES

Si correspondiera la compensación con la cuarta categoría, esta se efectuará en último término contra las ganancias comprendidas en los incisos a), b) y c) del artículo 82 de la ley y en su segundo párrafo.

TOPE DE LA DEDUCCION ESPECIAL

La deducción especial a computar, conforme al inciso c) del artículo 30 de la ley, no podrá exceder la suma de las ganancias netas a que se refiere dicho inciso (RENTAS DE TERCERA Y CUARTA CATEGORIA), ni el importe que resulte una vez efectuada la compensación prevista en el párrafo anterior, si fuera inferior a la suma indicada.

INCREMENTO DE LAS DEDUCCIONES PARA LOS EMPLEADOS Y JUBILADOS DE LA PATAGONIA

Empleados que trabajen en la Patagonia, o jubilados y pensionados que vivan en la Patagonia.

En el caso de empleados en relación de dependencia que trabajen y de jubilados que vivan en las provincias y, en su caso, partido, a que hace mención el artículo 1 de la ley 23272, **las deducciones personales del art. 30 de la LIG se incrementan en un veintidós por ciento (22%)**.

El art. 1 de la ley 23.272, establece que:

"*Art. 1 -* *A los efectos de las leyes, decretos, reglamentaciones, resoluciones y demás disposiciones legales del orden nacional, considérase a la Provincia de La Pampa juntamente con las provinciales de Río Negro, Chubut, Neuquén, Santa Cruz, Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur y el partido de Patagones de la Provincia de Buenos Aires".*

SUSTITUCION DEL MINIMO NO IMPONIBLE Y DE LA DEDUCCION ESPECIAL POR UN IMPORTE MAYOR PARA JUBILADOS Y PENSIONADOS

Mínimo no imponible y deducción especial incrementada para jubilados y pensionados.

Respecto de las rentas mencionadas en el **inciso c) del artículo 82** de la ley de impuesto a las ganancias (JUBILACIONES Y PENSIONES), las deducciones previstas en los **incisos a) y c) del art. 30** de la ley de impuesto las ganancias (MINIMO NO IMPONIBLE Y DEDUCCION ESPECIAL), **serán reemplazadas por una deducción específica equivalente a seis (6) veces la suma de los haberes mínimos garantizados, definidos en el artículo 125 de la ley 24241**, siempre que esta última suma resulte superior a la suma de las deducciones antedichas.

Para el período fiscal 2019, el importe asciende a $ 823.885,32 según página web del ANSES (CIFRA SUPERIOR A LA SUMATORIA DEL MINIMO NO IMPONIBLE MAS LA DEDUCCION ESPECIAL)

CASOS EN LOS CUALES NO CORRESPONDE EL COMPUTO DEL IMPORTE INCREMENTADO

EXISTENCIA DE OTROS INGRESOS ADEMAS DE LA JUBILACION O LA PENSION

La deducción incrementada, no será de aplicación, para aquellos sujetos que **perciban y/u obtengan ingresos de distinta naturaleza** a las rentas del art. 82 inciso c) (JUBILACIONES Y PENSIONES).

SUJETOS QUE TRIBUTAN IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES

Tampoco corresponderá la deducción incrementada, para **quienes se encuentren obligados a tributar el impuesto sobre los bienes personales**, siempre y cuando esta obligación no surja exclusivamente de la tenencia de un inmueble para vivienda única.

Dictámenes relevantes en materia de deducciones personales.

En materia de DEDUCCIONES PERSONALES POR CARGAS DE FAMILIA, se puede consultar los siguientes **dictámenes de la AFIP**:

En el **Dictamen (DAL) 24/2001** de fecha 23/3/2001, en relación con las deducciones personales por cargas de familia, se analiza la posibilidad de deducir a los hijos de la concubina.

Del análisis del dictamen -al referirse al art. 23 inciso b), hoy art. 30 inciso b) de la ley de impuesto a las ganancias-, surge que: "*se puede advertir que **la ley que rige la materia no ha contemplado la posibilidad de deducir como cargas de familia a los hijos o hijas del concubino o concubina**".*

A la hora de sacar conclusiones los funcionarios de la Dirección de Asesoría Legal, entienden que: "***la normativa bajo examen requiere la existencia de parentesco**, y siendo que el parentesco por afinidad deriva exclusivamente del matrimonio, se entiende que **no corresponde considerar incluidos en el concepto de carga de familia a los hijos o hijas del concubino o concubina**, los cuales no mantienen con el titular de la deducción el vínculo legal exigido en el artículo 23, inciso b), punto 2, de la ley del tributo.*

***En sentido concordante se ha expedido esta Asesoría Legal en ocasión de analizar la consideración de la concubina como persona a cargo, a los efectos de su deducción en el impuesto a las ganancias** conforme al texto de la ley del gravamen, ordenado en 1986 y sus modificaciones, **concluyendo** que "...las condiciones para que la deducción sea procedente son:...d) **Que exista el parentesco indicado por la ley, vale decir que se trate del cónyuge**, de descendientes y colaterales, varones y mujeres, menores de 24 años de edad o incapacitados para el trabajo de ascendientes varones y mujeres.*

En virtud de las consideraciones vertidas, ***este servicio jurídico entiende que los sujetos que no se encuentran previstos en el artículo 23, inciso b) de la ley del gravamen, tal es el caso de los hijos o hijas del concubino o concubina, no integran el concepto de carga de familia*** *a los fines de su deducción en el impuesto a las ganancias, toda vez que carecen del vínculo exigido por la normativa en cuestión a tales efectos*".

Téngase presente que en la actualidad, solo revisten el carácter de cargas de familia, en los términos del art. 30 inciso b) de la ley de impuesto a las ganancias, los hijos, hijas, hijastros, hijastras, menores de 18 años o incapacitados para el trabajo.

En el **Dictamen (DAL) 92/2000** de fecha 1/11/2000, se analiza el momento a partir resulta deducible como carga de familia un hijo adoptivo.

Luego de hacer un relato de las normas por las que se rige la adopción, el dictamen concluye que: "*En atención a las consideraciones vertidas en el acápite anterior, se considera que las cargas de familia computables con relación a un hijo adoptivo* ***recién podrán deducirse cuando el juez haya hecho lugar a la adopción dictando la respectiva sentencia****.*

En los supuestos que esta tenga efectos retroactivos, las deducciones podrán computarse a partir de la fecha a la cual se retrotrae -iniciación de la demanda o cumplimiento del plazo de un año de la guarda-, dado que a partir de ese momento se coloca en la situación de hijo legítimo".

==========

CAPITULO 7 EXENCIONES

EXENCIONES PARA RENTAS FINANCIERAS

En materia de exenciones sobre las rentas financieras se debe tener en cuenta los incisos h) y u) del art. 26 de la LIG

En materia de exenciones referidas a rentas financieras se debe tener en cuenta tres reformas de suma importancia, la ley 26.893 (B.O.23.09.2013), la ley 27.430 (B.O.29.12.2017) -LA MAS IMPORTANTE- y la ley 27.541 (B.O. 23.12.2019).

En la ley de impuesto a las ganancias, históricamente las exenciones para renta financiera se encontraban en dos incisos bien diferenciados, en un inciso la exención referida a la renta producto de la colocación del capital -LOS INTERESES-, y en otro inciso la exención referida al resultado por compra venta del instrumento financiero.

Antes de la reforma de la ley 27.541 (B.O.23.12.2019), LOS INTERESES ESTABAN EXENTOS por el art. 20 inciso h) y EL RESULTADO POR COMPRA VENTA por el

art. 20 inciso w). Luego del reordenamiento del decreto 824/2019 art. 26 inciso h) y u) respectivamente.

ART. 26 INCISO H)

La ley 27.541 (B.O.23.12.219) modifica el inciso h) del artículo 26 de la ley de impuesto a las ganancias

A) INTERESES POR DEPOSITOS (PRIMER CONCEPTO EXENTO POR APLICACIÓN DEL ART. 26 INCISO H)

Están exentos los **intereses por depósitos en entidades financieras** (sujetas a la ley 21.526): **en caja de ahorro, en cuentas especiales de ahorro, a plazo fijo en moneda nacional** y los depósitos de terceros u otras formas de captación de fondos del público, conforme lo determine el Banco Central de la República Argentina en virtud de lo que establece la legislación respectiva.

Quedan excluidos de la exención los intereses provenientes de depósitos con cláusula de ajuste.

ANTES DE LA PRESENTE REFORMA SOLO ESTABAN EXENTOS:

Los intereses por depósitos en caja de ahorro y cuentas especiales de ahorro en entidades financieras (sujetas a la ley 21.526).

A modo de resumen:

Si bien luego nos referiremos a la problemática de la vigencia de la ley 27.541: si rige para el periodo fiscal 2020 ???, para todo el periodo fiscal 2019 ???, o solamente a partir del 23/12/2019 ???.

Como el impuesto a las ganancias es un impuesto de “ejercicio anual”, podríamos afirmar que en el caso Intereses por depósitos en entidades financieras sujetas a la ley 21.526:

En el ejercicio fiscal 2019, los intereses por depósitos en caja de ahorro, en moneda nacional, sin cláusula de ajuste, **están exentos de impuesto a las ganancias**.

En el ejercicio fiscal 2019, los intereses por depósitos a plazo fijo, en moneda nacional, sin cláusula de ajuste, **están exentos de impuesto a las ganancias**.

En el ejercicio fiscal 2019, los intereses por depósitos en caja de ahorro, en moneda extranjera, **están exentos impuesto a las ganancias**.

En el ejercicio fiscal 2019, los intereses por depósitos a plazo fijo, en moneda extranjera, están gravados por impuesto a las ganancias, con el impuesto cedular del 15% en los términos del art. 95 de la LIG.

En el ejercicio fiscal 2019, los intereses por depósitos en caja de ahorro, en moneda nacional, con cláusula de ajuste (de existir), están gravados por impuesto a las ganancias, con el impuesto cedular del 15% en los términos del art. 95 de la LIG.

En el ejercicio fiscal 2019, los intereses por depósitos a plazo fijo, en moneda nacional, con cláusula de ajuste, están gravados por impuesto a las ganancias, con el impuesto cedular del 15% en los términos del art. 95 de la LIG.

En el ejercicio fiscal 2020 y siguientes, los intereses por depósitos en caja de ahorro, en moneda nacional, sin cláusula de ajuste, **están exentos de impuesto a las ganancias**.

En el ejercicio fiscal 2020 y siguientes, los intereses por depósitos a plazo fijo, en moneda nacional, sin cláusula de ajuste, **están exentos de impuesto a las ganancias**.

En el ejercicio fiscal 2020 y siguientes, los intereses por depósitos en caja de ahorro, en moneda extranjera, **están exentos de impuesto a las ganancias**.

En el ejercicio fiscal 2020 y siguientes, los intereses por depósitos a plazo fijo, en moneda extranjera, están gravados por impuesto a las ganancias, a la escala progresiva del art. 94 de la LIG.

En el ejercicio fiscal 2020 y siguientes, los intereses por depósitos en caja de ahorro, en moneda nacional, con cláusula de ajuste (de existir), están gravados por impuesto a las ganancias, a la escala progresiva del art. 94 de la LIG.

En el ejercicio fiscal 2020 y siguientes, los intereses por depósitos a plazo fijo, en moneda nacional, con cláusula de ajuste, están gravados por impuesto a las ganancias, a la escala progresiva del art. 94 de la LIG.

B) INTERESES Y RESULTADO POR COMPRAVENTA DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS (SEGUNDO CONCEPTO EXENTO POR APLICACIÓN DEL ART. 26 INCISO H)

En el caso de personas humanas y sucesiones indivisas, **residentes en el país**, vuelven a recobrar vigencia las exenciones derogadas por los **incisos b), c) y d) del artículo 81 de la ley 27430**, sin que resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 109 de la ley del impuesto a las ganancias.

Por lo tanto, vuelven a estar exentos:

Los intereses y el resultado por compra venta de obligaciones negociables y títulos públicos (puntos 3 y 4 del Art. 36 bis de la ley 23.576). (LEY 27.430 ART 81 INCISO B)

Los intereses y el resultado por compraventa de FCI (inciso b) del art. 25 de la ley 24.083. (LEY 27.430 ART. 81 INCISO C)

Los intereses y el resultado por compraventa de títulos de deuda de fideicomisos (inciso b) del art. 83 de la ley 24.441). (LEY 27.430 ART. 81 INCISO D)

Las normas cuya vigencia se reestablece determina que están exentos:

En el caso de obligaciones negociables y títulos públicos, la ley 23.576 en su art. 36 bis apartado 3) y 4):

"*3. Los resultados provenientes de la compraventa, cambio, permuta, conversión y disposición de obligaciones negociables quedan exentos del impuesto a las ganancias. Si se tratara de beneficiarios del exterior comprendidos en su Título V, no regirá lo dispuesto en el artículo 21 de la misma ley, y en el artículo 104 de la ley 11683 (t.o. 1978).*

4. Quedan exentos del impuesto a las ganancias los intereses, actualizaciones y ajustes de capital. Si se tratara de beneficiarios del exterior comprendidos en su Título V, no regirá lo dispuesto en el artículo 21 de la misma ley, y en el artículo 104 de la ley 11683 (t.o. 1978).

Igual tratamiento impositivo se aplicará a los títulos públicos".

En el caso de F.C.I., la ley 24.083 en su art. 25 inciso b):

"*b) Los resultados provenientes de su compraventa, cambio, permuta, conversión y disposición, así como también sus rentas, quedan exentos del impuesto a las ganancias, excepto para los sujetos comprendidos en el Título VI de la ley de impuesto a las ganancias (t.o. 1986 y modif.). Cuando se trate de beneficiarios del exterior comprendidos en el título y de ocupación, designando a tal fin al expuesto en su artículo 21 y en el artículo 104 de la ley 11683 (t.o. 1978 y modif.).*

El tratamiento impositivo establecido en el párrafo anterior será de aplicación cuando los referidos títulos sean colocados por oferta pública".

En el caso de Fideicomisos, la ley 24.441 en su art. 83 inciso b):

"*Art. 83* *- Los títulos valores representativos de deuda y los certificados de participación emitidos por fiduciarios respecto de fideicomisos que se constituyan para la titulización de activos, serán objeto del siguiente tratamiento impositivo:*

b) Los resultados provenientes de su compraventa, cambio, permuta, conversión y disposición, como así también sus intereses, actualizaciones y ajustes de capital, quedan exentos del impuesto a las ganancias, excepto para los sujetos comprendidos en el Título VI de la ley de impuesto a las ganancias (t.o. 1986) y sus modificaciones. Cuando se trate de beneficiarios del exterior comprendidos en el Título V de la citada norma legal, no regirá lo dispuesto en suartículo 21y en elartículo 104 de la ley 11683(t.o. 1978) y sus modificaciones.

El tratamiento impositivo establecido en este artículo será de aplicación cuando los referidos títulos sean colocados por oferta pública".

C) VIGENCIA

El art. 33 de la ley 27.541, no tiene establecida una vigencia en particular, por lo tanto resulta de aplicación el art. 87 de la ley 27.541, que establece que:

"*Art. 87 -* *La presente ley comenzará a regir a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial de la República Argentina*".

Como la ley se publicó el día 23 de diciembre de 2019, la vigencia de la exención es a partir del 23.12.2019, es decir que para las personas humanas la exención rige para el periodo fiscal 2019.

TENGASE PRESENTE QUE EN EL ACTA Nº 34 de Espacios de Dialogo Institucional, entre la AFIP y las Instituciones Profesionales, del día jueves 5 de marzo de 2020, **EL ORGANISMO FISCAL NADA SE ACLARO AL RESPECTO**.

Cabe preguntase entonces si la vigencia puede separarse entre las operaciones realizadas antes y después de la vigencia de la ley 27.541 (23/12/2019).

En la página web de la AFIP en el ABC de preguntas y respuestas se puede ver la siguiente consulta:

"*ID 25310502*

¿Resulta de aplicación a partir del periodo fiscal 2019, el restablecimiento de las exenciones dispuestas por el artículo 33 de la Ley de Solidaridad, considerando que la norma no establece una vigencia en particular y el artículo 87 establece la vigencia general a partir del 23/12/2019?
21/04/2020 12:00:00 a.m.

El art. 33 de la ley 27.541 no prevé expresamente una vigencia concreta, como si otros artículos del cuerpo de esa ley, por ende deberá aplicarse el art. 87 de esa Ley 27541, que dice expresamente "La presente ley comenzará a regir a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial de la..." (BO 23/12/2019).

Ello en concordancia con lo previsto en el art. 5to del Código Civil y Comercial que prevé que "las leyes rigen después del octavo día de su publicación oficial, o desde el día que ellas determinen". Por ello en este caso como la ley 27541 dice que entra a regir desde el día de su publicación en el BO, ***la misma rige desde el 23/12/2019****.*

Fuente: SDG ASJ - SDG TLI**"**

DEVIENE OPORTUNO RECORDAR LOS PROBLEMAS INTERPRETATIVOS QUE GENERO LA VIGENCIA DE LA LEY 25.414 (B.O.30.03.2001) Y DEL DECRETO 493 (B.O.30.04.2001). LEY LUEGO DEROGADA POR LEY 25.556 (B.O.28.12.2001)

En aquel momento se derogó la exención para operaciones de venta de acciones, en el impuesto a las ganancias, en el caso de personas humanas no habitualistas.

Repasemos la opinión del PTN y del TFN en los dictámenes y fallos se citan a continuación.

Dictamen (PTN) 20/2005 de fecha 20.01.2005

"*Examen de la cuestión y conclusión*

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

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

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

Sin perjuicio de ello y dado que la Asesoría Legal dictaminante a fs. 43/47 sostiene que después del asesoramiento emitido por esta Procuración del Tesoro el 3 de julio de 2003 se han aportado nuevos elementos a la cuestión planteada, y que esas

consideraciones se refieren principalmente a aspectos vinculados con la aplicación de la normativa relacionada con el funcionamiento del impuesto a las ganancias, estimo procedente llevar a cabo un nuevo análisis del "sub examine", el cual tiene en cuenta tanto lo dictaminado antes del presente por esta casa como los correspondientes informes técnicos, pero referido a una cuestión que no fue específicamente tratada en aquél.

3. El elemento que provee a este dictamen de autonomía, aun manteniendo el criterio sostenido en el del 3 de julio del año pasado, Nº 351, está definido por la necesidad de determinar si las personas físicas no habitualistas domiciliadas en el país resultaban sujetos pasivos del gravamen sobre la venta de acciones que no cotizan en Bolsa. Ello, durante el período de enero a mayo del año 2001, por cuanto hasta este último mes rigieron las leyes 20628 (artículo 20, inciso w]), en virtud de la cual aquellos contribuyentes no se encontraban alcanzados, y 25414 que los declaró alcanzados pero eximidos. Se trata, entonces, de un análisis que prescinde del momento en que resultó vigente la ley 25556.

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

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

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

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

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

Esta prevención no es imaginable en la persona física no habitualista, de modo que extender aquella naturaleza imprecisa que gobierna al impuesto a las ganancias a

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

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

3.3. Es cierto, como dice el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Catamarca, que con el dictamen de la Procuración del Tesoro del 3 de julio de 2003 quedaron pendientes de aclaración el momento a partir del cual operó la derogación de las normas legales que contornean al presente dictamen.

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

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

Dictamen (PTN) 224/2005 de fecha 14.07.2005

"*Análisis de la cuestión*

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

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

no podía extendérseles el particular mecanismo de determinación del hecho imponible que se aplica en el impuesto a las ganancias.

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

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

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

III. ***Conclusión***

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

TFN Sala "C" **"Nerly Antonio"** de fecha 19.10.2006

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

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

residentes en el país, no habitualistas, no deben tributar el impuesto a las ganancias desde el 1 de enero hasta el 30 de abril de 2001".

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

TFN Sala "D" **"Maridón Beatriz"** de fecha 19.10.2006

"*Relata que* ***en junio del año 2000 celebró un contrato de compraventa de acciones por el cual vende el 100% de su tenencia accionaria en Telecable Pérez SA****, quedando sujeta la operación a la aprobación de la Comisión de Defensa de la Competencia y del COMFER. Manifiesta que* ***con fecha 2 de enero de 2001 se transfirió la totalidad del paquete accionario de la sociedad al adquirente, quien pagó el porcentaje acordado sobre el precio neto y respecto del saldo adeudado se acordó un pago a plazo y se instrumenta un contrato de prenda en primer grado sobre las acciones transferidas*** *y* ***en la misma fecha se inscribe la transferencia de acciones en el Registro de Accionistas de la sociedad****. Explica que al momento del vencimiento general del impuesto presentó la declaración jurada del impuesto a las ganancias del ejercicio 2001 considerando exenta la utilidad derivada de la venta antes descripta*".
(..)
"*V. Que* ***los fundamentos vertidos por el suscripto en el presente pronunciamiento también han sido adoptados por el procurador del Tesoro de la Nación al emitir el dictamen 20 de fecha 21/1/2005*** *donde opinó que las utilidades por venta de acciones que no coticen en bolsa por personas físicas no habitualistas, no debían tributar el impuesto a las ganancias desde el 1 de enero hasta el 30 de abril de 2001.*

Que en esa oportunidad el procurador expresó:

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

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

Esta prevención no es imaginable en la persona física no habitualista, de modo que extender aquella naturaleza imprecisa que gobierna al impuesto a las ganancias a

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

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

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

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

Ello es consecuencia de que la compraventa civil que se ha realizado en el caso de autos por escrito el 23/6/2000*, es un contrato que se perfecciona mediante la expresión del consentimiento formulado por las partes, de conformidad con lo que establece el artículo 1373 del Código Civil, sin que la fecha de tradición de los efectos vendidos, o la de su registración societaria ni la del pago del precio, puedan modificar las consecuencias económicas de su celebración.* ***Y siendo que ésta se operó durante el año 2000, a dicho período fiscal habría correspondido asignar el resultado impositivo derivado de la misma, si el mismo no se hubiera encontrado por ese entonces excluido del tributo****.*

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

D) APLICACIÓN DEL ART. 95 SEGUNDO PARRAFO DEL DECRETO 1.170 PARA EL PERIODO FISCAL 2019 (art. 47) (DIFERIMIENTO DE LOS INTERESES DE TITULOS PUBLICOS Y OBLIGACIONES NEGOCIABLES)

Se mantiene la validez y la vigencia establecidas en el segundo párrafo del art. 95 del decreto 1.170, **para el período fiscal 2019**

Se establece que a efectos de lo dispuesto en el Capítulo II del Título IV de la LIG (IMPUESTO CEDULAR), cuando se trate de títulos públicos y obligaciones negociables comprendidos en los incisos a) y b) del primer párrafo del artículo 98 de la LIG (RESULTADO POR COMPRAVENTA), podrá optarse por afectar los intereses o rendimientos del período fiscal 2019 al costo computable del título u obligación que los generó, en cuyo caso el mencionado costo deberá disminuirse en el importe del interés o rendimiento afectado.

RECORDEMOS QUE EL SEGUNDO PARRAFO DEL ART. 95 DEL DECRETO 1.170, ESTABLECE QUE:

"*A efectos de lo dispuesto en el Capítulo II del Título IV de la ley* (IMPUESTO CEDULAR)*, cuando se trate de títulos públicos y obligaciones negociables comprendidos en los incisos a) y b) del primer párrafo del cuarto artículo incorporado sin número a continuación del artículo 90 de la ley* (actual art. 98 de la LIG, RESULTADO POR COMPRAVENTA)*, podrá optarse por afectar los intereses o rendimientos del período fiscal 2018 al costo computable del título u obligación que los generó, en cuyo caso el mencionado costo deberá disminuirse en el importe del interés o rendimiento afectado*".

<u>Reflexión e interrogante:</u>

Mediante el art. 47 de la ley 27.541, se establece que quienes hayan percibido intereses durante el año 2019 por títulos públicos y obligaciones negociables (que generen rentas de fuente argentina para personas humanas residentes en Argentina), podrán optar por no declarar los intereses como renta cedular en los términos del art. 95 de la LIG, e imputar dicha renta como menor costo en el momento de la venta (art. 98 de la LIG).

Mediante el art. 33 de la ley 27.541, se reestablece la exención tipificada en el art. 36 bis apartados 3) y 4) de la ley 23.576, por lo tanto vuelven a estar exentos los intereses de títulos públicos y obligaciones negociables, así como el resultado por compra venta de títulos públicos y obligaciones negociables.

Si la vigencia del art. 33 de la ley 27.541 resulta de aplicación para todo el período fiscal 2019 (por aplicación del art. 87 de la ley 27.541), no tiene sentido el diferimiento que establece el art. 47 de la ley 27.541, ya que esos intereses vuelven a estar exentos.

Si la vigencia del art. 33 de la ley 27.541 resulta de aplicación para el período fiscal 2020, por aplicación del art. 47 de la ley 27.541, los intereses de títulos públicos y obligaciones negociables percibidos durante el año 2019 (que generen rentas de fuente argentina para personas humanas residentes en Argentina), se podrá optar por no declarar esos intereses como renta cedular en los términos del art. 95 de la

LIG en el ejercicio 2019, e imputar dicha renta como menor costo en el momento de la venta. Pero el momento de la venta que ocurrirá a partir del periodo fiscal 2020, el resultado por la compraventa está exento.

ART. 26 INCISO U)

ACCIONES, VALORES REPRESENTATIVOS DE ACCIONES Y CERTIFICADOS DE DEPOSITO DE ACCIONES (RESULTADO POR LA ENAJENACION)

Están exentos, en el caso **personas humanas residentes en el país**:

Los resultados provenientes de **operaciones de compraventa**, cambio, permuta o disposición de:

- acciones,
- valores representativos de acciones
- y certificados de depósito de acciones,

Obtenidos por **personas humanas residentes y sucesiones** indivisas radicadas en el país,

Siempre que esas operaciones no resulten atribuibles a sujetos comprendidos en los incisos d) y e) y en el último párrafo del artículo 53 de la ley (PERSONAS HUMANAS CON RENTAS DE TERCERA CATEGORIA: empresas unipersonales; comisionista, rematador, consignatario, demás auxiliares de comercio no incluidos en la 4º categoría; actividad profesional u oficio que se complemente con una explotación comercial).

CASO PARTICULAR DE LOS FONDOS COMUNES DE INVERSION

La exención será también aplicable a las operaciones de rescate de cuotapartes de fondos comunes de inversión del primer párrafo del artículo 1 de ley 24083 (FCI ABIERTOS),

En tanto el fondo se integre, como mínimo, en un porcentaje que determine la reglamentación (**s/ art. 86 del D.R. 75%**), por dichos valores (ACCIONES, VALORES REPRESENTATIVOS DE ACCIONES, CERTIFICADOS DE DEPOSITO DE ACCIONES), **siempre que cumplan las condiciones** que se mencionan en el párrafo siguiente.

Art. 86 del D.R. de la LIG (ACLARACIONES DEL DECRETO REGLAMENTARIO)

LOS VALORES EXENTOS DEBEN REPRESENTAR COMO MINIMO EL 75% DE LAS INVERSIONES DEL FCI

La exención establecida en el primer párrafo, in fine, del inciso u) del artículo 26 de la ley, aplicable a las **operaciones de rescate de cuotapartes de fondos**

comunes de inversión, alcanza a las ganancias que tengan por objeto la distribución de utilidades -excepto en la parte que estén integradas por los dividendos gravados por el art. 49 de la ley-

y siempre que, como mínimo, el setenta y cinco por ciento (75%) de las inversiones del fondo común de inversión esté compuesto por acciones, valores representativos de acciones y certificados de depósito de acciones, que cumplan los requisitos a que hace referencia el segundo párrafo del art. 26 inciso u) (Y POR LO TANTO GOCEN DE LA EXENCION).

En caso contrario, la respectiva ganancia estará sujeta al tratamiento impositivo de conformidad con la moneda y la cláusula de ajuste en que se hubiera emitido la cuotaparte.

MODIFICACION DE LAS INVERSIONES

No se tendrá por cumplido el porcentaje a que hace referencia el párrafo anterior si se produjera una modificación en la composición de los activos que los disminuyera por debajo del setenta y cinco por ciento (75%)

durante un período continuo o discontinuo de,

como mínimo, treinta (30) días en un año calendario,

en cuyo caso las cuotapartes del fondo común de inversión tributarán de acuerdo con el tratamiento previsto en el párrafo precedente, in fine.

REQUISITOS PARA LA PROCEDENCIA DE LA EXENCION (ART. 26 INCISO U) 2º PARRAFO)

El beneficio previsto en el párrafo precedente solo resultará de aplicación en la medida en que:

(a) se trate de una colocación por oferta pública **con autorización de la Comisión Nacional de Valores**; y/o

(b) las operaciones hubieren sido efectuadas **en mercados autorizados por la Comisión Nacional de Valores** bajo segmentos que aseguren la prioridad precio tiempo y por interferencia de ofertas; y/o

(c) sean efectuadas a través de una oferta pública de adquisición y/o canje **autorizados por la Comisión Nacional de Valores**.

ART. 26 INCISO U) ULTIMO PARRAFO INCORPORADO POR LA LEY 27.541, **CON VIGENCIA PARA EL PERIODO FISCAL 2020**

Cuando se trate de valores alcanzados por las disposiciones del artículo 98 de la ley (IMPUESTO CEDULAR RESULTADO POR COMPRA VENTA), no comprendidos en el primer párrafo de este inciso (NO EXENTOS POR EL ART. 26 INCISO U) PRIMER PARRAFO), los sujetos mencionados en este último **también quedan exentos por los resultados provenientes de su compraventa**, cambio, permuta o disposición,

en la medida que **coticen en bolsas o mercados de valores autorizados por la Comisión Nacional de Valores**, sin que resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 109 de la ley del impuesto.

PROCESOS DE CONVERSION DE VALORES REPRESENTATIVOS DE ACCIONES EN ACCIONES, O DE CERTIFICADOS DE DEPOSITOS DE ACCIONES EN ACCIONES

Art. 87 del D.R. de la LIG

TRANSFERENCIA GRAVADA

Cuando las personas humanas residentes y las sucesiones indivisas radicadas en el país **lleven a cabo un proceso de conversión** mediante el cual **dejen de ser titulares de valores representativos de acciones o certificados de depósitos de acciones**, que no cumplen los requisitos establecidos en el segundo párrafo del inciso u) del artículo 26 de la ley (Y POR LO TANTO NO ESTAN EXENTOS)

y pasen a serlo de las acciones subyacentes que cumplimenten esos requisitos (Y POR LO TANTO ESTAN EXENTOS),

ese proceso implica una transferencia gravada de los valores representativos de acciones al valor de plaza a la fecha de su conversión en acciones.

PROCESOS DE CONVERSION DE ACCIONES EN VALORES REPRESENTATIVOS DE ACCIONES, O DE ACCIONES EN CERTIFICADOS DE DEPOSITOS DE ACCIONES

Lo dispuesto en el párrafo precedente también resultará de aplicación cuando se lleve a cabo un **proceso de conversión de acciones** que no cumplen los requisitos establecidos en el segundo párrafo del inciso u) del artículo 26 de la ley y **pasen a ser valores representativos de acciones o certificados de depósito de acciones** a los que aplicara la exención prevista en el primer párrafo de ese inciso.

En todos los casos, los resultados provenientes de operaciones de compraventa, cambio, permuta o disposición de las referidas acciones subyacentes y de los mencionados valores representativos de acciones o certificados de depósito de acciones gozarán de la dispensa contemplada en el primer párrafo del inciso u) del artículo 26 de la ley, siempre que se cumplan las condiciones previstas en su segundo párrafo.

PROCESOS DE CONVERSION. BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR

Art. 88 del D.R. de la LIG

El tratamiento impositivo y las condiciones dispuestos en el artículo anterior también serán de aplicación para aquellas operaciones en las que **un beneficiario del exterior lleve a cabo un proceso de conversión** mediante el cual deje de ser titular de acciones que no cumplan los requisitos del segundo párrafo del inciso u) del artículo 26 de la ley y pase a serlo de valores representativos de acciones y certificados de depósito de acciones, que cuenten con la dispensa indicada en el punto (iii) del cuarto párrafo del referido inciso.

CANJE DE SUS PROPIAS ACCIONES

Art. 89 del D.R. de la LIG

El canje que efectúen las entidades emisoras de sus propias acciones, de conformidad con los requisitos que a tal fin prevea la Comisión Nacional de Valores, queda encuadrado en los términos del punto (c) del segundo párrafo del inciso u) del artículo 26 de la ley.

VENTA DE ACCIONES DE SOCIEDADES DEL EXTERIOR

Los resultados obtenidos con motivo de la enajenación de acciones emitidas por sociedades del exterior, que cumplan las condiciones del segundo párrafo del inciso u) del artículo 26 de la ley, resultan alcanzadas por las disposiciones del primer párrafo de ese inciso, cualquiera fueran los mercados donde la persona humana residente o sucesión indivisa radicada en el país las hubiese adquirido o suscripto.

BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR (ART. 26 INCISO U) 4º PARRAFO)

La exención prevista en este inciso también **será de aplicación para los beneficiarios del exterior** en la medida en que tales beneficiarios **no residan en jurisdicciones no cooperantes o los fondos invertidos no provengan de jurisdicciones no cooperantes**.

Asimismo, **estarán exentos del impuesto los intereses** o rendimientos y los **resultados provenientes de la compraventa**, cambio, permuta o disposición, de los siguientes valores obtenidos por los beneficiarios del exterior antes mencionados:

(i) **Títulos públicos** -títulos, bonos, letras y demás obligaciones emitidos por los Estados Nacional, Provinciales, Municipales y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires-;

(ii) **Obligaciones negociables** a que se refiere el artículo 36 de la ley 23576,

Títulos de deuda de fideicomisos financieros constituidos en el país conforme a las disposiciones del Código Civil y Comercial de la Nación, colocados por oferta pública, y

Cuotapartes de renta de fondos comunes de inversión constituidos en el país, comprendidos en el artículo 1 de la ley 24083, colocados por oferta pública; y

(iii) **valores representativos de acciones o certificados de depósitos de acciones** emitidos en el exterior, cuando tales acciones fueran emitidas por entidades domiciliadas, establecidas o radicadas en la República Argentina y cuenten con autorización de oferta pública por la Comisión Nacional de Valores.

Lo dispuesto en el párrafo precedente **no resultará de aplicación** cuando se trate de Letras del Banco Central de la República Argentina (LEBAC).

BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR (JURISDICCIONES NO COOPERANTES)

Art. 90 del D.R. de la LIG

Las exenciones comprendidas en el cuarto párrafo del inciso u) del artículo 26 de la ley resultarán de aplicación para los inversores (o depositantes del exterior, en su caso) que revistan el carácter de beneficiarios del exterior **que residan en jurisdicciones que no sean consideradas "no cooperantes"**.

Cuando los beneficiarios del exterior residan en jurisdicciones que no sean consideradas "no cooperantes", las dispensas mencionadas en el párrafo precedente solo serán de aplicación **si, además, los fondos invertidos no provienen de jurisdicciones que sean consideradas "no cooperantes"**.

BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR (DIVIDENDOS REALES O PRESUNTOS)

Art. 91 del D.R. de la LIG

Las exenciones establecidas por el cuarto párrafo del inciso u) del artículo 26 de la ley **no incluyen a los dividendos** a que se refieren los artículos 49 y 50 de la ley, que se distribuyan con relación a los valores comprendidos en el apartado iii) del citado párrafo.

EXENCION PARA ENTIDADES SIN FINES DE LUCRO

El art. 26 inciso f) de la ley de impuesto a las ganancias, modificado por la ley 27.430 (B.O.29.12.2017), establece que están exentas:

Las ganancias que obtengan las asociaciones, fundaciones y entidades civiles de asistencia social, salud pública, caridad, beneficencia, educación e instrucción, científicas, literarias, artísticas, gremiales y las de cultura física o intelectual,

siempre que tales ganancias y el patrimonio social se destinen a los fines de su creación,

y en ningún caso se distribuyan, directa o indirectamente, entre los socios (VER ULTIMO PARRAFO DEL ART. 26 DE LA LIG).

ACTIVIDADES QUE HACEN PERDER LA EXENCION

Se excluyen de esta exención aquellas entidades que obtienen sus recursos, en todo o en parte, de la explotación de espectáculos públicos, juegos de azar, carreras de caballos y actividades similares,

así como **actividades de crédito o financieras** -**excepto las inversiones financieras que pudieran realizarse a efectos de preservar el patrimonio social**, entre las que quedan comprendidas aquellas realizadas por los Colegios y Consejos Profesionales y las Cajas de Previsión Social, creadas o reconocidas por normas legales nacionales y provinciales-.

El art. 79 del D.R. de la ley de impuesto a las ganancias, establece que:

La exclusión contenida en la segunda parte in fine del primer párrafo del inciso f) del artículo 26 de la ley, no comprende:

(a) a la operatoria de microcréditos definida en el artículo 2 de la ley 26117, que lleven a cabo las instituciones allí mencionadas, y

(b) a las asociaciones, fundaciones y entidades civiles comprendidas en el citado inciso, financiadas por programas de la Administración Pública Nacional u organismos internacionales, multilaterales, bilaterales o regionales de crédito, por los préstamos que otorguen a personas humanas de bajos recursos, grupos asociativos y/o cooperativas de la Economía Social y que estén destinados a atender necesidades vinculadas con la actividad productiva, comercial y de servicios, o al mejoramiento de la vivienda única y de habitación familiar, acorde con la normativa aplicable del Banco Central de la República Argentina.

CASO PARTICULAR DE LA FUNDACIONES Y ASOCIACIONES O ENTIDADES CIVILES DE CARÁCTER GREMIAL. DESARROLLO DE ACTIVIDAD INDUSTRIAL O COMERCIAL

La exención a que se refiere el primer párrafo no será de aplicación en el caso de fundaciones y asociaciones o entidades civiles de carácter gremial

que desarrollen actividades industriales o comerciales,

excepto cuando las actividades industriales o comerciales tengan relación con el objeto de tales entes

y los ingresos que generen no superen el porcentaje que determine la reglamentación (30% art. 80 del D.R.) sobre los ingresos totales.

En caso de superar el porcentaje establecido, **la exención no será aplicable a los resultados provenientes de esas actividades**.

El art. 80 del D.R. de la ley de impuesto a las ganancias, establece que:

A los fines de lo dispuesto en el segundo párrafo del inciso f) del artículo 26 de la ley, **deberá considerarse el treinta por ciento (30%) sobre los ingresos totales**.

REMUNERACION DE LOS ELENCOS DIRECTIVOS, EJECUTIVOS Y DE CONTRALOR **(último párrafo del art. 26 de la LIG)**

La exención prevista en los incisos f), g) y l)

no será de aplicación para aquellas instituciones comprendidas en los mismos que durante el período fiscal abonen a cualquiera de las personas que formen parte de los **elencos directivos, ejecutivos y de contralor de las mismas (directores, consejeros, síndicos, revisores de cuentas, etcétera)**, cualquiera fuere su denominación,

un importe por todo concepto, incluido los gastos de representación y similares, **superior en un cincuenta por ciento (50%) al promedio anual de las tres (3) mejores remuneraciones del personal administrativo**.

Tampoco serán de aplicación las citadas exenciones, cualquiera sea el monto de la retribución, para aquellas entidades que tengan vedado el pago de las mismas por las normas que rijan su constitución y funcionamiento.

Art. 95 del D.R. de la LIG

La limitación establecida en el último párrafo del artículo 26 de la ley, referida a las remuneraciones de los elencos directivos y de contralor de instituciones comprendidas en sus incisos f), g) y l), **no será aplicable respecto de aquellas que retribuyan una función de naturaleza distinta efectivamente ejecutada por estos**.

SOLICITUD DE LA EXENCION A LA AFIP

Art. 77 del D.R. de la LIG

Las exenciones que se establecen en los **incisos b), d), e), f), g), l) y p)** del artículo 26 de la ley, **se otorgarán a pedido de los interesados**, quienes a tal fin presentarán los estatutos o normas que rijan su funcionamiento y todo otro elemento de juicio que exija la AFIP.

Cualquier modificación posterior deberá ponerse en su conocimiento dentro del mes siguiente a aquel en el cual hubiera tenido lugar.

Las entidades a las que se haya acordado la exención, no estarán sujetas a la retención del gravamen.

A los efectos del trámite de exención se debe tener en cuenta la **R.G. 2.681** de la AFIP

EXENCION PARA OPERACIONES DE VENTA DE INMUEBLES

El art. 26 inciso o) de la ley de impuesto a las ganancias, modificado por la ley 27.430 (B.O.29.12.2017), establece que están exento:

El valor locativo y **el resultado derivado de la enajenación, de la casa habitación**.

El art. 83 del D.R. de la ley de impuesto a las ganancias, establece que:

A los fines de lo dispuesto por el inciso n) del artículo 26 de la ley de impuesto a las ganancias, **deberá entenderse como inmueble afectado a "casa habitación" a aquel con destino a vivienda única, familiar y de ocupación permanente del contribuyente**.

EXENCION PARA ENTIDADES RELIGIOSAS

Art. 26 inciso e) de la LIG

e) Las ganancias de las instituciones religiosas.

SOLICITUD DE LA EXENCION A LA AFIP

Art. 77 del D.R. de la LIG

Las exenciones que se establecen en los **incisos b), d), e), f), g), l) y p)** del artículo 26 de la ley, **se otorgarán a pedido de los interesados**, quienes a tal fin presentarán los estatutos o normas que rijan su funcionamiento y todo otro elemento de juicio que exija la AFIP.

Cualquier modificación posterior deberá ponerse en su conocimiento dentro del mes siguiente a aquel en el cual hubiera tenido lugar.

Las entidades a las que se haya acordado la exención, no estarán sujetas a la retención del gravamen.

A los efectos del trámite de exención se debe tener en cuenta la **R.G. 2.681** de la AFIP

EXENCION PARA ENTIDADES DEPORTIVAS

Art. 26 inciso l) de la LIG

l) Las ganancias de las asociaciones deportivas y de cultura física, siempre que las mismas **no persigan fines de lucro, exploten o autoricen juegos de azar y/o cuyas actividades de mero carácter social priven sobre las deportivas**, conforme a la reglamentación que dicte el Poder Ejecutivo Nacional.

La exención establecida precedentemente se extenderá a las asociaciones del exterior, mediante reciprocidad.

Art. 82 del D.R. de la LIG

A los fines de la exención del Impuesto a las Ganancias que acuerda el inciso l) del artículo 26) de la ley, la AFIP determinará en cada caso el cumplimiento de los requisitos exigidos por el citado inciso.

No se considerará explotación de juegos de azar la realización de rifas o tómbolas cuando hayan sido debidamente autorizadas.

Para establecer la relación entre las actividades sociales y las deportivas, se tendrán en cuenta los índices representativos de estas (cantidad de socios que participan activamente, fondos que se destinan y otros).

REQUISITO PARA LA PROCEDENCIA DE LA EXENCION (REMUNERACION DE LOS ELENCOS DIRECTIVOS)

Art. 26 último párrafo de la LIG

La exención prevista en los incisos f), g) y l) **no será de aplicación** para aquellas instituciones comprendidas en los mismos que durante el período fiscal abonen a cualquiera de las personas que formen parte de los elencos directivos, ejecutivos y de contralor de las mismas (directores, consejeros, síndicos, revisores de cuentas, etcétera), cualquiera fuere su denominación, **un importe por todo concepto, incluido los gastos de representación y similares, superior en un cincuenta**

por ciento (50%) al promedio anual de las tres (3) mejores remuneraciones del personal administrativo.

Tampoco serán de aplicación las citadas exenciones, cualquiera sea el monto de la retribución, para aquellas entidades que tengan vedado el pago de las mismas por las normas que rijan su constitución y funcionamiento".

Art. 95 del D.R. de la LIG

La limitación establecida en el último párrafo del artículo 26 de la ley, referida a las remuneraciones de los elencos directivos y de contralor de instituciones comprendidas en sus incisos f), g) y l), no será aplicable respecto de aquellas que retribuyan una función de naturaleza distinta efectivamente ejecutada por estos.

SOLICITUD DE LA EXENCION A LA AFIP

Art. 77 del D.R. de la LIG

Las exenciones que se establecen en los **incisos b), d), e), f), g), l) y p)** del artículo 26 de la ley, **se otorgarán a pedido de los interesados**, quienes a tal fin presentarán los estatutos o normas que rijan su funcionamiento y todo otro elemento de juicio que exija la AFIP.

Cualquier modificación posterior deberá ponerse en su conocimiento dentro del mes siguiente a aquel en el cual hubiera tenido lugar.

Las entidades a las que se haya acordado la exención, no estarán sujetas a la retención del gravamen.

A los efectos del trámite de exención se debe tener en cuenta la **R.G. 2.681** de la AFIP

EXENCION PARA DERECHOS DE AUTOR

Art. 26 inciso j) de la LIG

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.

EXENCION PARA HORAS EXTRAS

Art. 26 inciso x) de la LIG

x) **La diferencia entre el valor de las horas extras y el de las horas ordinarias**, que perciban los trabajadores en relación de dependencia **por los servicios prestados en días feriados, inhábiles y durante los fines de semana**, calculadas conforme la legislación laboral correspondiente.

Art. 92 del D.R. de la LIG

La exención a que se refiere el inciso x) del artículo 26 de la ley comprende a la diferencia entre el valor de las horas extras y el de las horas ordinarias percibidas por los servicios prestados en días feriados, inhábiles y fines de semana, **incluyendo los días no laborables y de descanso semanal**, determinadas y calculadas conforme el convenio colectivo de trabajo que resulte aplicable o, en su defecto, de acuerdo con lo que establezca la ley 20744, de contrato de trabajo.

HORAS EXTRAS. APLICACIÓN DE LA ESCALA PROGRESIVA DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Art. 93 del D.R. de la LIG

No se computarán las horas extras, en los términos del cuarto párrafo del artículo 94 de la ley, solo a los efectos de la modificación de la alícuota marginal aplicable, no pudiendo ocasionar tal detracción que el contribuyente quede excluido del primer tramo de la escala.

EXENCION PARA DONACIONES

Art. 26 inciso s) de la LIG

s) Las donaciones, herencias, legados y los beneficios alcanzados por la ley de impuesto a los premios de determinados juegos y concursos deportivos.

EXENCION PARA INTERESES DE CREDITOS LABORALES Y PARA INDEMNIZACIONES

Art. 26 inciso i) de la LIG

i) Los intereses reconocidos en sede judicial o administrativa como accesorios de créditos laborales.

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

No están exentas las jubilaciones, pensiones, retiros, subsidios, ni las remuneraciones que se continúen percibiendo durante las licencias o ausencias por enfermedad, las indemnizaciones por falta de preaviso en el despido y los beneficios o rescates, netos de aportes no deducibles, derivados de planes de seguro de retiro privados administrados por entidades sujetas al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación, excepto los originados en la muerte o incapacidad del asegurado.

EXENCION PARA GUARDIAS OBLIGATORIAS

Art. 27 de la LIG

Además de lo establecido en el artículo 26 de la LIG, están exentas del gravamen:

- Las remuneraciones percibidas en concepto de **guardias obligatorias, ya sean activas o pasivas**, por los profesionales, técnicos, auxiliares y personal operativo de los sistemas de salud pública, **cuando la prestación del servicio se realice en un centro público de salud ubicado en zonas sanitarias desfavorables así declaradas por la autoridad sanitaria nacional**, a propuestas de las autoridades sanitarias provinciales.

OTRAS EXENCIONES

Art. 26 incisos a), b), c), d), g), k), m), p), q), r), t), v) y **w)** de la LIG

"*a) Las ganancias de los Fiscos nacional, provinciales y municipales y las de las instituciones pertenecientes a los mismos, excluidas las entidades y organismos comprendidos en el artículo 1 de la ley 22016.*

b) Las ganancias de entidades exentas de impuestos por leyes nacionales, en cuanto la exención que estas acuerdan comprenda el gravamen de esta ley y

siempre que las ganancias deriven directamente de la explotación o actividad principal que motivó la exención a dichas entidades.

c) Las remuneraciones percibidas en el desempeño de sus funciones por los diplomáticos, agentes consulares y demás representantes oficiales de países extranjeros en la República; las ganancias derivadas de edificios de propiedad de países extranjeros destinados para oficina o casa habitación de su representante y los intereses provenientes de depósitos fiscales de los mismos, todo a condición de reciprocidad.

d) Las utilidades de las sociedades cooperativas de cualquier naturaleza y las que bajo cualquier denominación (retorno, interés accionario, etcétera), distribuyen las cooperativas de consumo entre sus socios.

Art. 78 del D.R. de la LIG.

"*Art. 78* *- En los casos en que los asociados a cooperativas vendan sus productos a estas, la Administración Federal de Ingresos Públicos, a efectos de establecer la utilidad impositiva de los asociados, podrá ajustar el precio de venta fijado, si este resultare inferior al valor de plaza vigente para tales productos*".

g) Las ganancias de las entidades mutualistas que cumplan las exigencias de las normas legales y reglamentarias pertinentes y los beneficios que estas proporcionen a sus asociados.

k) Las sumas percibidas, por exportadores que encuadren en la categoría de micro, pequeñas y medianas empresas según los términos del artículo 1 de la ley 25300 y sus normas complementarias, correspondientes a reintegros o reembolsos acordados por el Poder Ejecutivo Nacional en concepto de impuestos abonados en el mercado interno, que incidan directa o indirectamente sobre determinados productos y/o sus materias primas y/o servicios.

Art. 81 del D.R. de la LIG.

"*Art. 81* *- No se consideran alcanzadas por la exención establecida por el inciso k) del artículo 26 de la ley, las sumas percibidas por los exportadores en concepto de "draw back" y recupero del Impuesto al Valor Agregado*".

m) La diferencia entre las primas o cuotas pagadas y el capital recibido al vencimiento, en los títulos o bonos de capitalización y en los seguros de vida y mixtos, excepto en los planes de seguro de retiro privados administrados por entidades sujetas al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación.

p) Las ganancias de las instituciones internacionales sin fines de lucro, con personería jurídica, con sede central establecida en la República Argentina.

Asimismo se consideran comprendidas en este inciso las ganancias de las instituciones sin fines de lucro a que se refiere el párrafo anterior, que hayan sido declaradas de interés nacional, aun cuando no acrediten personería jurídica otorgada en el país ni sede central en la República Argentina.

q) Los intereses de los préstamos de fomento otorgados por organismos internacionales o instituciones oficiales extranjeras, con las limitaciones que determine la reglamentación.

Art. 84 del D.R. de la LIG.

"*Art. 84* *- A los fines de la exención establecida por el inciso q) del artículo 26 de la ley, se entenderá por préstamos de fomento a aquellos otorgados por organismos internacionales o instituciones oficiales extranjeras con la finalidad de coadyuvar al desarrollo cultural, científico, económico y demográfico del país, siempre que la tasa de interés pactada no exceda a la normal fijada en el mercado internacional para este tipo de préstamos y su devolución se efectúe en un plazo superior a cinco (5) años*".

r) Los intereses originados por créditos obtenidos en el exterior por los Fiscos nacional, provinciales, municipales o la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y por el Banco Central de la República Argentina.

t) Los montos provenientes de actualizaciones de créditos de cualquier origen o naturaleza. En el caso de actualizaciones correspondientes a créditos configurados por ganancias que deban ser imputadas por el sistema de lo percibido, solo procederá la exención por las actualizaciones posteriores a la fecha en que corresponda su imputación. A los fines precedentes, las diferencias de cambio se considerarán incluidas en este inciso.

Las actualizaciones a que se refiere este inciso con exclusión de las diferencias de cambio y las actualizaciones fijadas por ley o judicialmente deberán provenir de un acuerdo expreso entre las partes.

Las disposiciones de este inciso no serán de aplicación por los pagos que se efectúen en el supuesto previsto en el quinto párrafo del artículo 16, ni alcanzarán a las actualizaciones cuya exención de este impuesto se hubiera dispuesto por leyes especiales o que constituyen ganancias de fuente extranjera.

Art. 85 del D.R. de la LIG.

"*Art. 85* *- Cuando las actualizaciones previstas en el inciso t) del artículo 26 de la ley provengan de un acuerdo expreso entre partes, deberán ser fehacientemente probadas, a juicio de la Administración Federal de Ingresos Públicos, y referirse a índices fácilmente verificables y de público y notorio conocimiento*".

v) Las ganancias provenientes de la aplicación del factor de convergencia contemplado por el decreto 803 del 18 de junio del 2001 y sus modificaciones. La proporción de gastos a que se refiere el primer párrafo del artículo 83 de esta ley, no será de aplicación respecto de las sumas alcanzadas por la exención prevista en este inciso.

w) Las ganancias derivadas de la disposición de residuos, y en general todo tipo de actividades vinculadas al saneamiento y preservación del medio ambiente -incluido el asesoramiento-, obtenidas por las entidades y organismos comprendidos en el artículo 1 de la ley 22016 a condición de su reinversión en dichas finalidades".

Art. 26 dos últimos párrafos de la LIG

"*Cuando coexistan intereses activos contemplados en el inciso h) o actualizaciones activas a que se refiere el inciso t), con los intereses o actualizaciones mencionados en el artículo 85, inciso a), la exención estará limitada al saldo positivo que surja de la compensación de los mismos.*

La exención prevista en los incisos f), g) y l) no será de aplicación para aquellas instituciones comprendidas en los mismos que durante el período fiscal abonen a cualquiera de las personas que formen parte de los elencos directivos, ejecutivos y de contralor de las mismas (directores, consejeros, síndicos, revisores de cuentas, etcétera), cualquiera fuere su denominación, un importe por todo concepto, incluido los gastos de representación y similares, superior en un cincuenta por ciento (50%) al promedio anual de las tres (3) mejores remuneraciones del personal administrativo. Tampoco serán de aplicación las citadas exenciones, cualquiera sea el monto de la retribución, para aquellas entidades que tengan vedado el pago de las mismas por las normas que rijan su constitución y funcionamiento".

Art. 94 del D.R. de la LIG

"*Art. 94* *- A los efectos de la compensación que establece el penúltimo párrafo del artículo 26 de la ley, solo deberán computarse los intereses y actualizaciones que resulten deducibles en virtud de lo establecido en el inciso a) del artículo 85 de la ley, es decir, aquellos que guarden la relación de causalidad que dispone el artículo 83 de la ley. Si de tal compensación surgiera un saldo negativo, este será deducible de la ganancia del año fiscal, cualquiera fuese la fuente de ganancia de que se trate*".

Art. 95 del D.R. de la LIG

"*Art. 95* *- La limitación establecida en el último párrafo del artículo 26 de la ley, referida a las remuneraciones de los elencos directivos y de contralor de instituciones comprendidas en sus incisos f), g) y l), no será aplicable respecto de aquellas que retribuyan una función de naturaleza distinta efectivamente ejecutada por estos*".

SOLICITUD DE LA EXENCION A LA AFIP

Art. 77 del D.R. de la LIG

Las exenciones que se establecen en los **incisos b), d), e), f), g), l) y p)** del artículo 26 de la ley, **se otorgarán a pedido de los interesados**, quienes a tal fin presentarán los estatutos o normas que rijan su funcionamiento y todo otro elemento de juicio que exija la AFIP.

Cualquier modificación posterior deberá ponerse en su conocimiento dentro del mes siguiente a aquel en el cual hubiera tenido lugar.

Las entidades a las que se haya acordado la exención, no estarán sujetas a la retención del gravamen.

A los efectos del trámite de exención se debe tener en cuenta la **R.G. 2.681** de la AFIP

PERDIDA DE LA EXENCION POR TRANSFERENCIA A FISCOS EXTRANJEROS

El art. 28 de la ley de impuesto a las ganancias, establece que:

Las exenciones o desgravaciones totales o parciales que afecten al gravamen de esta ley, incluidas o no en ella, **no producirán efectos en la medida en que de ello pudiera resultar una transferencia de ingresos a Fiscos extranjeros**.

Lo dispuesto precedentemente no será de aplicación respecto de las exenciones dispuestas en los incisos r) y u) del artículo 26 y de los artículos 95 y 98 ni cuando afecte Acuerdos internacionales suscriptos por la Nación en materia de doble imposición.

La medida de la transferencia se determinará de acuerdo con las constancias que al respecto deberán aportar los contribuyentes. En el supuesto de no efectuarse dicho aporte, se presumirá la total transferencia de las exenciones o desgravaciones, debiendo otorgarse a los importes respectivos el tratamiento que esta ley establece según el tipo de ganancias de que se trate.

A tales efectos se considerarán constancias suficientes las certificaciones extendidas en el país extranjero por los correspondientes organismos de aplicación o por los profesionales habilitados para ello en dicho país. En todos los casos será indispensable la pertinente legalización por autoridad consular argentina.

Art. 96 del D.R. de la LIG

Las exenciones o desgravaciones totales o parciales a que se refiere el artículo 28 de la ley, solo producirán efecto en la medida que los contribuyentes demuestren en forma fehaciente, a juicio de la AFIP y en la oportunidad que esta fije, que como consecuencia de ellas no se derivan transferencias de ingresos a fiscos extranjeros.

La materia imponible para la cual quede limitado o eliminado el efecto de las exenciones o desgravaciones en virtud de lo dispuesto en el párrafo anterior, deberá someterse al tratamiento tributario aplicable a las ganancias sobre las cuales dichas exenciones o desgravaciones incidieron en su oportunidad.

Jurisprudencia relevante en materia de exenciones de entidades sin fines de lucro.

En materia de EXENCIONES referidas a entidades sin fi9nes de lucro, se puede consultar los siguientes **fallos de la CSJN**:

En el fallo **"Cascos Blancos"** de la CSJN de fecha 9/6/2015, se analiza el concepto tipificado en el art. 28 de la ley de impuesto a las ganancias -en el momento de los hechos art. 21 de LIG.

Concretamente la perdida de la exención por "transferencia de ingresos a fiscos extranjeros".

El TFN, fallo a favor de la exención de la Fundación, la CNACAF revocó la sentencia de la instancia anterior, y la CSJN finalmente revocó la sentencia de la cámara.

Veamos en primer lugar la postura del fisco nacional: "*la Fundación "reúne las características de* ***una asociación civil, cuya actividad de asistencia social es prestada tanto dentro del territorio de la Nación como en el exterior****", afirmó que -según el criterio sostenido en un dictamen de la Dirección de Asesoría Técnica de ese organismo-* ***la franquicia "resulta aplicable únicamente a aquellas entidades que desarrollen su actividad '...dentro de la órbita del país'"*** *y que, además, den "...un destino interno a los fondos que obtengan en su desempeño".*

Siguiendo tal criterio, ***la citada resolución concluyó en que la Fundación no cumplía tales recaudos pues -como se señaló desarrollaba indistintamente su actividad en el país y en el exterior y los fondos obtenidos en su desempeño no tenían como destino exclusivo el ámbito de la República Argentina****.*

En tales condiciones, en los fundamentos de la aludida resolución se expresó que ***ello permitía entender "que se produce una transferencia de beneficios derivados del goce exentivo en favor del exterior"*** *(conf. fs. 48/52, en especial, fs. 50/52). Como se observa,* ***el referido acto administrativo no se refiere a una transferencia en favor de un "fisco extranjero" -como lo prevé la ley:- sino simplemente "en favor del exterior"****.*

Lo señalado precedentemente surge aún con mayor nitidez de la resolución 278/2000, mediante la cual el organismo recaudador desestimó la apelación deducida por la Fundación -en los términos del art. 74 del decreto reglamentario de la ley 11.683- contra el acto antes mencionado.

Al respecto cabe destacar que, precisamente, ante la objeción formulada por la actora, la AFIP consideró necesario aclarar que ***"en la resolución atacada no se pretendió hacer referencia a transferencias de fondos a fiscos extranjeros por parte de la entidad"*** *y a continuación afirmó que* ***"...en principio, y según se vislumbra de las actuaciones, la actividad desarrollada por la entidad no implicaría una transferencia de ingresos a fiscos extranjeros*** *según lo dispuesto por el art. 21 de la la Ley de Impuesto a las Ganancias" (fs. 66/67, el subrayado es añadido).*

Sentado lo que antecede, esta resolución compartió el criterio de la anteriormente reseñada, en cuanto a que ***la exención era improcedente debido a que la actora desarrollaba su actividad no sólo en el país sino también en el exterior, y consideró que "no es lógico que los habitantes de esta República sufran una carga impositiva mayor en favor de las fundaciones y otras entidades exentas de impuestos para que luego estas beneficien a habitantes de otros países****" (fs. 67)*".

En relación con la transferencia de ingresos a fiscos extranjeros, la CSJN entiende que: "*puede afirmarse que el motivo por el cual se ha negado la exención en los actos administrativos cuya revisión constituye el objeto de este pleito radica en que* ***-sin sustento legal alguno- la AFIP consideró que la referida dispensa tributaria sólo procede si las tareas de asistencia social son llevadas a cabo íntegramente en el territorio de la República Argentina****.*

Por su parte, ***el tribunal de alzada juzgó que el desarrollo de tareas humanitarias en el exterior implica, aunque sea de manera indirecta, un beneficio para los fiscos del extranjero*** *-en los términos del art. 21 de la ley del tributo-, por lo cual identificó ambos conceptos, pese a que -como se señaló- en los actos administrativos impugnados, la AFIP los había diferenciado y había reconocido expresamente que no se verificaba en las presentes actuaciones la aludida transferencia a fiscos de otros países.*

Que el razonamiento del a quo implica desvirtuar el sentido del citado artículo 21, y un claro apartamiento de lo dispuesto en dicha norma pues ***resulta indudable que la realización de tareas humanitarias en el exterior no es lo mismo que transferir ingresos a fiscos extranjeros****, tal como, por lo demás y según se ha visto, lo había reconocido la propia AFIP en las resoluciones impugnadas.*

Por otra parte, la deficiencia en la fundamentación de los aludidos actos administrativos radica en no advertir que ***la ley limita los alcances de los efectos de la exención en la medida en que se produce tal transferencia, pero no***

excluye de la exención a las entidades que desarrollan actividades no solo en el país sino también en el exterior*, como es el caso de la actora.*
(..)
Por ello, oída la señora Procuradora Fiscal, y con el alcance señalado, se declara formalmente admisible el recurso extraordinario, y
se revoca la sentencia apelada".

En el fallo **"Asociación Rosarina de Anestesiología"** de la CSJN de fecha 16/11/2009, se analiza la exención de impuesto a las ganancias tipificada en el art. 20 inciso f) de la LIG -hoy art. 26 inciso f)-, siendo el tema de debate si las actividades que realiza la Asociación redundan en un beneficio público.

Tanto el Juez de primera instancia como la Cámara Federal de apelaciones de Rosario, entendieron que correspondía la exención de impuesto a las ganancias, en los términos del art. 20 inciso f) de la LIG -hoy art. 26 inciso f-.

Lo propio hizo la señora Procuradora Fiscal (Laura Monti) al confirma la sentencia del Tribunal de Alzada, pero la CSJN revocó la sentencia de Cámara, en el entendimiento que no corresponde la exención de impuesto a las ganancias.

La Cámara entendió que: "***la cuestión por resolver giraba en torno de determinar si la actora "efectúa actividades que redunden en un 'beneficio público"*** *de acuerdo con lo establecido por el artículo 20, inciso f), de la ley del impuesto y a la resolución general (DGI) 1432/1971.*

Al respecto ***consideró que debe entenderse como entidades de "beneficio público" a las que hacen de "la solidaridad social y de la asistencia la esencia de su finalidad" y que ese concepto "no se altera cuando esta finalidad se circunscribe al beneficio exclusivo de los socios de la entidad****, haciendo de tal manera que los réditos o recursos logrados por el esfuerzo común sean destinados únicamente al beneficio de los socios..." (fs. 395 vta.).*

Agregó a ello que el "exclusivo destino de los réditos al beneficio público, querido por la ley, se cumple estrictamente cuando él está destinado al auxilio de los coasociados, desde que es evidente que, todas la comunidades éticas, en que las partes son una para otra medio y fin recíproco y en que su contenido moral está dado por la acción de buena voluntad y espontaneidad que inspira a todos los consocios, están creadas para subvenir dentro de un sector determinado de la sociedad esa finalidad de beneficio público que la ley protege con su exención..." (fs. 395 vta./396).

Afirmó que "los argumentos expuestos por la actora y las pruebas apartadas demuestran que le corresponde la exención" solicitada, ya que ***si bien "sus actividades ... no están destinadas al beneficio público general, se encuentran encaminadas a coadyuvar en el desempeño profesional de los asociados*** *que la conforman" (fs. 396)*".

La CSJN, al referirse a la noción de beneficio público, a la hora revocar la sentencia de la Cámara, destaca que: "*las consideraciones formuladas sobre ese punto por la Cámara no se adecuan a una correcta interpretación del artículo 20, inciso f), de la ley del impuesto a las ganancias.*

En efecto, tal como resulta de los fundamentos de la sentencia apelada reseñados en el considerando 2 de la presente, ***el a quo afirmó que el concepto de beneficio público no se altera si la finalidad de la asociación "se circunscribe al beneficio exclusivo de los socios de la entidad, haciendo de tal manera que los réditos o recursos logrados por el esfuerzo común sean destinados únicamente al beneficio de los socios****".*

Es fácil advertir que tal inteligencia es palmariamente contradictoria con la noción de entidad de "beneficio público" *que justifica el otorgamiento de la exención del impuesto a las ganancias, en tanto* ***implicaría admitir la dispensa del tributo aunque el único fin perseguido por el ente sea el beneficio de sus propios integrantes***.

De lo expuesto surge que ***el a quo ha resuelto la causa sobre la base de una equivocada interpretación de la norma*** *federal que rige el caso, máxime si se tiene en cuenta el criterio establecido por el Tribunal en los precedentes de Fallos: 197:39 y 321:1660, en el sentido de que* ***para la procedencia de la exención del gravamen se requiere la total ausencia de ventajas de índole económica o lucrativa para los asociados de la entidad demandante***".

En el fallo **"Asociación de Clínicas y Sanatorios Privados de la Provincia de Salta"** de la CSJN de fecha 16/11/2004, el tema sometido a estudio tenía que ver fundamentalmente con los convenios celebrados por la Asociación en nombre y representación de sus asociados.

El Juez de primera instancia entendió que le correspondía a la Asociación, la exención de impuesto a las ganancias, en los términos del art. 20 inciso f) de la LIG -hoy art. 26 inciso f-; pero la Cámara Federal de Apelaciones de Salta revocó la sentencia de primera instancia, entendiendo el Tribunal de Alzada que no corresponde la exención de impuesto a las ganancias.

La CSJN, confirmó la sentencia de la Cámara, sosteniendo que la exención no resulta procedente.

La CSJN, a la hora de revocar la exención de impuesto a las ganancias, destaco que: "*corresponde concluir en que* ***no asiste razón a la entidad actora*** *puesto que la actividad que desarrolla no se adecua a los recaudos exigidos por el art. 20, inc. f, de la ley 20.628 para la procedencia de la exención tributaria cuyo reconocimiento pretende.*

En efecto, la ley previó la exención para asociaciones, fundaciones y entidades civiles de asistencia social, salud pública, caridad, beneficencia, educación e

instrucción, científicas, literarias, artísticas, gremiales y las de cultura física o intelectual.

El a quo puso de relieve sobre la base del examen que efectuó de los elementos probatorios reunidos en la causa la omisión, ***el desinterés y el olvido por parte de la entidad actora en el desarrollo de las actividades de mayor utilidad social mencionadas en su estatuto****.*

Por el contrario, ***la entidad actora centró su actuación en tareas inherentes al giro empresarial de clínicas y sanatorios, tales como la negociación y contratación de servicios en nombre y representación de ellos, y en gestiones tendientes al cumplimiento de esos convenios, en particular, cobro de facturas, liquidaciones retenciones y pagos a socios y a terceros****.*

Es decir, en actividades que como adecuadamente lo señala el a quo respecto de las gestiones encaminadas al cumplimiento de los convenios, cobros de facturas, sus liquidaciones, retenciones, etc. ***exceden la incumbencia de una cámara gremial empresaria****, en tanto* ***hacen al interés individual de cada clínica o sanatorio que podría llevar a cabo por sí mismo tales tareas”****.*

En el fallo **“Cámara de Propietarios de Alojamientos”** de la CSJN de fecha 26/11/2002, se analizó la procedencia de la exención en caso de una entidad gremial.

El Juzgado Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal nº 12, entendió que no la correspondía a la Cámara, la exención del art. 20 inciso f) de la LIG -hoy art. 26 inciso f)-.

La CNACAF revocó la sentencia del juez de primera instancia, resolviendo a favor de la procedencia de la exención.

La CSJN, confirma la sentencia de la Cámara, en el entendimiento de que corresponde la exención de impuesto a las ganancias.

En primer lugar la CSJN, recuerda una antigua sentencia del Cimero Tribunal, cuando dice que “*en primer lugar* ***cabe poner de relieve que la causa "Cámara de la Industria del Calzado" -sentencia del 4/10/1943*** *cuyo sumario se encuentra en Fallos: 197:39- versó sobre la procedencia de la exención al impuesto a los réditos prevista por el artículo 5, inciso f) de la ley 11682.*

Dicha norma, en lo que interesa, eximía de ese tributo a las "entidades de beneficio público o de culto religioso que no persiguiesen fines lucrativos", y sobre la base de ella ***el Tribunal juzgó que bastaba una finalidad lucrativa, aunque fuese indirecta -como la protección o el fomento de los intereses económicos de los asociados- para excluir al peticionario "de la calificación de entidad de beneficio público*** *que persigue".*

Si bien esa norma constituye el antecedente remoto del artículo 20, inciso f) de la Ley del Impuesto a las Ganancias, su texto ha tenido importantes modificaciones. En tal sentido debe advertirse -al margen de que la exención de las instituciones religiosas pasó a estar contemplada en un inciso propio- que a partir del año 1946 (decreto 14338) ***fue abandonada esa genérica referencia a entidades de "beneficio público" -que había suscitado múltiples controversias****- por una enunciación detallada de las asociaciones y entidades civiles beneficiadas con la dispensa del tributo según el objeto que persigan, siempre que cumplan determinadas condiciones.*

De tal manera, si una entidad se ajusta inequívocamente a alguno de los supuestos en los que la ley prevé la exención, y no se demuestran circunstancias que lo desvirtúen o el incumplimiento de otras condiciones exigibles, ***esa exención debe ser reconocida, al margen de la valoración que pueda efectuarse con respecto a si su finalidad es socialmente útil o si no lo es****.*

La indagación sobre si los entes persiguen efectivamente un "beneficio público" conserva actualmente utilidad para los casos en los cuales el objeto o las características de ellos no responden estrictamente a los supuestos expresamente contemplados en la norma para el otorgamiento de la exención, tal como lo consideró el Tribunal en Fallos: 321:1660.

Con tal comprensión, aunque asistiese razón al Fisco Nacional en cuanto niega a la entidad actora el carácter de entidad de bien público, ***la exención resulta procedente porque la ley federal que rige el caso comprende expresamente en la dispensa del tributo a las asociaciones gremiales****, y aquélla reviste ese carácter, sin que resulten revisables ante esta instancia las conclusiones del a quo respecto del cumplimiento de los restantes recaudos exigidos a tal efecto, en tanto se fundan en la apreciación de las circunstancias fácticas de la causa -en principio ajenas a la vía del artículo 14 de la ley 48- y no media un supuesto de arbitrariedad*".

En el fallo **"Fundación el Arte de Vivir"** de la sala III de la CNACAF de fecha 4/7/2019, se analiza si la venta de libros y material de conocimiento, tipifica dentro del concepto de actividad comercial ajena a su objeto social, y por lo tanto susceptible de hacer caer la exención de impuesto a las ganancias, del art. 230 inciso f) -hoy art. 26 incisof)-.

El Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal nº 4, se expidió por el rechazo de la exención.

La CNACAF, a la hora de rechazar la exención de impuesto a las ganancias, entiende que: "***en momento alguno la actora ha explicado****, con atendible grado de precisión,* ***de qué manera el material bibliográfico se vincula con los objetivos, propósitos y técnicas enunciados en el estatuto de la Fundación, de manera tal que coadyuve a su realización****. Tal sería el caso -por citar sólo una hipótesis- en el cual los asistentes a los cursos precisen de la tenencia y/ o lectura del material que la Fundación comercializa.*

En este sendero, juzgo insuficientes las expresiones direccionadas a justificar que "los libros que la Fundación vendió entre 2009 y 2011 se relacionaron con el conocimiento impartido en los cursos ... y sólo se pusieron a disposición en sus sedes...", como que la venta de dicho material "resulte no sólo afín a su objeto social sino también necesaria e imprescindible para el cumplimiento del mismo ", y que "...el ´beneficio público´ que lleva adelante la Fundación ... requieren de un esfuerzo personal que no se agota en la asistencia a los cursos ofrecidos sino también en el trabajo e instrucción diaria, con la necesidad de material de conocimiento que mi mandante pone a disposición..." (extractos de la demanda de fs. 2/43)".

Termina concluyendo la Cámara que: "*El presente razonamiento* ***no significa acoger el axioma propuesto por el organismo fiscal, en el sentido de que "...el 2º párrafo del artículo 20 del inciso f) de la ley prohíbe en su sentido más amplio las actividades comerciales para las fundaciones"*** *(el subrayado el mío); por el contrario, se traduce en una estricta interpretación de los hechos, a la luz del ordenamiento jurídico".*
(..)
A su vez, si se toma como pauta hermenéutica el agregado introducido por la ley 27.430 al segundo párrafo del inciso f) -como lo propicia la recurrente-, el resultado no varía. Nótese que el mismo ***dispone que las actividades industriales o comerciales deben tener relación con el objeto del ente****, y además que los ingresos no superen determinado porcentual de los ingresos totales.* ***En la especie, como se ha visto, se incumple con la primera de esas premisas****.*

Que en razón de lo expuesto, ***concluyo que la Fundación ha llevado a cabo actos de índole comercial ajenos a su objeto social****, lo que deriva en la exclusión del beneficio previsto en el artículo 20 inciso f) de la ley 20.628 (t.o.)*".

En el fallo **"Club Newman Asociación Civil"** de la sala IV de la CNACAF de fecha 25/4/2017, el Club había realizado la venta de lotes.

El Juez de Primera Instancia, entendió que no procedía la exención en el impuesto a las ganancias.

Del estudio del expediente se puede ver que: "***la actora vende lotes de su propiedad sin destinar las ganancias obtenidas de su venta a la satisfacción de su objeto social, sino que reinvierte en la ampliación y/o construcción de los barrios residenciales****, violando las condiciones impuestas por el inc. f, del art. 20 de la ley del impuesto a las ganancias (fs. 1376 de las actuaciones administrativas).*

Se verificó que ***la actora ha encargado la construcción de inmuebles enajenándolos en el marco de la ley 13.512, proyectando la creación de nuevos barrios privados aledaños que no tienen una mínima vinculación con el objeto social especificado en su estatuto****.*
(..)

la actora no niega la venta de lotes de su propiedad con el fin de recaudar fondos para sus gastos, principalmente derivados del fomento de actividades deportivas y ayuda social.

Sin embargo, afirma que ***su actividad concluye ahí, en la venta de los lotes, y luego el barrio residencial es desarrollado por una entidad distinta al Club****. Sostiene que no existe fin de lucro ni hay distribución de utilidades.*

Afirma que ***la actividad inmobiliaria no es habitual y sirve para mantener incólume al club y sus propósitos***".

La CNACAF, entiende que: "***no surge en forma fehaciente que los ingresos obtenidos por las ventas de lotes sean destinados a los fines sociales*** *mencionados en el Estatuto de la actora*".
(..)
"**L*as actividades efectivamente desarrolladas por la entidad actora no se ajustan a la pretendida exención en tanto hacen a su propio interés y el de sus asociados****, con lo cual su finalidad no tiene cabida en los supuestos contemplados por el legislador en la norma que establece la exención tributaria, lo que obsta a su reconocimiento,* ***ello sin perjuicio de que además realice otras actividades sociales, de beneficencia, deportivas o culturales, lo cual no está controvertido***".
(..)
*"**No se discute el carácter de asociación civil del Club Newman ni las tareas de bien público o social que realiza****, sino que en estos autos* ***se evalúa si la venta de lotes y la actividad impugnada por el Fisco excede de la finalidad social y escapa del beneficio de exención*** *que prevé la ley tributaria*".

En el fallo DDT11 03 09 **"Cámara Argentina de Farmacias"** de la sala III de la CNACAF de fecha 6/4/2017, el tema sometido a debate era cobro de facturas por cuenta y orden de sus asociados.

El Juez de Primera Instancia, entendió que no procedía la exención en el impuesto a las ganancias.

En el fallo de la CNACAF, se puede leer: "***la actividad de la Cámara Argentina de Farmacias es, entre otras, realizar en representación de sus asociados y por su cuenta y orden la gestión de las cobranzas de sus créditos con las obras sociales****; cabe subrayar que por ese servicio obtiene ingresos que oscilan entre el 1 y 1,5 % sobre el total facturado por las recetas presentadas al cobro*".

De un detenido análisis de la totalidad de la prueba presentada en autos ***resulta difícil colegir que las actividades de intermediación sean una pequeña parte del total de actividades que realiza la Cámara Argentina de Farmacias****. En este sentido, resultan de cardinal importancia los datos resultantes de la pericial contable, puesto que de este informe surge que en el año 2006 los ingresos por*

intermediación representaron el 71,76% del total obtenido por la actora, en el 2007 el 75,10%, en el 2008 el 76,03% y en el 2009 el 68,50%.

Asimismo, debe tenerse presente que ***estas actividades de intermediación son "actividades comerciales"*** *(Comerciar: Dedicarse a la compraventa o al intercambio de bienes o servicios, confr. www.rae.es, real academia española). Esto pone de manifiesto, como expresa la Sra. Jueza a quo, que la actora* ***ha desarrollado una actividad meramente económica, dejando de lado los fines esencialmente sociales, para realizar con más dedicación las labores tendientes a procurar beneficios económicos para sus asociados***".
(..)
*"****Las actividades de intermediación que realiza la Cámara Argentina de Farmacias son "actividades comerciales", sin lugar a duda****.*

La cobranza que efectúa la Cámara -en nombre de las farmacias asociadas- le permite generar una explotación rentable del servicio ofrecido, de carácter comercial*, que de modo indirecto beneficia a estas últimas, provocando una reducción en los costos operativos de administración, de personal, de gastos de sueldos, etc.* ***De la actuación de la actora se derivan ventajas comerciales que redundan en utilidades económicas indirectas para los asociados****; por todo lo expuesto, queda en manifiesto que* ***la actora ha desarrollado principalmente una actividad meramente económica, dejando de lado las actividades con fines esencialmente sociales, para centrarse en la procuración de beneficios económicos para sus asociados***".
(..)
"*cabe afirmar que la actora no desempeña una actividad que le permita gozar de la exención prevista en el art. 20, inc. f), de la ley de impuesto a las ganancias. En efecto, de una lectura integral de sus normas constitutivas, los actos, situaciones y relaciones económicas efectivamente realizados (confr. art. 2 de la ley 11.683 -t.o. en 1998-) no se aprecia "que no desarrollen actividades comerciales y/o industriales", como lo requiere la normativa y jurisprudencia para poder conceder la exención".*

<u>Dictámenes relevantes en materia de exenciones de entidades sin fines de lucro.</u>

En el **Dictamen (DAT) 16/2007** de fecha 21/2/2007, se analiza la situación de una entidad gremial, con una farmacia sindical, a la luz de la exención del art. 20 inciso f) -hoy art. 26 inciso f)-.

Los funcionarios, concluyen que: "*este servicio asesor concluye que:*

1) ***Las asociaciones sindicales con personería gremial*** *a los efectos de obtener la exención prevista en el artículo 39 de la ley 23551, deberán encuadrar tal dispensa en el artículo 20, inciso b) de la ley de impuesto a las ganancias.*

*2) En cambio, **las asociaciones sindicales sin personería gremial**, podrán obtener el beneficio exentivo previsto en el artículo 20, inciso f) del citado gravamen, luego de que el organismo fiscal evalúe la procedencia de la misma.*

*3) En ambos casos, el beneficio reconoce una limitación, la cual consiste en que **los actos y bienes de las asociaciones sindicales deben estar directamente relacionadas con sus fines específicos** o funciones propias previstas en los artículos 5 y 23 de la ley 23551.*

*4) Por último, el reconocimiento exentivo contemplado en el artículo 20, inciso f) de la ley del gravamen, **no corresponderá si la actividad desarrollada por la entidad del epígrafe se caracteriza como una actividad comercial** que, aun cuando el producido que genera se destine a los fines de la entidad, su realización no es necesaria e imprescindible para concretar su objeto social*".

En el **Dictamen (DAL) 6/2000** de fecha 8/5/2000, se analiza cuales son los sujetos que desarrollando de actividad comercial, ello deriva en la perdida de la exención.

En el dictamen los funcionarios concluyen que:

"*1) El segundo párrafo del artículo 20, inciso f) de la ley del gravamen **resulta de aplicación a las fundaciones, asociaciones civiles sin personería jurídica de carácter gremial** -artículo 46 del CC- **y las entidades gremiales con personería jurídica** amparadas en las previsiones de la Ley 23551.*

*2) El alcance que corresponde acordar al segundo párrafo del inciso f) del artículo 20 de la ley del gravamen es el de **no reconocer la exención a aquéllas entidades cuyo objeto principal consista en una actividad industrial y/o comercial, debiendo definir en cada caso concreto si las mismas llevan a cabo dicha función***".

==========

CAPITULO 8 RENTAS DE PRIMERA CATEGORIA.

El art. 44 de la LIG, enumera las rentas de primera categoría (RENTAS DEL SUELO), salvo que se trate de rentas de tercera categoría.

Primero

La locación de inmuebles urbanos y rurales ya sea en dinero o en especie.

La sublocación de inmuebles urbanos o rurales ya sea en dinero o en especie.

El art. 110 del decreto reglamentario agrega que:

Se debe declarar como ganancias de primera categoría, los alquileres devengados.

Pudiendo deducirse los **alquileres incobrables**.

DEFINICION DE ALQUILERES INCOBRABLES

Debe entenderse como alquileres incobrables, los alquileres adeudados al finalizar los juicios de desalojo y de cobro.

Aclarando que en casos especiales, la AFIP podrá considerar otros índices que evidencien la incobrabilidad de los alquileres devengados.

Ahora bien, en el caso de que luego de imputarse un alquiler como incobrable, se cobrara el mismo, deberá declararse como ganancia en el año en que se cobre.

Segundo

Cualquier especie de contraprestación que se reciba por la constitución a favor de terceros de derechos de usufructo, uso, habitación, anticresis, superficie u otros derechos reales.

El art. 110 del decreto reglamentario agrega que:

La contraprestación recibida debe prorratearse en función del tiempo de duración del contrato.

Tercero

El valor de las mejoras introducidas en los inmuebles, por los inquilinos

En la medida que la mejora constituya un beneficio para el propietario

Y siempre que él propietario no esté obligado indemnizar al inquilino.

Definición de mejoras sobre inmuebles:

El art. 110 del decreto reglamentario agrega que:

Las mejoras deben constituir un beneficio para la propiedad incrementando su valor.

El valor de las mejoras se debe prorratear en función de los años que le resten al contrato de alquiler.

El art. 230 del decreto reglamentario, establece que:

DEFINICION DE MEJORAS

Se reputan como mejoras, y por lo tanto no son deducibles como gasto, a aquellas erogaciones que **no constituyan reparaciones ordinarias** que hagan al **mero mantenimiento del bien**.

Se presume que revisten el carácter de mejoras cuando, **el importe de las mejoras**, en el ejercicio de la habilitación de la mejora, **supere el veinte por ciento (20%) del valor residual del bien**, ajustado de acuerdo con las disposiciones del artículo 63 de la ley (COSTO COMPUTABLE DEL INMUEBLE).

AMORTIZACION DE LAS MEJORAS

Las mejoras, se amortizarán en el lapso de vida útil que le resta al inmueble, a partir del ejercicio de la habilitación de la mejora.

Cuarto

La contribución directa o territorial y otros gravámenes que el inquilino haya tomado a su cargo.

El art. 110 del decreto reglamentario aclara que:

La contribución que menciona la ley es la contribución inmobiliaria, así como los gastos que el inquilino haya tomado a su cargo.

Quinto

El importe abonado por los inquilinos por el uso de muebles y otros accesorios o servicios que suministre el propietario.

Sexto PRESUNCIONES

El valor locativo de los inmuebles que se ocupen para recreo, veraneo u otros fines semejantes.

Definición de valor locativo: (art. 45 LIG)

El art. 110 del decreto reglamentario agrega que:

Debe declararse como renta presunta, el valor locativo de los inmuebles ocupados para recreo, veraneo, u otros fines semejantes, **salvo que arrojen perdidas**.

Séptimo PRESUNCIONES

El valor locativo o arrendamiento presunto de inmuebles cedidos gratuitamente o a un precio no determinado.

Definición de valor locativo: (art. 45 LIG)

El art. 110 del decreto reglamentario agrega que:

Debe declararse como renta presunta, el valor locativo de los inmuebles cedidos gratuitamente o a un precio no determinado.

CASO PARTICULAR DE INMUEBLES EN CONDOMINIO

El art. 108 del D.R. de la LIG, establece que:

La parte de cada condómino será considerada a los efectos del impuesto **como un bien inmueble distinto**.

En el supuesto de inmuebles en condominio ocupados por uno o alguno de los condóminos, no serán computables el valor locativo ni la parte proporcional de las deducciones a que se refiere el artículo 111 de este reglamento, que correspondan a la parte ocupada, con arreglo a los derechos que sobre el inmueble tengan él o los condóminos que ocupan la propiedad.

VALOR LOCATIVO

En **el artículo 45 de la LIG**, se define el concepto de valor locativo.

Se presume, salvo prueba en contrario, que el valor locativo de todo inmueble no es inferior al valor locativo de mercado que rige en la zona donde el bien esté ubicado, conforme las pautas que fije la reglamentación.

Como se puede ver el valor locativo definido por la ley, **admite prueba en contrario.**

Cuando se cedan inmuebles en locación o se constituyan sobre estos derechos reales de usufructo, uso, habitación, anticresis, superficie u otros, por un precio inferior al de mercado que rige en la zona en que los bienes están ubicados, la AFIP podrá estimar de oficio la ganancia correspondiente.

El art. 107 del decreto reglamentario, al referirse al valor locativo, establece que:

Se debe considerar como valor locativo el valor del alquiler que obtendría el propietario si alquilase el inmueble.

ARRENDAMIENTOS EN ESPECIE

En **el artículo 46 de la LIG**, se especifica el tratamiento de los arrendamientos en especie.

Cuando se cobren arrendamientos en especie, se debe declarar como ganancia el valor de los productos recibidos.

Pueden ocurrir dos situaciones:

Que al 31 de diciembre los bienes recibidos se hubiesen vendido.

En tal caso se debe declarar como ganancia, el valor de venta de los bienes recibidos.

Que al 31 de diciembre los bienes se encuentren en stock.

En tal caso se debe declarar como ganancia, el precio de plaza de los bienes al 31 de diciembre.

En el ejercicio en que se vendan, se debe declarar como ganancia, la diferencia entre el precio de venta y el precio de plaza que se declaró al 31 de diciembre del ejercicio en que se recibieron los bienes. Lo cual podrá arroja una ganancia o una perdida.

CESION GRATUITA DE NUDA PROPIEDAD CON RESERVA DE USUFRUCTO

El artículo 47 de la LIG, define el tratamiento de la cesión gratuita de nuda propiedad con reserva de usufructo.

En el caso de cesión gratuita de nuda propiedad de un inmueble, con reserva de usufructo, uso o habitación;

El cedente debe declarar la ganancia que le genere la explotación o el valor locativo, sin deducir importe alguno en concepto de alquileres o arrendamientos, aun cuando se hubiere estipulado su pago.

DEDUCCIONES ESPECIALES DE PRIMERA CATEGORIA

El art. 89 de la LIG, establece que son deducibles los **gastos de mantenimiento** del inmueble.

En el caso de **inmuebles urbanos**, para deducir los gastos de mantenimiento, se puede optar por:

a) Deducir los gastos reales en base a comprobantes.

b) Deducir los gastos presuntos,

En este caso los gastos presuntos de mantenimiento representan el (5%) de la renta bruta del inmueble

El 5% de presunción incluye los gastos de mantenimiento por todo concepto (reparaciones, gastos de administración, primas de seguro, etcétera).

MANTENIMIENTO DE LA OPCION POR 5 AÑOS

Adoptado un procedimiento, (GASTOS REALES o PRESUNTOS), deberá aplicarse a todos los inmuebles y no podrá modificarse por el término de cinco (5) años, contados desde el período, inclusive, en que se hubiere hecho la opción.

NO PUEDEN OPTAR POR LA DEDUCCION DE GASTOS DE MANTENIMIENTO PRESUNTOS

La opción (GASTOS DE MANTENIMIENTO PRESUNTOS) no podrá ser efectuada por aquellas personas que por su naturaleza **deben llevar libros o tienen administradores** que deben rendirles cuenta de su gestión. Solo pueden deducir los gastos reales en función de los comprobantes.

En el caso de los inmuebles rurales, tampoco se puede optar por la deducción de gastos de mantenimiento presuntos. Solo pueden deducir los gastos reales en función de los comprobantes.

DETERMINACION DE LA GANANCIA NETA DE PRIMERA CATEGORIA

El art. 111 del decreto reglamentario, establece que para determinar la ganancia neta, se puede deducir de la ganancia bruta:

a) Los impuestos y tasas que gravan el inmueble, estén pagados o no (contribución inmobiliaria o gravámenes análogos, gravámenes municipales, etcétera).

b) Las amortizaciones de edificios y demás construcciones

Los gastos de mantenimiento

c) Los intereses devengados por deudas hipotecarias

Los intereses contenidos en las cuotas de compra de inmuebles a plazo.

d) Las primas de seguros que cubran riesgos sobre los inmuebles.

REVALUACION DE INMUEBLES CON EFECTO RETROACTIVO

Las diferencias de gravámenes sobre inmuebles, en virtud de revaluaciones con efecto retroactivo, serán imputadas en su totalidad al año fiscal en cuyo transcurso fueran fijados los nuevos valores.

INMUEBLE DESTINADO A CASA HABITACION

No son computables las deducciones correspondientes a los inmuebles destinados a casa habitación (Art. 26 inciso n) de la LIG).

AMORTIZACIONES

En materia de amortización de inmuebles, **el art. 87 de la LIG**, establece que:

La amortización de edificios y demás construcciones sobre inmuebles afectados a actividades o inversiones que originen resultados alcanzados por el impuesto a las ganancias, excepto bienes de cambio,

Será del dos por ciento (2%) anual sobre el valor del edificio o construcción

Para determinar la proporción del edificio o construcción, se tendrá en cuenta la relación existente en el avalúo fiscal o, en su defecto, según el justiprecio que realice el contribuyente.

La amortización deberá practicarse desde el inicio del trimestre del ejercicio fiscal o del año calendario en el cual se hubiera producido la afectación del bien, y hasta el trimestre en que se agote el valor de los bienes o hasta el trimestre inmediato anterior a aquel en que los bienes se enajenen o desafecten de la actividad o inversión.

El importe de la amortización se actualizará en función del procedimiento indicado en el inciso 2) del artículo 88 de la LIG (art. 93 de la LIG -IPC-).

El porcentaje de amortización anual es el 2%

La AFIP podrá admitir la aplicación de porcentajes anuales superiores al dos por ciento (2%), cuando se pruebe fehacientemente que la vida útil de los inmuebles es inferior a cincuenta (50) años y a condición de que se comunique a la AFIP tal circunstancia, en oportunidad de la presentación de la declaración jurada correspondiente al primer ejercicio fiscal en el cual se apliquen.

El art. 112 del decreto reglamentario, a la hora de determinar la amortización de las instalaciones, establece que:

Las instalaciones de los inmuebles cuya vida útil fuera inferior a cincuenta (50) años podrán ser amortizadas por separado, de acuerdo con las normas establecidas en el artículo 88 de la LIG.

SUBLOCACION

El art. 113 del decreto reglamentario, en relación con la sublocación, establece que:

Los contribuyentes que subalquilen inmuebles urbanos o rurales que han tomado en alquiler, determinarán la ganancia neta (DE LA SUBLOCACION), descontando de los importes de la sublocación, la proporción que corresponda a la parte sublocada, de los siguientes gastos:

a) Los alquileres devengados a su cargo, en dinero o en especie.

b) La contribución inmobiliaria y otros gravámenes o gastos que hayan tomado a su cargo.

c) El importe de las mejoras que hayan realizado que queden en beneficio del propietario, en la parte no sujeta a reintegro. Tal importe se distribuirá proporcionalmente de acuerdo con el número de años que le reste al contrato de locación.

La proporción mencionada precedentemente se establecerá teniendo en cuenta la superficie, ubicación en la propiedad, etcétera, de una y otra parte. Si las mejoras a que se refiere el inciso c) afectaran en forma exclusiva o preponderante a una de dichas partes, el monto deducible por tal concepto se fijará tomando en cuenta la real afectación de tales mejoras.

INMUEBLES ADQUIRIDOS DURANTE EL AÑO FISCAL

El art. 114 del decreto reglamentario, en el caso de inmuebles adquiridos en el año fiscal, establece que:

Los contribuyentes que adquieran inmuebles urbanos o rurales en un año fiscal, deberán declarar las ganancias brutas y las deducciones, desde la fecha en que han tenido la posesión, aun cuando no se hubiere celebrado la escritura traslativa de dominio, o desde la fecha de finalización de la construcción.

RENTAS DE PRIMERA CATEGORIA DE FUENTE EXTRANJERA

El art. 136 de la LIG, se refiere a las rentas de primera categoría de fuente extranjera.

INMUEBLES EN EL EXTERIOR DESTINADOS A VIVIENDA PERMANENTE

Se encuentran incluidas en el inciso f) del artículo 44 (VALOR LOCATIVO PRESUNTO), los **inmuebles situados en el exterior** que sus propietarios residentes en el país **destinen a vivienda permanente**, manteniéndolas habilitadas para brindarles alojamiento en todo tiempo y de manera continuada.

INMUEBLES DEL EXTERIOR DESTINADOS A VIVIENDA PERMANTE, A VERANEO, O CEDIDOS GRATUITAMENTE

A efectos de la aplicación de los incisos f) y g) del artículo 44 (VALOR LOCATIVO), respecto de inmuebles situados fuera del territorio nacional, se presume, sin admitir prueba en contrario, que el valor locativo o arrendamiento presunto atribuible a los mismos, no es inferior al alquiler o arrendamiento que obtendría el propietario si alquilase o arrendase el bien o la parte del mismo que ocupa o cede gratuitamente o a un precio no determinado.

La R.G. 4.236 (B.O.08/05/2018), a los efectos del art. 122 de la LIG (DOBLE RESIDENCIA), define que debe entenderse por vivienda permanente:

"*1. Vivienda permanente se refiere al **alojamiento a disposición de una persona humana en forma continuada**, resultando irrelevante el título jurídico que posea sobre la misma, pudiendo tratarse del propietario, usufructuario, superficiario, locatario, comodatario, poseedor o tenedor, entre otros.*

La mencionada caracterización resulta comprensiva de todo recinto que reúna los requisitos mencionados en el párrafo anterior, aun cuando forme parte de un inmueble destinado indistintamente -con carácter principal o accesorio- al desarrollo de actividades comerciales, productivas y/o de cualquier otra naturaleza.

***Quedan excluidos del concepto de vivienda permanente** aquellos alojamientos utilizados en estadías de corta duración por motivos de viajes de placer, negocios, estudios, etc., o con fines de recreo, veraneo o similares*".

<u>Jurisprudencia</u>

En materia de valor locativo presunto de inmuebles, se puede consultar los siguientes fallos:

En el fallo **“Beilison Eduardo Federico”** de la sala “B” del TFN de fecha 12/10/2018, se trataba de la presunción del art. 41 inciso g) (HOY ART. 44 INCISO G), inmuebles cedidos gratuitamente o a un precio no determinado.

De la lectura del fallo se puede ver que la actividad de Beilison y Castro Olga Carmen: “*son personas físicas, cuya actividad principal declarada en los períodos bajo fiscalización es “Composición y Representación de obras musicales y artísticas” y a partir de 10/2008 es “Promoción y Producción de Espectáculos Deportivos”.*”

Veamos al análisis que hace el TFN respecto de cada uno de los inmuebles en discusión:

Respecto del inmueble de la calle Salguero:

“*En cuanto al inmueble de Jerónimo Salguero ... -Piso ...-, la AFIP ha considerado que el contrato aportado no es oponible a terceros por no tener fecha cierta, ello en razón que la fecha de la certificación del escribano interviniente es posterior a los períodos motivo de estas actuaciones. En el caso,* ***la AFIP ajustó el valor locativo por la diferencia entre el total determinado por el Fisco y lo declarado por el contribuyente****.*

En efecto, tal como se observa a fs. 637/639 de las actuaciones administrativas, se trata de una copia de un contrato de locación, certificada por escribano. La fecha consignada en el instrumento es del 2/1/2004, en tanto que la certificación -que sólo se refiere a la certificación de la fotocopia- es del 13/10/2010. La recurrente a fin de validar el alquiler no aportó más prueba que una testimonial ante escribano fechada el 15/08/2013, nunca aportó recibos, formas de pago, ni servicios requeridos por el supuesto inquilino en dicho domicilio. Cabe precisar que tal declaración no es más que una manifestación individual efectuada ante el escribano sin aportar ningún respaldo documental que de certeza sobre los hechos, y que no resulta suficiente para acreditar la autenticidad de la existencia de la locación ni del precio por ella abonado. Por otro lado, no hay que dejar de señalar que no puede atribuirse a dicha modalidad probatoria la misma eficacia que la testimonial prestada ante autoridad competente y la posibilidad de la contraparte de controlar la prueba y efectuar las preguntas que estime pertinentes, asegurándose, así, tanto el derecho de defensa como el principio de contradicción”.

Respecto del inmueble de la calle Charcas:

“*En lo relativo al inmueble de la calle Charcas ... Piso ... Dpto: “..." de la CABA, cabe señalar que* ***al concurrir personal fiscalizador se encontró en el lugar al Sr. Claudio Quartero, por lo tanto no se encontraba desocupado****. La citada persona* ***manifestó entonces que el inmueble funcionaba como sala de ensayo, con instrumentos y todo lo necesario para la labor de músico****. A efectos de acreditar el acondicionamiento del departamento para tal fin, lo que es cuestionable habida cuenta de tratarse de una unidad en un edificio de departamentos, aportó en sede*

administrativa una constatación por notario público (vide fs. 798/802 de los antecedentes administrativos), la que tiene fecha 15/8/2013, esto es, varios años posteriores a los períodos en discusión. De la misma surge que una habitación del inmueble tenía el techo y paredes revestidas -acompañándose copias de fotografías-. De dicha constatación notarial no surge si dichos revestimientos fueran aptos para aislación acústica, ni tampoco da cuenta de la existencia de instrumentos y demás elementos necesarios para la labor de músico como declarara oportunamente el Sr. Quartero. Tampoco aporta la recurrente documentación que pruebe en qué fecha se efectuó el acondicionamiento del ambiente, asimismo omite resaltar que el Sr. Quartero ***manifestó en el acta*** *de fs. 666 ya citada* ***que el inmueble estaba adecuado para pernoctar****.*

Más aún, en oportunidad de declarar ante este Tribunal -fs. 87/87vta. de estos autos- el Sr. Quartero, ***manifiesta tener como profesión la de músico e informa como domicilio precisamente el de calle Charcas ..., piso ... "..." y ratifica que se pernoctaba en el lugar y que actualmente vive en el lugar****.*

Cabe señalar que los dichos del testigo referente al uso del mismo como sala de ensayos, ***no resulta suficiente para desvirtuar los elementos colectados por la fiscalización en las actuaciones administrativas****. En tal sentido cabe aclarar que este Tribunal tiene dicho en reiteradas oportunidades, en consonancia con cita de doctrina jurisprudencial de nuestro Alto Tribunal, que la prueba testimonial en sede fiscal posee un valor probatorio acotado. Al respecto, y entre otros, cabe citar lo señalado por esta Sala in re "Wree Helmuth Tomás" (sentencia del 30/9/2002) donde se dijera "Que, la prueba testimonial en materia fiscal tiene un valor probatorio acotado, frente a otras circunstancias que resultan probadas...Que, las personas deponentes revestían, en varios casos, características de cuasi dependientes, familiares o amigos del actor...Que, al respecto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene inveteradamente resuelto que la prueba para desvirtuar la determinación del Fisco puede ser ampliamente desarrollada "aunque claro está que esa prueba no puede consistir únicamente... en certificaciones de sus propios dependientes...porque de admitirse tal procedimiento, los fraudes fiscales quedarían impunes" (CSJN in re S.I.A. S.A. 06/09/1967).*

Respecto del inmueble de la calla Sarandí:

"*En cuanto al inmueble en la calle Sarandí ... Piso ... Dpto: "..." de la CABA en este caso* ***el mismo contribuyente admite no haber celebrado contrato alguno de locación, es decir el inmueble fue cedido, si bien no gratuitamente, por un monto incierto****, ya que no se aporta documentación fehaciente que permita constatar el monto convenido. En relación a este inmueble no se ha aportado documental alguna que permita determinar la supuesta locación. Frente a este hecho* ***la AFIP ha fijado el valor de mercado de la locación****.*

En efecto, la recurrente ***sólo aportó en sede administrativa una declaración de la Sr. Graciela Adriana Franco ante escribano público*** *en la que manifiesta haber sido inquilina, que no firmó contrato de locación y que se estableció un pago*

mensual de $ 150. Cabe precisar que tal declaración efectuada el 15/8/2013 no es más que una manifestación individual efectuada ante el escribano sin aportar ningún respaldo documental que de certeza sobre los hechos, y que no resulta suficiente para acreditar la autenticidad de la existencia de la locación ni del precio por ella abonado. Por otro lado, como ya se señalara "ut supra" ***no puede atribuirse a dicha modalidad probatoria la misma eficacia que la testimonial prestada ante autoridad competente*** *y la posibilidad de la contraparte de controlar la prueba y efectuar las preguntas que estime pertinentes, asegurándose, así, tanto el derecho de defensa como el principio de contradicción*".

Respecto del inmueble de la calle 51:

"*En cuanto al inmueble en la calle 51 N° ... La Plata que para validar que el inmueble no fue utilizado la recurrente sólo aporta como prueba el testimonio del Sr. Burgos (vide fs. 808/809 de los antecedentes administrativos) manifestando que era el encargado de hacer los pagos que afectaban a la propiedad -gastos de mantenimiento y conservación-* ***sin especificar la razón de ello y que nunca fue ocupado el inmueble****. La recurrente* ***no aportó las facturas de consumo de ese inmueble que demuestre que no fue utilizado****. Cabe señalar que* ***la declaración del Sr. Burgos fue realizada ante escribano, con la misma modalidad que las anteriormente tratadas****, siendo merecedora de las mismas observaciones.*

Por último cabe hacer referencia a la testimonial ofrecida del Sr. Martín Leonardo Vázquez, la que luce a fs. 198 y en la que respondiera a las preguntas que se le efectuaran a tenor del pliego de interrogatorio que luce a fs. 196. Cabe señalar que allí se le requiere por un inmueble sito en la calle Salguero ..., pisos ... de CABA como respecto del ubicado en Gorriti ..., los que no guardan relación alguna con lo que aquí se está tratando".

En relación con el valor locativo presunto de los inmuebles el TFN entiende que:

"*Ahora bien en cuanto a los agravios de la recurrente referidos a las valuaciones que dan sustento a la determinación, la circularización efectuada a la inmobiliaria Tizado Propiedades S.A., fue recibida en el domicilio de la misma la que consta a fs. 568 del cpo. Ppal.* ***La nota respondiendo a lo requerido fue recibida por correo con sobre membretado de la firma*** *(fs. 576 del cpo. Ppal) y hoja con membrete firmada con el Sr. Tizado (coincidente el apellido con el nombre de la sociedad) y N° de documento del mismo.*

En cuanto a Toribio P. de Achával y Cia. S.A., la citación fue entregada en el domicilio de la inmobiliaria y recibida por el Sr Mateo García en su carácter de Gerente con identificación de documento según consta a fs. 570 del cpo. Ppal, siendo ***la respuesta recibida vía postal con sobre identificatorio de dicha sociedad y firmada por la misma persona que recibiera personalmente la requisitoria****.*

Cabe señalar que ***los valores de los inmuebles se determinan por metro cuadrado y zona manteniendo siempre un piso, aumentando su valor en caso de tratarse de inmuebles de mayor categoría****. En este caso se solicito un "valor locativo estimado" de acuerdo a los metros cuadrados y ubicación del inmueble por ejercicio anual Respecto del Colegio de Martilleros y Corredores Públicos de la Plata, consta a fs. 573 dorso la recepción oficial de dicho Colegio. En este caso* ***la respuesta fue enviada vía correo, en sobre con membrete*** *que se adjunta a fs. 585 cpo. Ppal.* ***La nota está firmada por el Secretario General con sello identificatorio de Dpto. Judicial de la Plata, Colegio Martilleros y Corredores Públicos****.*

En dicha nota el mismo Colegio de Martilleros (quien registra a los martilleros actuantes) ***indica que fue designado el Martillero Santiago López Akimenco para producir el informe****. En los informes queda claro que* ***el valor es "estimado" pero se especifica que se contempla para su valuación el entorno, es decir, la ubicación y los metros cuadrados, relacionándose con inmuebles de características similares en la zona bajo análisis***".

En función de ello el TFN, concluye que:

"*Que por todo lo expuesto, resulta válido el procedimiento seguido por el Fisco Nacional para estimar el valor locativo presunto, tal como lo disponen los artículos 41 y 42 de la ley del impuesto como así también el artículo 56 de su decreto reglamentario*".

En el fallo **"Petrucci Anselmo"** de la sala "C" del TFN de fecha 11/07/2007, se trataba de la presunción del art. 41 inciso g) (HOY ART. 44 INCISO G), inmuebles cedidos gratuitamente o a un precio no determinado.

Del relato de los hechos de la causa, se puede ver que: "*el contribuyente* ***poseía en condominio con su hermano en la proporción de un 50%*** *los siguientes edificios, a saber: 1) Avda. 1 entre Paseo 110 y 111, 2) Avda. 3 entre Paseo 145 y 146 y 3) Avda. 5 y Paseo 125;* ***todos ellos en la localidad de Villa Gesell****, Provincia de Buenos Aires. Aclara que todas las propiedades fueron siempre declaradas por su parte en todas las declaraciones juradas que corresponden a los períodos mencionados.*

Destaca que ***el Fisco pretende determinar una renta de primera categoría*** *en el impuesto a las ganancias -****Rentas de Inmuebles mayor a la declarada por su parte, basándose para ello en un valor locativo presunto*** *derivado de lo que considera un insólito procedimiento de consulta a avisos clasificados de alquiler de inmuebles por temporada*".

Del análisis del TFN, se puede ver:

"*Que la primera de las cuestiones traídas a sentencia se refiere a la atribución de un* ***valor locativo presunto*** *a los inmuebles que el apelante tiene en condominio con su hermano, por los períodos cuestionados por el Fisco,* ***sobre la base de información extraída de avisos clasificados aparecidos en periódicos de circulación masiva referidos al alquiler de unidades habitacionales en la aludida zona de veraneo****.*

Que ***el procedimiento adoptado por el Fisco no resulta ajustado a derecho*** *en función de que* ***el mismo debió referirse indubitablemente a la locación de los inmuebles*** *poseídos por la recurrente,* ***sobre la base de la verificación de circunstancias reales referidas a los mismos, tales como su real ocupación por terceros****,* ***los períodos de dicha ocupación****,* ***el ofrecimiento de los mismos en alquiler mediante avisos aparecidos en periódicos o mediante su oferta por parte de empresas inmobiliarias****,* ***el consumo de servicios públicos, y otros indicios que permitieran inferir razonablemente su cesión en locación*** *y su arrendamiento temporario.*

Que cabe observar que ***las presunciones legales, de aplicación restrictiva****, no pueden referirse a generalizaciones improcedentes ni constituir un instrumento que pueda ser tomado con ligereza por parte del Fisco, sino que por el contrario,* ***deben basarse en inferencias referidas a la real situación del contribuyente*** *exteriorizada ésta por parámetros objetivos de los cuales pueden derivarse consecuencias con relevancia fiscal.*

Que en el caso traído a sentencia, ***la acción del Fisco se limitó solamente a la observación en general del mercado inmobiliario en la zona de Villa Gesell sin ninguna referencia particular o especial a la situación del contribuyente****.*

Que a mayor abundamiento corresponde destacar que ***de la pericia contable los peritos de ambas partes coinciden en señalar que "si se tiene en cuenta el porcentaje de unidades vendidas, se desprende que el ánimo empresario fue de construcción del edificio para su posterior venta y no para la obtención de renta*** *por " -fs. 97- conclusión ésta referida a los períodos fiscales 1996, 1997 y 1998, por lo que* ***la posición del Fisco resulta tanto más vulnerable, dado que omitió apreciar esta característica de la actividad de la recurrente****.*

Que por otra parte el valor locativo presunto corresponde aplicarlo de acuerdo con expresas disposiciones legales en los casos de inmuebles ocupados por sus propietarios para recreo o veraneo o cuando los mismos hayan sido cedidos gratuitamente o a un precio no determinado y ***no, como lo pretende el Fisco, en aquellos casos en que los inmuebles hayan sido edificados para su posterior venta****.*

Que por consiguiente, en el punto analizado, ***corresponde revocar la resolución*** *apelada con costas*".

En materia de mejoras realizadas por el inquilino no sujetas a indemnización y de valor locativo presunto de inmuebles, se puede consultar los siguientes fallos:

En el fallo **“Reynoso Pedro Alberto”** de la sala “D” del TFN de fecha 16/07/2004, se trataba de las presunciones del art. 41 incisos c) y g) (HOY ART. 44 INCISOS C) Y G), mejoras realizadas por el inquilino no sujetas a indemnización e inmuebles cedidos gratuitamente o a un precio no determinado.

Se trata de un inmueble en condominio con su hermano ubicado en Avellaneda y Chile, San Fernando, Provincia de Buenos Aires, donde se encuentra la administración y el local de venta del Supermercado San Cayetano perteneciente a la firma Reynoso Hnos. e Hijos SA de la cual el Sr. Pedro Alberto Reynoso es vicepresidente.

En primer lugar, el TFN analiza la cuestión de las mejoras

“*el recurrente expresa en su escrito de apelación que las inversiones efectuadas en el inmueble no siempre se traducen objetivamente en un aumento del valor de dicho bien y que pueda ser considerado como una ganancia para su propietario, alegando que ello no ha sido probado por la DGI y a tales fines ofrece prueba pericial técnica la que es producida a fs. 73/88 de autos.*

En la determinación recurrida se indica que los importes consignados bajo el concepto de "mejoras", responden a construcciones realizadas en el inmueble mencionado de acuerdo con la información suministrada por la sociedad anónima a la inspección actuante.
(..)
En el caso de autos, ***surge de la pericia técnica*** *presentada que los planos de las denominadas* ***"mejoras" efectuadas en el inmueble sólo cuentan con una aprobación municipal provisoria*** *extendida el 5/5/1989 (fs. 77) y* ***no se encuentran incorporadas a la valuación catastral del inmueble*** *(fs. 79/79 vta.), por lo que el carácter de permanente de tales mejoras -aludido en la ley- no ha quedado debidamente acreditado. Tal circunstancia se recoge* ***en la conclusión a que arriba la perito ingeniera designada a propuesta del Fisco Nacional, quien manifiesta no poder determinar si las obras realizadas aumentaron la valuación del inmueble*** *(fs. 79 vta.).*

No obstante, siendo que el aquí recurrente ***es copropietario locador del inmueble en el que se efectuaron las mejoras y a la vez integrante del Directorio de la sociedad anónima locataria que las efectuó****,* ***no puede aquél aducir ahora que las mismas no lo beneficiaban, porque esa forma de inversión se ha convertido a la postre en la modalidad de pago consentida por ambas partes por el uso del inmueble****.*
(..)
No obstante, otra es la solución del reglamento (artículo 62 del decreto 1344/1998) ACTUAL ART. 113 DEL D.R. *-en orden al método del devengado para las ganancias*

de la 1ª categoría- ya que dispone distribuir proporcionalmente el valor de las mejoras de acuerdo con los años que restan para la expiración del contrato, computándose el importe resultante como ganancia bruta de cada año y en caso de no existir contrato o desconocerse el importe que se agregará a la ganancia bruta del inmueble, la administración tributaria fijará el procedimiento a adoptar en cada caso (artículo 59, inciso f] decreto reglamentario). Y es notorio que la referida administración en momento alguno fijó un procedimiento reglado para resolver el caso.

Para determinar el importe reclamado, el Fisco se basó en la información brindada por el apoderado del apelante *a fs. 319 del Cuerpo Principal II de las actuaciones administrativas* ***y en el resultado de la minuciosa y extensa circularización efectuada a distintos proveedores de materiales de construcción por los verificadores intervinientes*** *(act. adm. Cuerpos Circularización Sociedades I a V),* ***debiendo señalarse que el monto informado ante la inspección por el recurrente es mayor que aquel al que arriba el perito de la parte actora*** *a fs. 86 vta./87. En el informe final de inspección (act. adm. Cuerpo Principal III, fs. 518/530), se señala haberse constatado que* ***en el Libro de Inventarios y Balances de la locataria Reynoso Hnos. e Hijos SA, no se encuentran activados importes vinculados con el inmueble*** *bajo análisis (fs. 521) y que las amortizaciones del mismo juntamente con las de las mejoras adicionadas, habían sido tenidas en cuenta en función de la vida útil restante al reliquidarse el impuesto.*

Esta información demuestra que se ha seguido un procedimiento simétrico. Mientras ***la sociedad anónima locataria destina a gastos las inversiones efectuadas en la construcción, el Fisco considera a esos importes como renta gravada en cabeza de los propietarios****. Lo que no surge del citado informe de inspección, es el cálculo del valor de las mejoras incorporadas a la base imponible del actor, reformulada por la inspección actuante. No obstante, por los elementos acompañados* ***se advierte que dichos importes, considerados como renta gravada en los años 1997 y 1998, no merecieron reparos del contribuyente al formular el descargo de la vista*** *(act. adm., Cuerpo Principal III, fs. 584/590), circunstancia que se reitera en el recurso presentado ante esta instancia (expediente principal, fs. 19).*

Teniendo en cuenta el desarrollo del análisis que antecede y la mencionada ausencia de agravios, ***corresponde confirmar en este aspecto el criterio fiscal***".

En segundo lugar, el TFN analiza la cuestión del valor locativo presunto

"*El organismo recaudador también determinó que corresponde la aplicación del tratamiento de valor locativo o arrendamiento presunto de inmuebles cedidos gratuitamente, en el caso del inmueble donde funciona la firma Reynoso Hnos. e Hijos SA.*
(..)

Que en el caso de autos, ***el domicilio fiscal del contribuyente ubicado en Avellaneda y Chile, San Fernando, Pcia. Buenos Aires, corresponde a la administración y punto de venta de los Supermercados San Cayetano perteneciente a la firma Reynoso Hnos. e Hijos SA de la cual el Sr. Pedro Alberto Reynoso -vicepresidente de dicha sociedad-, es copropietario de dicho inmueble junto con su hermano****. que en el informe final de inspección (fs. 518/527) surge que la fiscalización constató que* ***en la planta baja del inmueble funciona el local de ventas y estacionamiento del supermercado****, contando también con* ***un galpón que se usa como depósito de mercaderías****, entendiendo por ello que corresponde el tratamiento establecido en el artículo 41, inciso g) de la ley del tributo.* HOY ART. 44 INCISO G)

*Que para determinar el valor locativo presunto el Fisco se basó en lo previsto por el artículo 42 de la ley (*HOY ART. 45) *que en su párrafo 1 establece que: "se presume de derecho que el valor locativo de todo inmueble urbano no es inferior al fijado por la Administración General de Obras Sanitarias de la Nación o, en su defecto, al establecido por las Municipalidades para el cobro de la tasa de alumbrado, barrido y limpieza. A falta de estos índices, el valor locativo podrá ser apreciado por la Dirección General Impositiva".*

Asimismo cuando se trata de inmuebles poseídos en condominio, como ocurre en este caso, por aplicación del artículo 57 del decreto 1344/1998 (HOY ART. 108)*, la parte de cada condómino será considerada a los efectos del impuesto como un bien inmueble distinto, en concordancia con la segunda parte del artículo 59, inciso b) del citado decreto reglamentario* (HOY ART. 110 INCISO B)*.*

Que sobre este punto, conforme con el análisis efectuado en el precedente consid. VI, ***surge con meridiana claridad que no existe la cesión gratuita que invoca el Fisco Nacional para sustentar la procedencia de la figura a que se refiere el artículo 41, inciso g)*** (HOY ART. 44 INCISO G) ***antes citado, toda vez que la locación del caso es onerosa y con pago en especie, representado por las "mejoras"****.*

Por ello, ***la determinación apelada grava reiteradamente el mismo hecho imponible en los dos períodos fiscales, una vez en forma directa por conocimiento cierto de la materia sujeta a imposición y otra en forma presunta, aplicando la norma del citado inciso g)****, cuando según se ha visto, se trata de la misma figura.* ***En razón de no ajustarse a derecho el procedimiento aplicado, cabe revocar el criterio utilizado en la ocasión por el Fisco Nacional***".

En el fallo **"Reynoso José"** de la sala "V" de la CNACAF de fecha 04/09/2006, se trataba de las presunciones del art. 41 incisos c) y g) (HOY ART. 44 INCISOS C) Y G), mejoras realizadas por el inquilino no sujetas a indemnización e inmuebles cedidos gratuitamente o a un precio no determinado.

La CNACAF, a la hora de revocar la sentencia del TFN, entiende que:

"*el Tribunal Fiscal consideró a la cesión del inmueble ubicado en la calle Avellaneda y Chile, San Fernando, Provincia de Buenos Aires, como una cesión onerosa con pago en especie representado por las mejoras.*
(..)
tal como destaca el Fisco Nacional, y sostuviera el Tribunal Fiscal, el apelante ***al contestar la vista*** *del artículo 17 de la ley 11683 (t.o. 1998 y sus modif.), al referirse a las mejoras efectuadas en el inmueble,* ***sostuvo que él no recibía ningún beneficio como consecuencia de la realización de dichas mejoras****.*

Que, al ser ello así, resulta que ***no puede afirmarse que en el caso existiera una cesión onerosa con pago en especie representado por las mejoras cuando el mismo contribuyente sostiene que no obtuvo beneficio alguno de las mejoras****.*

Que no obsta a lo expuesto el hecho de que ***por un lado grave la renta del presunto valor locativo de la cesión a título gratuito del inmueble*** *y,* ***por otro, la renta de las mejoras****, dado que el artículo 59 del decreto reglamentario 1344/1998* (HOY ART. 110)*, al establecer el modo de determinar la ganancia bruta de los propietarios de bienes raíces a que se refiere el artículo 41 de la ley* (HOY ART. 44)*, dispone que* ***deberán sumarse, entre otros, los alquileres y arrendamientos*** *-en el inciso a)-* ***y el valor de las mejoras*** *introducidas en los inmuebles -en el inciso f)-.*

Que todo lo hasta aquí dicho, sumado a la falta de fundamentos del decisorio del a quo sobre porqué considera la cesión del caso como onerosa con pago en especie representado por las mejoras, son suficientes para ***revocar lo resuelto por el Tribunal Fiscal*** *en este punto*".

Por lo tanto. la CNACAF, entiende que corresponde declarar como renta el valor de las mejoras realizadas por el inquilino que no están sujetas a indemnización, y también corresponde declarar como renta presunta el valor locativo por haber cedido el inmueble en forma gratuita.

En el fallo **"Sansevich Cosme A"**, de la sala "C" del TFN de fecha 28/04/2005, se trataba de mejoras realizadas por el inquilino no sujetas a indemnización.

Del relato de los hechos de la causa se puede ver que la determinación de oficio corresponde a:

"*al Sr. Sansevich Cosme Arnaldo impuesto a las ganancias por el período 1996, 1997,1998 y 1999; y al Sr. Jozami Mario Alberto José, los períodos fiscales 1996,1997 y 1998.*
(..)

Manifiesta que del inmueble sito en la calle 1° de Mayo 2820/32 - Santa Fe, es condómino en un 25%, su esposa posee otro 25% de la propiedad y el restante 50% es del Sr. Jozami.

Luego de describir el inmueble mencionado, señala que la primera cláusula del contrato de locación autorizaba a la locataria a realizar mejoras bajo las siguientes condiciones: a) Si eran estructurales -que puedan ser retiradas sin afectar la estructura del inmueble- quedarían a la extinción del contrato en propiedad de la parte locadora, y b) Si eran removibles serían retirados por la locataria.

Sostiene que el término original del contrato era de 60 meses, haciendo, la locataria, uso de la opción, con anterioridad a la determinación de oficio, de extenderlo por otro período de igual duración, venciendo por lo tanto el 15.02.2006.

Afirma que el locatario realizó diversas obras sobre el inmueble, las que hasta la fecha no se encuentran habilitadas por la Dirección de Edificaciones Privadas de la Municipalidad de la Ciudad de Santa Fe".

Al definir las mejoras que constituyen renta gravada en el impuesto a las ganancias, el TFN entiende que:

"*corresponde en esta instancia resolver de las obras efectuadas sobre el inmueble, cuales pueden imputarse como mejoras que incrementen el valor del mismo.*

Que al respecto la única prueba ofrecida, tanto en la etapa administrativa como en la presente instancia, por la apelante para intentar desvirtuar las pautas seguidas por el Fisco es ***una pericia técnica****.*

Que en la pericia efectuada en esta instancia (fs. 155/162) ***los expertos dividen las obras efectuadas en las siguientes seis categorías****: a) Trabajos previos y adicionales, b) Trabajos de mantenimientos, c) Trabajos y elementos para operatividad de la firma, d) Elementos removibles sin afectar la estructura, e) Elementos no removibles sin afectar la estructura, y f) Elementos no removibles sin afectar la estructura que no incrementan el valor del inmueble.*

Que en el informe practicado, ***los expertos consideran que sólo los elementos no removibles sin afectar la estructura, son los que podrían incrementar el valor del inmueble****.*

Que debe destacarse que el Fisco presentó impugnación de la pericia, por discrepar con ciertas conclusiones arribadas por los peritos, y solicitando que se desestime su valoración al dictar sentencia (fs. 167/170vta.)

Que en esta presentación el organismo fiscal no comparte que no se hayan incluido en el monto de las mejoras, los conceptos imputados a "elementos removibles sin afectar la estructura" y a "elementos no removibles sin afectar la estructura que no incrementarían el valor del inmueble"

Que en este sentido corresponde analizar cada una de las obras incluidas, por los peritos, en las categorías cuestionadas.

Que para ello ***cabe remitirse a la cláusula décima del contrato de locación que es la que regula que modificaciones quedarán en propiedad de la locadora y cuales no****.*

Que dicha cláusula establece: "Queda autorizada la parte LOCATARIA a realizar todas las modificaciones estructurales y de instalación de sus oficinas que fueren necesarias, para lo cual alquila la misma. ***Las modificaciones (mejoras) que introduzca la parte LOCATARIA y que integren física y estructuralmente el inmueble, como ser las instalaciones sanitarias, las ventanas, los techos, quedarán de propiedad de la parte LOCADORA a la extinción del presente contrato de locación****.*

El resto de las mejoras, como ser los sistemas de aire acondicionado, los sistemas telefónicos, las mamparas, los muebles, es decir todo aquellos objetos removibles, sin daño al inmueble, serán de exclusiva propiedad de la parte LOCATARIA, y retirados en tal oportunidad" (fs. 46/48 de los a.a. – Cuerpo Principal Impuesto a las Ganancias - Contribuyente Sansevich).

Que siguiendo las presentes pautas ***se consideran como mejoras, de las obras incluidas en la categoría "Elementos removibles sin afectar la estructura"*** *las siguientes (según numeración dada en la pericia): Obra civil básica: 18, 26, 30, 31, 32, 35, 37, 38, 46, 48, 50, 51,57, 59, 61, 63 y 70; Obra complementaria 4A: 14, 16, y 21.*

Que resta resolver sobre si los trabajos incluidos en la columna "Elementos no removibles sin afectar la estructura que no incrementarían valor", efectivamente crean o no valor en la propiedad.

Que vale remarcar, sin perjuicio del posterior análisis sobre cada una de las obras de la categoría bajo estudio, que de la pericia tampoco llega a comprenderse algunas conclusiones de los peritos, por ejemplo que el uso del pisoducto construido (elementos destinados a alojar cableado de computación y telefonía), este limitado a la actividad de la firma, cuando hoy en día estas necesidades son inherentes a la mayoría de las actividades comerciales o, en el mismo sentido por que la nivelación de un piso existente no crea valor a la propiedad (fs. 158).

Que tomando en cuenta las pautas establecidas en la cláusula décima antes transcripta y luego de un análisis pormenorizado de las obras, ***se concluye que de la categoría bajo análisis las obras que no revisten el carácter de mejoras son las siguientes*** *(según numeración dada en la pericia): Obra Civil Básica: 47 y 52; Obra complementaria N°2: 1 (el Fisco tampoco la había considerado); Obra Complementara 4A: 11 y 15.*

X. Que resta referirse sobre si el monto atribuible a mejoras que incrementan el valor del inmueble han sido correctamente prorrateados.

Que el inc. f) del artículo 59 (HOY ART. 110 INCISO F) *del decreto reglamentario del impuesto a las ganancias establece que el valor de las mejoras introducidas en los inmuebles por los arrendatarios o inquilinos, en la parte que no estén obligados a indemnizar y que realmente constituyan un beneficio para la propiedad acrecentando su valor, se distribuirán proporcionalmente de acuerdo a los años que resten para la expiración del contrato.*

Que ***el Fisco prorrateó las mejoras determinadas en función del plazo original establecido en el contrato de locación -60 meses****- (fs. 76 de los a.a. Cuerpo Principal Ganancias - Contribuyente Sansevich).*

Que la apelante considera que el prorrateo debió realizarse en función de toda la duración del contrato -120 meses- atento a que la locataria tomo la opción de prorroga con anterioridad a la determinación de oficio.

Que ***la locataria ejerció la opción por la totalidad de los plazos según la segunda cláusula del contrato de locación el 02.11.1999*** *(fs. 70 de los a.a. - Cuerpo Determinación de Oficio, Contribuyente Sansevich).*

Que ello así ***la finalización de la obra fue anterior a que se haya ejercido la opción*** *(fs. 34 de los a.a. - Cuerpo Auxiliar N° 1 Impuesto a las Ganancias, Contribuyente Sansevich),* ***pudiéndose entender que las mejoras obtenidas por las obras proyectadas deben quedar acotadas al plazo original de 60 meses por el cual se había firmado el contrato***".

<u>Dictámenes</u>

En materia de deducción de gastos de un inmueble que no estuvo al quilado, se puede consultar el siguiente dictamen de la AFIP.

En el **Dictamen (DAT) 41/2004** de fecha 30/06/2004, se analiza la deducibilidad de los gastos de un inmueble que no estuvo alquilado.

De los antecedentes del dictamen se puede ver que se trata de:

"***la deducibilidad de los gastos (expensas, gas, luz, etc.) y amortizaciones*** *de* ***un inmueble*** *de una persona física* ***que durante el año 2002 no estuvo alquilado, habiendo declarado ingresos de alquiler del inmueble en años anteriores***.

En el dictamen se hace referencia a los art. 17 y 80 de la ley de impuesto a las ganancias (HOY ART. 23 Y 83), es decir a los gastos necesarios para obtener

mantener y conserva la fuente; y a los gastos necesarios para obtener mantener y conservar ganancias gravadas.

A la hora de resolver la cuestión de fondo los funcionarios, entienden que:

"*Es de advertir que la norma establece una* ***relación de causalidad entre la obtención de la ganancia y la deducción del gasto****.*
(..)
En el presente caso ***no hubo ingresos durante el año 2002, ni a título oneroso - artículo 41, inciso a)- ni gratuito*** *en cuya situación correspondería aplicar el artículo 41, inciso g) de la ley.* (HOY ART. 44 INCISO A) Y ART. 44 INCISO G)
(..)
Conforme a las normas expuestas se advierte que ***para deducir los gastos vinculados con la obtención de la renta que se trata debe determinarse primeramente la ganancia bruta que consiste en los alquileres devengados, y en consecuencia no habiéndose generado ingresos gravados de primera categoría incluidos en el artículo 41 de la ley*** (HOY ART. 44) ***no corresponde la deducción de gasto alguno****.*

Respecto de la amortización de inmuebles el artículo 83 (HOY ART. 87) *regula el cálculo de la misma y establece que se trata de inmuebles afectados a actividades o inversiones que originen resultados alcanzados por el impuesto, y el período a amortizar es desde la afectación hasta su agotamiento, enajenación o desafectación. En el caso* ***como hay desafectación no corresponde deducción de importe alguno en concepto de amortización****.*

Acerca de ***los gastos mencionados en la consulta de luz y gas, cabe señalar que en el supuesto que el inmueble hubiera estado en uso y hubiera generado rentas gravadas, los mismos representarían consumos del locatario y por lo tanto no deducibles para el titular del inmueble locado****.*

En conclusión, compartiendo la opinión del Departamento de [...] ***se entiende que no corresponde deducción alguna de gastos relacionados con un inmueble que no estuvo alquilado durante un período fiscal completo***".

En materia de alquileres percibidos por adelantado, y arrendamientos percibidos en especie, se puede consultar el siguiente dictamen de la AFIP.

En el **Dictamen (DAT) 62/2002** de fecha 28/06/2002, se analiza el caso de alquileres percibidos por adelantado, mediante la entrega de un inmueble.

Del relato de los hechos se puede ver que:

"*Sobre el particular y en el marco de la verificación efectuada y no conformada por el contribuyente, se observó un* ***contrato de locación celebrado con el Banco***

X.X. de fecha 12-05-93 con vigencia desde el 01-05-93 hasta el 30-04-02 -108 meses-*, de donde surge que se dio en locación un inmueble, habiendo recibido en el mismo año y en pago por la totalidad de los alquileres otro inmueble, el que fuera incluido patrimonialmente por el contribuyente en su declaración jurada correspondiente al período fiscal 1993, declarando asimismo y a los efectos de equilibrar su ecuación patrimonial una renta no gravada.*

Aclara al respecto, que ***el monto mensual de la locación se fija en la suma de $ 6.000****, conviniendo las partes la cancelación por adelantado de los alquileres a devengar hasta la expiración del contrato precitado, pero a un valor de $ 5.381,79 por mes, es decir con una quita de aproximadamente el 10,30% sobre el importe original.* ***Dicho monto total que asciende a la suma de $ 581.233 es cancelado contra la entrega en propiedad de otro inmueble***".

A la hora de resolver la cuestión de fondo los funcionarios sostienen que:

"*De las normas transcriptas,* ***se desprende en primer término que los aludidos ingresos constituyen ganancias de primera categoría, cobrados en especie, correspondiendo su imputación por el método de lo devengado****.*

En tal sentido, ***se entiende que la circunstancia de que el contribuyente por la locación de un inmueble, haya recibido en pago por la totalidad de los alquileres otro inmueble -por adelantado-, en nada modifica la naturaleza propia del sistema de lo devengado*** *el que en principio requiere que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del rédito*".

Para finalmente concluir que:

"*En consecuencia,* ***este servicio asesor interpreta que los ingresos obtenidos atinentes a varios períodos fiscales, nos permiten considerar que tales ingresos se van a ir devengando con el transcurso del tiempo, proporcionalmente, en cada uno de los ejercicios que abarquen dichos ingresos, no pudiendo los mismos ser imputados totalmente al ejercicio en que sé efectivizó el cobro por adelantado****, atento no haberse producido en dicho ejercicio los referidos hechos sustanciales generadores de los mismos.*

Por último y ***con relación al artículo 43*** (HOY ART. 46 ARRENDAMIENTO EN ESPECIE) ***de la ley del gravamen, se interpreta que el mismo no es de aplicación al presente caso, atento tratar sobre el concepto de arrendamiento (generalmente relacionado con terrenos rurales)*** *y no referenciar en forma específica a pagos efectuados por adelantado*".

En materia de alquileres percibidos en un edificio en propiedad horizontal, por la instalación de una entena de Telefonía en la terraza del edificio, se puede consultar el siguiente dictamen de la AFIP.

En el **Dictamen (DAT) 18/2010** de fecha 20/04/2010, se analiza el caso de alquileres percibidos por la instalación de una antena de telefonía en la terraza del edificio.

Del relato de los hechos del dictamen se puede ver que:

"*consulta si las rentas provenientes del* ***alquiler del espacio ubicado en la terraza del edificio a la firma Telefónica XX para la instalación de una antena y equipos utilizados para la trasmisión de ondas de telefonía móvil****, se encuentran alcanzadas por el Impuesto a las Ganancias.*

A su vez requiere conocer si la falta de mención en las resoluciones generales que tratan sobre retenciones del referido gravamen constituyen una exención tácita, o solo se refieren a la aplicabilidad del régimen de retenciones, con lo cual la empresa locataria queda libre de efectuarlas, pero no así el Consorcio de Propietarios en cuanto a presentar sus DDJJ y abonar el impuesto resultante.

Al respecto, destaca que ***el Consorcio se vincula a un edificio de viviendas reglamentado bajo el régimen de la Ley de Propiedad Horizontal****, por lo tanto, de una entidad civil sin fines de lucro,* ***utilizándose las rentas provenientes de dicha locación para solventar los gastos comunes del edificio y que en ningún caso se distribuyen entre los consorcistas***".

Al analizar la cuestión de fondo en primer lugar se hace mención a la normativa aplicable, a saber:

"*desde la órbita tributaria, cabe mencionar lo dispuesto a través del primer párrafo del Artículo 57* (HOY ART. 108 DEL D.R. DE LA LIG*) del Decreto Reglamentario de la ley del gravamen, en donde se prevé, respecto de las rentas de primera categoría, que "****La parte de cada condómino será considerada a los efectos del impuesto como un bien inmueble distinto****""*.

En función de lo expresado se dijo que se puede "...inferir que ***serán los condóminos, considerados individualmente, quienes deberán declarar las rentas derivadas de la explotación de los espacios comunes pertenecientes al consorcio****, en la proporción que les corresponda de acuerdo a la superficie de sus respectivas unidades".*"

En segundo lugar, remiten al Dictamen (DAT) 75/2001, recordando que:

"*Sintetizando y volviendo a lo expresado en el* ***Dictamen Nº 75/01 (DAT)****, la interpretación brindada por esta asesoría es que* ***las personas físicas o jurídicas integrantes del consorcio de propietarios, son quienes resultarán contribuyentes del tributo por el eventual alquiler de espacios comunes****, razón por la cual correspondería -en principio- que se aplique sobre los mismos la retención dispuesta en el inciso b) del Anexo II de la Resolución General N° 830,*

sus modificatorias y complementarias, -Alquileres o arrendamientos de bienes muebles o inmuebles".

Puntualmente respecto del régimen de retención de la R.G. 830 destacan que:

"*En cuanto a dicho régimen de retenciones aplicable al Consorcio y a los consorcistas se hizo mención de que "... en atención a las conclusiones emanadas de la Actuación N° .../00 (DI ASLE), conformada por la Nota N° ...../00 (SDG LTI) cabe considerar aquí también el mencionado principio de realidad económica, razón por la cual* ***se interpreta que tampoco procedería la aplicación del régimen retentivo respecto de sus consorcistas", sin que dicha inaplicabilidad del régimen, pueda significar, como lo expone el ente presentante -la exención de la renta-, la que como se expresara queda gravada en cabeza de cada uno de los copropietarios***".

Los funcionarios terminan concluyendo que:

"*respecto a la referencia tangencial efectuada a la Resolución General N° 830 y sus modificaciones, en cuanto a que el Anexo IV de la misma no considera a los consorcios de propiedad horizontal regidos por la Ley N° 13.512 -consorcios con personería jurídica- como sujetos pasibles de la retención, corresponde señalar que ello es totalmente conteste con el criterio emanado del Dictamen N° 75/01 (DAT).*

No obstante, corresponde dejar constancia que ***ello no significa que la mentada norma establezca una exención tácita a la rentabilidad de la actividad de alquileres de espacios comunes de los consorcios de propietarios*** *regidos por la Ley N° 13.512.*

Por último y en cuanto a la argumentación del Consorcio de que ***las rentas provenientes de la locación se utilizan en su totalidad para solventar los gastos comunes del edificio y que en ningún caso se distribuyen entre los consorcistas****, cabe señalar apartándonos de los antecedentes referenciados que* ***lo que opera en el caso, en función del principio de la realidad económica, es una distribución indirecta del beneficio, atento que ello redundará en un menor desembolso por parte de los consorcistas en el pago de sus expensas****, al volcar ese ingreso al flujo de ingresos del consorcio, resultando el ahorro del consorcista equivalente al ingreso proporcional que le correspondería de haber sido distribuida la ganancia obtenida,* ***por lo que no podría negarse la existencia de dicha ganancia***".

En materia de valor locativo de un inmueble, se puede consultar la siguiente consulta vinculante de la AFIP.

En el **Resolución (SDG TLI) 22/2011** de fecha 19/04/2011, se analiza el caso de un inmueble utilizado en forma ocasional como casa habitación por razones laborales y estudiantiles.

"*I. Se consulta sobre el tratamiento que cabe conceder frente al artículo 41, incisos f) y g)* (HOY ART. 44 INCISOS F) Y G) *de la ley de impuesto a las ganancias, a la vivienda que según se manifiesta, es* ***utilizada en forma circunstancial y alternativamente a la casa habitación, por razones de comodidad y seguridad frente a exigencias de horarios*** *en el cumplimiento de las obligaciones laborales estudiantiles.*

II. Se concluyó que ***el inmueble objeto de consulta no encuadra -en principio- en las previsiones del artículo 41, incisos f) y g)****,* (HOY ART. 44 INCISO F) Y G) *de la ley del tributo,* ***salvo que se compruebe que el mismo ha sido verdaderamente afectado a una finalidad semejante a la de recreo o veraneo****, o bien cedido gratuitamente o a un precio no determinado*".

En materia de valor locativo de un inmueble, se puede consultar la siguiente consulta del Grupo de enlace a AFIP – CPCECABA reunión del 5/09/2011.

En la **Reunión del grupo de enlace AFIP - CPCECABA** de fecha 5/09/2011, se analiza si se debe declara rentas presuntas de primera categoría (valor locativo) por un inmueble ubicado en un barrio privado en el cual el contribuyente vive los sábados y domingos. De lunes a viernes vive en CABA.

"*4. Valor locativo.*
Situación de viviendas complementarias ***Un contribuyente habita*** *en su "casa habitación" ubicada en la CABA, de lunes a viernes, y* ***en una casa situada en un country los sábados y domingos****.*

En el entendimiento de que la habitación que realiza los fines de semana se hace en una vivienda complementaria, la cual no es de recreo ni veraneo, se interpreta que no corresponde aplicar las normas del Impuesto a las Ganancias respecto del valor locativo.

¿Se coincide?

En la medida en que la vivienda complementaria no sea afectada a recreo o veraneo*, ni a una finalidad semejante a las citadas, como así tampoco sea cedida gratuitamente o a un precio no determinado, dicho inmueble* ***no encuadraría –en principio– en las previsiones del artículo 41, incisos f) y g)*** (HOY ART. 44 INCISOS F) Y G) DE LA LIG) ***de la Ley*** *del Impuesto a las Ganancias.*

No obstante, se señala que cada situación debe analizarse en particular".

En materia de deducción de gastos en rentas de primera categoría, se puede consultar la siguiente consulta del Grupo de enlace a AFIP – CPCECABA reunión del 14/04/2010.

En la **Reunión del grupo de enlace AFIP - CPCECABA** de fecha 14/04/2010, se analiza la deducción de gastos de un inmueble que solo estuvo alquilado 3 meses en el curso del año.

"*Un contribuyente tiene un inmueble que lo destina a locación.* ***En el año fiscal lo alquiló por el trimestre enero a marzo, no pudiendo locarlo en el resto del año, a pesar que autorizó a una inmobiliaria a tales efectos****.*

¿Es posible computar los gastos de todo el año contra la renta obtenida?

Las deducciones resultan procedentes contra la ganancia bruta, la cual se conforma por los ingresos obtenidos en el trimestre enero-marzo. Por lo expuesto, al existir ganancia bruta, los gastos de todo el año pueden ser deducidos.

Caso contrario, de acuerdo con el criterio vertido en el Dictamen DAT 41/04, las deducciones no podrán computarse en el supuesto en que no se hubiera alquilado en todo el año dicho inmueble*"*.

En materia de deducción de gastos en rentas de primera categoría, se puede consultar la siguiente consulta del Grupo de enlace a AFIP – CPCECABA reunión del 5/09/2019.

En la **Reunión del grupo de enlace AFIP - CPCECABA** de fecha 5/09/2011, se analiza la deducción de gastos de un inmueble destinado a recreo o veraneo.

"*3. Ganancias de la Primera Categoría.*
Valor locativo Hemos tomado conocimiento de un criterio de la AFIP referido a que no se pueden deducir del gravamen los impuestos y tasas que recaen sobre una propiedad respecto de la cual se calcula valor locativo alcanzado por el inciso f) del artículo 41 de la ley (HOY ART. 44 INCISO F) DE LA LIG)*.*

¿Se comparte este criterio?

Podrán deducirse según el art. 82 LIG (HOY ART. 86 DE LA LIG DEDUCCIONES ESPACIALES DE PRIMERA SEGUNDA TERCERA Y CUARTA CATEGORIA) *en la medida en que exista la obligación de declarar el valor locativo conforme lo dispone el art. 41 f) de igual normativa –recreo, veraneo u otros fines semejantes–.*

Cabe señalar que la interpretación que corresponde asignar al término "semejantes" debe ser restrictiva, en estrecha relación con los fines de recreo o veraneo mencionados, debiendo ser el destino del inmueble en consideración intrínsecamente similar a los tenidos en cuenta por el legislador.

No obstante, toda situación requiere un análisis particular".

En materia de cómputo de ingresos y gastos por valor locativo dentro de las rentas de primera categoría, se puede consultar la siguiente consulta del Grupo de enlace a AFIP – CPCECABA reunión del 27/05/2009.

En la **Reunión del grupo de enlace AFIP - CPCECABA** de fecha 27/05/2009, se analiza durante que periodos se debe declarar el valor locativo como renta presunta de primera categoría, y durante que periodos se puede deducir los gastos de un inmueble destinado a recreo o veraneo.

"*1. Gravabilidad del valor locativo de inmuebles que sus propietarios ocupen para recreo, veraneo u otros fines semejantes.*

Cómputo de los ingresos y gastos

¿Cuál sería el valor locativo de un inmueble que el propietario ocupe para recreo, veraneo u otros fines semejantes y cuál sería la atribución de los gastos computables?

Entendemos que se debiera computar el valor locativo correspondiente al período realmente utilizado*.*

Idéntico criterio habría que aplicar respecto de los gastos que demande la utilización del inmueble, procediéndose a computar a aquellos sufridos durante el período realmente utilizado*.*

¿Se coincide con el criterio?

Habrá que computar el valor locativo vinculado al período en que el inmueble se encuentra ocupado.

En idéntico sentido, resultan computables los gastos, hasta la concurrencia de tales ingresos presuntos*"*.

En materia de inmuebles cedidos gratuitamente en usufructo, se puede consultar la siguiente consulta del Grupo de enlace a AFIP – CPCECABA reunión del 28/05/2008.

En la **Reunión del grupo de enlace AFIP - CPCECABA** de fecha 28/05/2008, se analiza si se debe declarar el valor locativo como renta de primera categoría en el caso de un inmueble cedido gratuitamente en usufructo.

"*2. Usufructo. Inmueble cedido en forma gratuita. Valor locativo*

Se consulta si genera valor locativo un inmueble cedido gratuitamente en usufructo.

***Si nos limitamos a la cesión gratuita de un derecho real, se encuentra similitud entre dicha figura y la establecida en el artículo 41 g)* (HOY ART. 44 INCISO G) DE LA LIG)*, entendiendo por lo tanto que correspondería aplicar valor locativo al nudo propietario*".**

==========

CAPITULO 9 RENTAS DE SEGUNDA CATEGORIA

El art. 48 de la LIG, enumera las rentas de segunda categoría (RENTAS DEL CAPITAL), salvo que se trate de rentas de tercera categoría.

Primero

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.

Segundo

b) Los beneficios de la locación de cosas muebles y derechos, las regalías y los subsidios periódicos. (VER DEFINICION DE REGALIA EN EL ART. 51 DE LA LIG)

Tercero

c) Las rentas vitalicias y las ganancias o participaciones en seguros sobre la vida.

Cuarto

d) Los beneficios **netos de aportes no deducibles**, provenientes del cumplimiento de los requisitos de los planes de seguro de retiro privados administrados por entidades sujetas al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación, **en cuanto no tengan su origen en el trabajo personal**.

Quinto

e) Los rescates **netos de aportes no deducibles**, por desistimiento de los planes de seguro de retiro a que alude el inciso anterior, excepto que sea de aplicación lo normado en el artículo 112.

Art. 112 – (..), no estará gravado por impuesto a las ganancias, el importe del rescate por el beneficiario del plan, en la medida en que **el importe rescatado sea aplicado a la contratación de un nuevo plan**, dentro de los quince (15) días hábiles siguientes a la fecha de percepción del rescate.

El art. 113 de la LIG, establece que:

DETERMINACION DEL BENEFICIO NETO

En los casos de beneficios o rescates a que se refieren los **incisos d) y e) del artículo 48 de la LIG** y el inciso d) del artículo 82 de la LIG, el beneficio neto gravable se establecerá por **diferencia entre los beneficios o rescates percibidos y los importes que no hubieran sido deducidos** a los efectos de la liquidación del impuesto a las ganancias, actualizados, aplicando el índice mencionado en el artículo 93, referido al mes de diciembre del período fiscal en que se realizó el gasto, según la tabla elaborada por la AFIP para el mes de diciembre del período fiscal en el cual se perciban los conceptos citados.

PAGO DEL 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 actualizados como se indica en el párrafo precedente; la diferencia entre lo percibido en cada período y la proporción de aportes que no habían sido deducidos será el beneficio neto gravable de ese período.

<u>Sexto</u>

f) Las sumas percibidas en pago de obligaciones de no hacer o por el abandono o no ejercicio de una actividad.

Esas ganancias serán consideradas de la tercera categoría, cuando la obligación sea de no ejercer un comercio, industria.

Esas ganancias serán consideradas de la cuarta categoría, cuando la obligación sea de no ejercer una profesión, oficio o empleo.

<u>Séptimo</u>

g) El interés accionario que distribuyan las cooperativas, excepto las de consumo. Cuando se trate de las cooperativas denominadas de trabajo, resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 82, inciso e).

Octavo

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

Noveno

i) Los dividendos y utilidades, en dinero o en especie, que distribuyan a sus accionistas o socios las sociedades comprendidas en el inciso a) del artículo 73 (SOCIEDADES DE CAPITAL).

Decimo

j) Los resultados originados por derechos y obligaciones emergentes de instrumentos y/o contratos derivados.

Cuando un conjunto de transacciones con instrumentos y/o contratos derivados, sea equivalente a otra transacción u operación financiera con un tratamiento establecido en esta ley, a tal conjunto se le aplicarán las normas de las transacciones u operaciones de las que resulte equivalente.

Undécimo

k) Los resultados provenientes de **operaciones de enajenación** de:

acciones,

valores representativos de acciones y

certificados de depósito de acciones y

demás valores,

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

monedas digitales,

títulos,

bonos y

demás valores,

y la enajenación de inmuebles o transferencias de derechos sobre inmuebles.

TRATAMIENTO DE LOS DIVIDENDOS Y UTILIDADES

En **el artículo 49 de la LIG**, se establece el tratamiento de los dividendos y las utilidades.

Los dividendos, en dinero o en especie, **serán considerados como ganancia gravada por sus beneficiarios**, cualesquiera sean los fondos empresarios con que se efectúe su pago, incluyendo las reservas anteriores con independencia de la fecha de su constitución y las ganancias exentas de acuerdo con lo establecido por esta ley y provenientes de primas de emisión.

Igual tratamiento tendrán las utilidades que los sujetos comprendidos en los apartados 2, 3, 6, 7 y 8 del inciso a) del artículo 73, distribuyan a sus socios o integrantes.

> 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.
>
> 3. Las asociaciones, fundaciones, cooperativas y entidades civiles y mutualistas, constituidas en el país, en cuanto no corresponda por esta ley otro tratamiento impositivo.
>
> 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).
>
> 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).
>
> 8. Las sociedades incluidas en el inciso b) del artículo 53 y los fideicomisos comprendidos en el inciso c) del mismo artículo que opten por tributar conforme a las disposiciones del presente artículo (COMO SOCIEDADES DE CAPITAL).

Aclara el art. 119 del D.R. de la LIG que:

PRIMERO SE DEBEN AGOTAR LAS UTILIDADES LIQUIDAS Y REALIZADAS ACUMULADAS CORRESPONDIENTES AL EJERCICIO ANTERIOR AL INICIADO

01.01.2018 -VIGENCIA DE LA LEY 27.430- (LAS SOCIEDADES TRIBUTABAN AL 35% Y LOS DIVIDENDOS Y UTILIDADES ERAN NO COMPUTABLES)

Los dividendos y utilidades son los que se determinen, **ajustados por inflación**, de corresponder, al momento de su pago, tomando en consideración los estados contables de publicación (o, en su caso, registros contables), **distribuidos con posterioridad al agotamiento del importe equivalente al de las utilidades líquidas y realizadas**, reservas de utilidades y primas de emisión, **acumuladas al cierre del ejercicio fiscal inmediato anterior al que inicie a partir del 1 de enero de 2018**.

El impuesto del artículo 97 de la ley (IMPUESTO CEDULAR del 7% SOBRE DIVIDENDOS Y UTILIDADES) así como el del inciso b) del primer párrafo de su artículo 73 (ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES de sujetos del exterior),

no resultarán aplicables en la medida que los dividendos y utilidades distribuidas correspondan a **ganancias impositivas** acumuladas al cierre del ejercicio inmediato anterior al iniciado a partir del 1 de enero de 2018 **que hubieran tributado a la tasa del treinta y cinco por ciento (35%)**.

Idéntico tratamiento procederá para determinar la procedencia de la alícuota del trece por ciento (13%) (IMPUESTO CEDULAR del 13% SOBRE DIVIDENDOS Y UTILIDADES), en cuyo caso deberán considerarse las ganancias impositivas acumuladas al cierre del ejercicio inmediato anterior al iniciado a partir del 1 de enero de 2021 **que hubieren tributado a la tasa mencionada en el párrafo precedente o a la del treinta por ciento (30%)**.

<u>A modo de resumen s/vigencia ley 27.430:</u>

Si la sociedad tributo al 35% los dividendos y utilidades no tributan.

Si la sociedad tributo al 30% los dividendos y utilidades tributan al 7%.

Si la sociedad tributo al 25% los dividendos y utilidades tributan al 13%.

DIVIDENDOS EN ESPECIE

Los dividendos en especie **se computarán a su valor corriente en plaza** a la fecha de su puesta a disposición.

GANANCIAS NO COMPUTABLES

Las distribuciones en acciones liberadas provenientes de revalúos o ajustes contables y de la capitalización de utilidades líquidas y realizadas, **no serán computables por los beneficiarios** a los fines de la determinación de su ganancia gravada ni para el cálculo a que hace referencia el artículo 83 de la ley

(PRORRATEO DE GASTOS ENTRE GANANCIAS GRAVADAS NO GRAVADAS Y EXENTAS).

RESCATE TOTAL O PARCIAL DE ACCIONES

En el caso de rescate total o parcial de acciones, **se considerará dividendo** de distribución **a la diferencia entre el importe del rescate y el costo computable de las acciones**.

Tratándose de acciones liberadas, se considerará que su costo computable es igual a cero (0) y que el importe total del rescate constituye un dividendo gravado.

COSTO COMPUTABLE

El costo computable de cada acción se obtendrá considerando como numerador el importe atribuido al rubro patrimonio neto en el balance comercial del último ejercicio cerrado por la entidad emisora, inmediato anterior al del rescate, deducidas las utilidades líquidas y realizadas que lo integren y las reservas que tengan origen en utilidades que cumplan la misma condición, y como denominador las acciones en circulación.

El art. 118 del D.R. de la LIG, aclara que:

A los fines de lo dispuesto en el quinto párrafo del artículo 49 de la ley, deberán deducirse del numerador las primas de emisión.

En el caso de rescate de acciones que se hubieran emitido con prima de emisión, así como en el de distribución de esa prima, siendo el beneficiario del rescate o de la distribución el accionista suscriptor original que la integró, este podrá deducir del dividendo de rescate o de la prima distribuida, la suma del aporte realizado que constituyera la prima de emisión en la proporción de las acciones rescatadas o de la prima distribuida con relación al total de las acciones emitidas o de la prima total, respectivamente.

ACCIONES QUE SE RESCATAN ADQUIRIDAS A OTROS ACCIONISTAS

Cuando las acciones que se rescatan hubieran sido adquiridas a otros accionistas, se entenderá que el rescate implica una enajenación de esas acciones.

Para determinar el resultado de esa operación se considerará como precio de venta el costo computable que corresponda de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo precedente y como costo de adquisición el que se obtenga de la aplicación del artículo 65 de la ley (COSTO COMPUTABLE PARA LA ENAJENACION DE ACCIONES EN TERCERA CATEGORIA).

El art. 118 del D.R. de la LIG, aclara que:

En la medida en que el resultado de la enajenación a que se refiere el último párrafo del artículo 49 de la ley fuera una pérdida, esta podrá compensarse con el importe del dividendo proveniente del rescate, así como de la prima distribuida.

En el caso de quedar un remanente de pérdida no compensada, le será aplicable el tratamiento previsto en el artículo 25 de la ley.

Cuando se rescaten acciones emitidas con prima y esta integre las sumas destinadas al rescate, el suscriptor original que la hubiere aportado podrá deducirla del dividendo del rescate en la proporción que corresponda.

DIVIDENDOS Y UTILIDADES PRESUNTOS

En **el artículo 50 de la LIG**, crea el instituto de los dividendos y utilidades presuntos.

Se presume que se ha configurado la puesta a disposición de los dividendos o utilidades, cuando se verifique alguna de las situaciones que se enumeran a continuación:

a) RETIROS DE FONDOS

a) Los titulares, propietarios, **socios, accionistas**, cuotapartistas, fiduciantes o beneficiarios de los sujetos comprendidos en el artículo 73 (SOCIEDADES DE CAPITAL) **realicen retiros de fondos** por cualquier causa, por el importe de tales retiros.

PRIMER LIMITE El art. 120 del D.R. PRIMER PARRAFO de la LIG, aclara que:

DIVIDENDOS Y UTILIDADES PRESUNTAS POR RETIROS. LA SOCIEDAD DEBE PRACTICAR LA RETENCION SOBRE EL IMPORTE DE LOS RETIROS.

Los “retiros de fondos” son aquellos que se efectivicen durante un (1) ejercicio fiscal y **hasta el límite de las utilidades acumuladas y no distribuidas del ejercicio inmediato anterior**, incluyendo las utilidades líquidas y realizadas, las reservas de esas utilidades y las primas de emisión de acciones.

A la fecha de cada pago, **estarán sujetos a la retención prevista en el artículo 97 de la ley**.

SEGUNDO LIMITE El art. 120 del D.R. SEGUNDO PARRAFO de la LIG, aclara que:

DIVIDENDOS Y UTILIDADES PRESUNTAS POR RETIROS. LA SOCIEDAD DEBE INGRESAR EL IMPUESTO CEDULAR DEL ART. 97 SOBRE EL IMPORTE DE LOS

RETIROS. HASTA LA FECHA DE VENCIMIENTO DE LA DDJJ DEL ACCIONISTA O SOCIO (mes de junio de cada año)

Con relación al total de los retiros realizados durante un ejercicio fiscal -**hasta la fecha de vencimiento de la declaración jurada del impuesto a las ganancias del sujeto perceptor** (ACCIONISTA O SOCIO)- que estuvieren por encima del límite indicado en el párrafo precedente,

las entidades comprendidas en las disposiciones del artículo 49 de la ley (LAS SOCIEDADES) **deberán comparar el mencionado excedente con las utilidades contables acumuladas al cierre de ese ejercicio**, debiendo ingresar el impuesto del artículo 97 (IMPUESTO CEDULAR) de la ley por el importe de los retiros efectuados, hasta el límite de las referidas utilidades contables, en tanto estos no hubieren sido devueltos a la fecha en que se realiza tal comparación.

<u>TECER LIMITE</u> El art. 120 del D.R. TERCER PARRAFO de la LIG, aclara que:

DISPOSICION DE FONDOS A FAVOR DE TERCEROS. (RENTA PRESUNTA PARA LA SOCIEDAD)

Sobre el excedente que surja de la comparación indicada en el párrafo precedente, **serán de aplicación las disposiciones del artículo 76** de la ley (DISPOSICION DE FONDOS A FAVOR DE TERCEROS. RENTA PRESUNTA PARA LA SOCIEDAD).

El art. 120 del D.R. (cuarto párrafo) de la LIG, aclara que:

EL PROCEDIMIENTO APLICA A TODAS LAS PRESUNCIONES DE DIVIDENDOS O UTILIDADES DEL ART. 50

El procedimiento dispuesto en los párrafos precedentes también resultará de aplicación con relación a las presunciones de los restantes incisos del primer párrafo del artículo 50 de la LIG.

El art. 120 del D.R. (quinto párrafo) de la LIG, aclara que:

DEFINICION DE RETIROS DE FONDOS

Se entiende por “fondos” los retiros de efectivo, ya sea en moneda nacional o extranjera, así como también de cualquier valor negociable, sea o no susceptible de ser comercializado en bolsas o mercados y de cualquier bien entregado sin contraprestación.

<u>A modo de resumen, respecto de los retiros de un ejercicio:</u>

Hasta el límite de **las utilidades** acumuladas liquidas y realizadas y no distribuidas **del ejercicio anterior**, la sociedad debe retener el impuesto cedular del art. 97, en el momento de cada retiro. Superado el límite la sociedad no debe retener.

Superado el límite recién mencionado y hasta el límite de las **utilidades** liquidas y realizadas **del ejercicio**, la sociedad debe ingresar el impuesto cedular del art. 97, hasta la fecha de vencimiento de la DDJJ de impuesto a las ganancias del socio o accionista (MES DE JUNIO).

Sobre el excedente de las utilidades liquidas y realizadas del ejercicio, la sociedad debe declarar una renta presunta en los términos del art. 76 (DISPOSICION DE FONDOS A FAVOR DE TERCEROS. RENTA PRESUNTA PARA LA SOCIEDAD)

El art. 121 del D.R. de la LIG, aclara que:

OPERACIONES REALIZADAS EN INTERES DE LA EMPRESA

No se tendrá por configurado el “retiro de fondos”, cuando se acredite fehacientemente que su destino responde a operaciones realizadas en interés de la empresa.

El art. 122 del D.R. de la LIG, aclara que:

DEVOLUCION TOTAL O PARCIAL DE LOS RETIROS. DEVOLUCION DE LA RETENCION

Cuando se verifique la devolución total o parcial de los fondos retirados que hubieren dado lugar a la retención del impuesto prevista en el artículo 97 de la ley,

La retención deberá ser devuelta de conformidad con el procedimiento que establezca la AFIP.

Deberán aplicarse, respecto de esos retiros, las disposiciones del artículo 76 de la ley (DISPOSICION DE FONDOS A FAVOR DE TERCEROS. RENTA PRESUNTA PARA LA SOCIEDAD).

b) USO O GOCE DE LOS BIENES DE LA SOCIEDAD

b) Los titulares, propietarios, **socios, accionistas**, cuotapartistas, fiduciantes o beneficiarios de los sujetos comprendidos en el artículo 73 (SOCIEDADES DE CAPITAL) **tengan el uso o goce,** por cualquier título, **de bienes del activo de la entidad**, fondo o fideicomiso.

En este caso **se presumirá, admitiendo prueba en contrario**, que el valor de los dividendos o utilidades puestos a disposición

es el ocho por ciento **(8%) anual del valor corriente en plaza** de los **bienes inmuebles**.

es el veinte por ciento **(20%) anual del valor corriente en plaza** respecto del **resto de los bienes**.

Si se realizaran pagos en el mismo período fiscal por el uso o goce de dichos bienes, **los importes pagados podrán ser descontados** a los efectos del cálculo del dividendo o utilidad.

c) BIENES DE LA SOCIEDAD AFECTADOS COMO GARANTIA DE LOS ACCIONISTAS O SOCIOS

c) Cualquier bien de la entidad, fondo o fideicomiso, **esté afectado a la garantía de obligaciones directas o indirectas** de los titulares, propietarios, **socios, accionistas**, cuotapartistas, fiduciantes o beneficiarios de los sujetos comprendidos en el artículo 73 (SOCIEDADES DE APITAL) **y se ejecute dicha garantía**.

El dividendo o utilidad se calculará respecto del valor corriente en plaza de los bienes ejecutados, hasta el límite del importe garantizado.

El art. 123 del D.R. de la LIG, aclara que:

La presunción de dividendos o utilidades presuntos no resultará de aplicación cuando **exista una retribución por el otorgamiento de la garantía**, que se hubiera fijado en condiciones de mercado entre partes independientes.

d) VENTAS DE LA SOCIEDAD A LOS ACCIONISTAS O SOCIOS POR DEBAJO DEL VALOR DE PLAZA

d) Cualquier bien que los sujetos comprendidos en el artículo 73 (SOCIEDADES DE CAPITAL) **vendan** a sus titulares, propietarios, **socios, accionistas**, cuotapartistas, fiduciantes o beneficiarios de los sujetos, **por debajo del valor de plaza**.

El dividendo o utilidad se calculará por la diferencia entre el valor declarado y el valor de plaza.

d`) COMPRAS DE LA SOCIEDAD A LOS ACCIONISTAS O SOCIOS POR ENCIMA DEL VALOR DE PLAZA

d) Cualquier bien que los sujetos comprendidos en el artículo 73 (SOCIEDADES DE CAPITAL) **compren** a sus titulares, propietarios, **socios, accionistas**, cuotapartistas, fiduciantes o beneficiarios de los sujetos, o **por encima del valor de plaza**.

El dividendo o utilidad se calculará por la diferencia entre el valor declarado y el valor de plaza.

e) GASTOS A FAVOR DE LOS ACCIONISTAS O SOCIOS

e) **Cualquier gasto** que los sujetos comprendidos en el artículo 73 (SOCIEDADES DE CAPITAL), **realicen a favor de** sus titulares, propietarios, **socios, accionistas**, cuotapartistas, fiduciantes o beneficiarios, que **no respondan a operaciones realizadas en interés de la empresa**, **por el importe de tales erogaciones**,

excepto que los importes fueran reintegrados, en cuyo caso resultará de aplicación el artículo 76 de la ley (DISPOSICION DE FONDOS A FAVOR DE TERCEROS).

f) SUELDOS O HONORARIOS SIN EFECTIVA PRESTACION DE SERVICIOS o CUYO MONTO NO SEA ACORDE A VALORES DE MERCADO

f) Los titulares, propietarios, **socios, accionistas**, cuotapartistas, fiduciantes o beneficiarios de los sujetos comprendidos en el artículo 73 (SOCIEDADES DE CAPITAL) **perciban sueldos, honorarios** u otras remuneraciones, en tanto **no pueda probarse la efectiva prestación del servicio**

o que la retribución pactada resulte adecuada a la naturaleza de los servicios prestados o no superior a la que se pagaría a terceros por servicios similares.

El art. 124 del D.R. de la LIG, aclara que:

ANTICIPOS DE SUELDOS Y HONORARIOS A DIRECTORES QUE SEAN ACCIONISTAS Y A SOCIOS GERENTES. LA SOCIEDAD DEBE INGRESAR EL IMPUESTO CEDULAR DEL ART. 97

Cuando se **anticipen sueldos, honorarios** u otras remuneraciones a los **directores**, síndicos y miembros de consejos de vigilancia, así como a los **socios administradores**, que sean titulares, propietarios, **socios, accionistas**, cuotapartistas, fiduciantes o beneficiarios de los sujetos comprendidos en el artículo 73 de la ley (SOCIEDADES DE CAPITAL)

y **excedan el importe fijado por la asamblea de accionistas o reunión de socios**, correspondientes al ejercicio por el cual se adelantaron,

esos importes quedarán comprendidos en la presunción de dividendos y utilidades (en los términos del inciso f) del artículo 50 de la ley) **en la medida que hubiera utilidades distribuibles en ese ejercicio**.

En la fecha de presentación de la declaración jurada del impuesto a las ganancias, las entidades (SOCIEDADES DE CAPITAL) comprendidas en las disposiciones del artículo 49 deberán ingresar el impuesto establecido en el artículo 97 (IMPUESTO CEDULAR SOBRE DIVIDENDOS Y UTILIDADES).

DEVOLUCION DE LA RETENCION SOBRE SUELDOS U HONORARIOS

Si el monto a que hace referencia el párrafo precedente hubiera quedado alcanzado por una retención de impuesto a las ganancias en cabeza de su beneficiario en concepto de sueldo, honorario u otra remuneración que se otorguen,

el impuesto oportunamente retenido **deberá ser devuelto** -previa compensación con otras obligaciones a cargo del contribuyente- en los términos, plazos y condiciones que a tal efecto establezca la AFIP.

CASO PARTICULAR DE LOS FAMILIARES

También se considerará que existe la puesta a disposición de dividendos o utilidades (PRESUNTOS) cuando se verifiquen los supuestos referidos **respecto del cónyuge o conviviente** de los titulares, propietarios, **socios, accionistas**, cuotapartistas, fiduciantes o beneficiarios de los sujetos comprendidos en el artículo 73 (SOCIEDADES DE CAPITAL) o **sus ascendientes o descendientes en primer o segundo grado de consanguinidad o afinidad**.

SUJETOS QUE OPTEN POR TRIBUTAR COMO SOCIEDADES DE CAPITAL

Las mismas previsiones serán de aplicación cuando las sociedades y fideicomisos comprendidos en los incisos b) y c) del artículo 53 (RENTAS DE TERCERA CATEGORIA) **opten por tributar como sociedades de capital** conforme las disposiciones del cuarto párrafo de artículo 54, así como también respecto de los establecimientos permanentes a los que se hace referencia en el segundo párrafo del inciso b) del artículo 73.

DEFINICION DE REGALIA

El artículo 51 de la LIG, define el concepto de regalías.

Se considera regalía, a **toda contraprestación que se reciba**, en dinero o en especie, **por la transferencia de dominio, uso o goce de cosas o por la cesión de derechos**,

cuyo monto se determine con relación a una unidad de producción, de venta, de explotación, etcétera, cualquiera que sea la denominación asignada.

INTERESES PRESUNTOS

En **el artículo 52 de la LIG**, se establece el instituto de los intereses presuntos dentro de las rentas de segunda categoría.

LA PRESUNCION ADMITE PRUEBA EN CONTRARIO

Cuando no se determine en forma expresa el tipo de interés, a los efectos del impuesto **se presume, salvo prueba en contrario**, que toda deuda, sea esta la consecuencia de un préstamo, de venta de inmuebles, etcétera, **devenga un tipo de interés no menor al fijado por el Banco de la Nación Argentina para descuentos comerciales**, excepto el que corresponda a deudas con actualización legal, pactada o fijada judicialmente, en cuyo caso serán de aplicación los que resulten corrientes en plaza para ese tipo de operaciones, de acuerdo con lo que establezca la reglamentación.

El art. 125 del D.R. de la LIG, aclara que:

El tipo de interés a aplicar será el vigente a la fecha de realización de la operación.

En los casos de deudas con actualización legal, pactada o fijada judicialmente, se considerará como interés corriente en plaza el establecido en el tercer párrafo del artículo 169 del decreto reglamentario.

Es decir, la tasa de interés compensatorio efectiva anual, calculada conforme las disposiciones del BCRA, que publique el BNA para operaciones de préstamo en moneda nacional y extranjera, aplicable de acuerdo con las características de la operación y del sujeto receptor de los fondos.

EN EL CASO DE INMUEBLES LA PRESUNCION NO ADMITE PRUEBA EN CONTRARIO

Si la deuda proviene de ventas de inmuebles a plazo, la presunción establecida en el párrafo anterior rige sin admitir prueba en contrario, aun cuando se estipule expresamente que la venta se realiza sin computar intereses.

El art. 125 del D.R. de la LIG, aclara que:

En el caso de ventas de inmuebles a plazo la presunción será de aplicación cuando los intereses pactados resulten inferiores a los previstos en el primer párrafo de dicha norma (BNA PARA DESCUENTOS COMERCIALES).

DEDUCCIONES ESPECIALES DE SEGUNDA CATEGORIA

En el **artículo 90 de la LIG**, se enumeran las deducciones especiales de segunda categoría en materia de regalías.

Los beneficiarios de regalías residentes en el país podrán efectuar las siguientes deducciones, según el caso:

POR TRANSFERENCIA DEFINITIVA DE BIENES

a) Cuando las regalías se originen en la **transferencia definitiva de bienes** -cualquiera sea su naturaleza-

Se puede deducir el veinticinco por ciento (25%) de las sumas percibidas por tal concepto,

Hasta la recuperación del capital invertido, resultando de aplicación las disposiciones de los artículos 62 a 67, 69 y 78 (COSTO COMPUTABLE), según la naturaleza del bien transferido.

POR TRANSFERENCIA TEMPORARIA DE BIENES

b) Cuando las regalías se originen en la **transferencia temporaria de bienes** que sufren desgaste o agotamiento, se admitirá la deducción del importe que resulte de aplicar las disposiciones de los artículos 78, 87 u 88 (AMORTIZACIONES), según la naturaleza de los bienes.

COSTOS Y GASTOS INCURRIDOS EN EL PAIS

Las deducciones antedichas serán procedentes en tanto se trate de costos y gastos incurridos en el país.

COSTOS Y GASTOS INCURRIDOS EN EL EXTRANJERO

En caso de tratarse de costos y gastos incurridos en el extranjero, **se admitirá como única deducción por todo concepto** (recuperación o amortización del costo, gastos para la percepción del beneficio, mantenimiento, etcétera) **el cuarenta por ciento (40%) de las regalías percibidas**.

DETERMINACION DE LA GANANCIA EN FUNCION DE LA TERCERA CATEGORIA

Las normas precedentes no serán de aplicación cuando se trate de beneficiarios residentes en el país que **desarrollen habitualmente actividades de investigación, experimentación**, etcétera, **destinadas a obtener bienes susceptibles de producir regalías**, quienes determinarán la ganancia por aplicación de las normas que rigen para la tercera categoría.

DEDUCCIONES EN EL CASO DE RENTAS VITALICIAS

El artículo 115 del DR de la LIG, establece las deducciones en el caso de rentas vitalicias.

Los beneficiarios de rentas vitalicias podrán deducir, además de los gastos necesarios autorizados por la ley, **el cincuenta por ciento (50%) de esas ganancias hasta la recuperación del capital invertido**.

COBRO JUDICIAL DE CREDITOS

El artículo 116 del DR de la LIG, se refiere a la imputación en el caso de cobro judicial de créditos.

Cuando se gestione judicialmente el cobro de créditos que comprendan capital e intereses, **las sumas que se perciban se imputarán en primer término al capital** y, cubierto este, a los intereses, salvo que las partes hubiesen convenido otra forma de imputar los pagos.

OPERACIONES DE PASES

El artículo 117 del DR de la LIG, se refiere a las operaciones de pases.

Las operaciones de pases de títulos, acciones, divisas o moneda extranjera, recibirán el siguiente tratamiento:

a) Cuando intervengan entidades financieras regidas por la ley 21526 o mercados autorregulados bursátiles, que revistan la calidad de tomadores,

para el colocador recibirán un **tratamiento similar al de un depósito a plazo fijo** efectuado en dichas entidades financieras

Cuando las entidades financieras o mercados autorregulados bursátiles actúen como colocadores, **para el tomador** recibirán un **tratamiento similar al de un préstamo** obtenido de una entidad financiera.

b) En todos los demás casos, recibirán el tratamiento correspondiente a los préstamos.

RENTAS DE SEGUNDA CATEGORIA DE FUENTE EXTRANJERA

El art. 137 de la LIG, se refiere a las rentas de segunda categoría de fuente extranjera.

Constituyen ganancias de fuente extranjera incluidas en **el artículo 48 de la LIG**, 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:

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.

Resultarán de aplicación los supuestos establecidos en el artículo 50 de la LIG (DIVIDENDOS Y UTILIDADES PRESUNTOS).

El art. 302 del D.R. de la LIG, establece que:

DIVIDENDOS Y UTILIDADES PRESUNTOS

En el caso 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 de esta reglamentación.

b) Las ganancias provenientes del exterior obtenidas en el carácter de beneficiario de un fideicomiso o figuras jurídicas equivalentes.

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.

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.

d) Los rescates netos de aportes, originados en el desistimiento de los planes de seguro de retiro privados indicados en el inciso anterior.

e) Las utilidades distribuidas por los fondos comunes de inversión o figuras equivalentes que cumplan la misma función **constituidas en el exterior**.

f) Se consideran incluidas en el inciso b) del art. 48 de la LIG (LOCACION DE COSAS MUEBLES) 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 SOCIEDADES DEL EXTERIOR

El art. 138 de la LIG, establece que:

Los dividendos en dinero o en especie -incluidas acciones liberadas- distribuidos por sociedades u otros entes del exterior, **quedan íntegramente sujetos al impuesto** cualesquiera sean los fondos empresarios con los que se efectúe el pago.

No se consideran sujetos al impuesto los dividendos en acciones provenientes de revalúos o ajustes contables, **no originados en utilidades líquidas y realizadas**.

DIVIDENDOS EN ESPECIE

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

El art. 139 de la LIG, establece que:

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.

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.

COSTO COMPUTABLE

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.

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, 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 pertenezcan a residentes en el país comprendidos en los incisos d), e) y f) del artículo 116 (SUJETOS EMPRESA) 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.

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.

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 (QUEBRANTO ESPECIFICO DE FUENTE EXTRANJERA).

El art. 301 del D.R. de la LIG, establece que:

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.

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 ley y como costo de adquisición el que corresponda por aplicación de las normas generales de la ley y su reglamentación.

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 ley (QUEBRANTO ESPECIFICO DE FUENTE EXTRANJERA).

PLANES DE SEGURO DE RETIRO PRIVADOS DEL EXTERIOR

El art. 140 de la IG, establece que:

Respecto de los beneficios y rescates contemplados por los incisos c) y d) del artículo 137 de la LIG, la ganancia se establecerá en la forma dispuesta en el artículo 113 (ver explicación a la hora de comentar el art. 48 inciso d) y e) de la LIG), sin aplicar las actualizaciones que el mismo contempla.

A los fines de este artículo, los aportes efectuados en moneda extranjera se convertirán a moneda argentina a la fecha de su pago.

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.

RENTAS VITALICIAS DE FUENTE EXTRANJERA

El art. 141 de la LIG, establece que:

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

El art. 142 de la LIG, establece que:

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 de dicho país para operaciones del mismo tipo, al cual, en su caso, deberán sumarse las actualizaciones o reajustes pactados.

ENAJENACION DE BIENES COMPRENDIDOS EN LA SEGUNDA CATEGORIA

El art. 143 de la LIG, establece que:

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, correspondiente a la fecha en que se produzca su enajenación.

Jurisprudencia

En materia de intereses de financiación de operaciones exentas, se puede consultar el siguiente fallo:

En el fallo **"Soldati Santiago Tomás"** de la CSJN de fecha 15/10/2013, se trataba de se trataba de los intereses de financiación de la venta de acciones.

El TFN revocó la determinación de oficio, entendió que los intereses correspondientes a la financiación de la venta de acciones estaban exentos de impuesto a las ganancias, por tratarse de una operación accesoria a la principal exenta (la venta de las acciones).

La CNACAF confirmo la sentencia del TFN.

La CSJN, revocó la sentencia de la CNACAF y por lo tanto convalido la determinación de oficio, entendiendo que los intereses de operaciones exentas están gravados por impuesto a las ganancias.

En tal orden de ideas sostuvo la CSJN que:

"*en lo concerniente a los intereses originados en la financiación del precio de venta de acciones de propiedad de la actora -que a juicio del a quo se encontraban exentos del impuesto a las ganancias con sustento en la aplicación del "principio de subsidiariedad"- corresponde admitir los agravios de la Administración Federal de Ingresos Públicos.*

Sobre el particular cabe recordar que la resolución 81/99 consignó expresamente que "en el período 1997 el contribuyente cobró intereses por la financiación en la venta de acciones, los cuales fueron incluidos en la declaración jurada como ingresos exentos o no gravados en un 100%..." (conf. fs. 250).

si bien desde el punto de vista del derecho civil podría considerarse que el pago del precio por la venta de las acciones constituye la obligación principal y el pago de los intereses derivados de su financiación la obligación accesoria (conf. art. 523 del Código Civil), ***desde la óptica de la ley del impuesto a las ganancias ambos extremos configuran dos hechos imponibles autónomos*** *que encuentran su respectivo tratamiento en el art. 20, inc. w -que establece la exención de los resultados derivados de las operaciones de compraventa de acciones-* ***y en el art. 45, inc. a,*** (HOY ART. 48 INCISO A) ***que establece que, en tanto no corresponda incluirlas en el art. 49 de la ley*** (HOY ART. 53)***, constituyen ganancias de la segunda categoría "toda suma que sea el producto de la colocación del capital, cualquiera sea su denominación o forma de pago"****. Por tal motivo,* ***resulta desacertada la aplicación del citado "principio de subsidiariedad" cuando no surge de la letra de la ley del tributo*** *que tal criterio haya sido expresamente recibido por el legislador en el ámbito del impuesto a las ganancias, como sí ocurre en la ley del impuesto al valor agregado (conf. ley 23.349, t.o. 1997, art. 10. párrafo quinto, punto 2).*

en consecuencia, ***asiste razón a la representante del organismo fiscal cuando, en el memorial de agravios presentado ante esta Corte, señala que "la ley del impuesto a las ganancias no tiene consagrado de manera genérica el principio de accesoriedad*** *que pretende aplicar el sentenciante" por lo que "de acuerdo con la ley del gravamen, salvo que exista una norma expresa que los exceptúe,* ***corresponde someter a imposición a los intereses provenientes de la colocación de un capital ya sea que su monto derive del producido de una operación gravada, no alcanzada o exenta por el impuesto****" (conf. fs. 1317 vta. y 1318)*".

Como se puede ver la CSJN entiende que la financiación de una operación siempre está gravada por impuesto a las ganancias, por tratarse de la colocación de un capital, ello con total independencia de que la operación principal esté gravada no gravada o exenta.

En materia de intereses presuntos, se puede consultar el siguiente fallo:

En el fallo **"Elíades María C. Díaz de"** de la sala "I" de la CNACAF de fecha 28/04/1981, se trataba de los intereses de un préstamo realizado a su cónyuge y a su sobrino. Si bien el fallo se refiere al impuesto a los réditos, resulta de plena aplicación al impuesto a las ganancias.

El TFN revocó la determinación de oficio.

La CNACAF confirmó la sentencia del TFN y por lo tanto revocó la determinación de oficio.

Del relato de los hechos de la causa surge que:

"*en sus declaraciones juradas rectificativas correspondientes al impuesto a los réditos de los años 1966 y 1967 la sra. De Elíades incluyó en su patrimonio sendos créditos provenientes de* ***préstamos por m$n 6.000.000 a su esposo Sr. Demetrio Elíades y m$n 800.000 a su sobrino Sr. Orlando Taboada****. Respecto de este último manifestó ante un requerimiento de la inspección fiscal, que Taboada canceló la deuda en el año 1968 y que* ***"no cobró intereses por dicho préstamo dado que el citado señor es su sobrino"*** *(fs. 38 vta. del expediente agregado).*

En cuanto al préstamo efectuado al Sr. Elíades, contestó que ***"m$n 500.000 corresponden a la seña recibida por venta a Trufles SRL de los locales 7 y 8 (unificados) que cobró y retuvo el Sr. Demetrio Elíades*** *a fines de octubre o principios de noviembre del año 1966;* ***m$n 5.000.000 retiros del Sr. Demetrio Elíades del negocio de mi propiedad****, sito en las calles Belgrano y Buenos Aires de esta ciudad y* ***m$n 500.000 que adeuda la sucesión por haberse pagado los costos de ataúd y traslado desde la Capital Federal*** *a la empresa Lázaro Costa sita en la Capital Federal". Preguntada acerca de con qué fechas efectuó el Sr. Elíades los retiros por m$n 5.000.000, manifestó: "Que m$n 4.500.000 fueron retirados mediante retiros parciales durante los cinco primeros meses del año 1966 y m$n 500.000 el 19/11/1966". Preguntada a su vez acerca de si dichos retiros lo fueron en efectivo o con cheques, manifestó:*

"En efectivo en todas las oportunidades" (fs. 38/39 del agregado).

Durante la verificación fiscal, contestó además la sra. de Elíades, a requerimiento del inspector de la DGI: ***"Con respecto al préstamo efectuado al Sr. Orlando Taboada por m$n 800.000 no se firmó contrato ni comprobante alguno****. Con respecto* ***al préstamo por m$n 500.000 al Sr. Demetrio Elíades que el mismo cobró y retuvo por la venta a Truffles, no se firmó contrato ni comprobante alguno****. Con respecto* ***al préstamo por m$n 5.000.000 efectuado a dicho señor y que se originó en retiros parciales efectuados por el mismo, no se firmó contrato****, acotando la sra. de Elíades que* ***por cada retiro efectuado el Sr. Elíades firmaba un vale para que quedara como control de caja****" (fs. 42 del agregado)*".

Respecto de la cuestión de fondo la CNACAF, entiende que:

"*corresponde precisar los alcances de la presunción establecida en el art. 45 de la Ley de Impuesto a los Réditos (t.o. 1968). Dicha norma, bajo el acápite de réditos de la 2ª categoría, dispone lo siguiente:*

"Cuando no se determine en forma expresa el tipo de interés, se presume, a los efectos del impuesto, que toda deuda, sea ésta la consecuencia de un préstamo, de venta de inmuebles, etc., devenga un tipo de interés no menor al fijado oficialmente para descuentos comerciales. Si la deuda proviene de ventas a plazo, la presunción rige aun cuando se estipule expresamente que la venta se realiza sin computar intereses." (HOY EL ART. 52 DE LA LEY DE IMPUESTO A LAS

GANANCIAS, DETERMINA QUE SE PRESUME SALVO PRUEBA EN CONTRARIO)

Del contexto legal se desprende, que a diferencia de lo preceptuado para las deudas provenientes de ventas a plazo, ***en los préstamos a que se refiere el 1º párr. la presunción debe ceder cuando se estipule expresamente que el préstamo no devengará intereses****, lo que importa admitir que* ***se trata de una presunción susceptible en ese aspecto, de prueba en contrario****.*

Cierto es que la presunción del art. 45 no puede enervarse con el argumento de que las rentas de 2ª categoría se rigen en principio por el sistema de lo percibido, porque dicho precepto ***contempla, precisamente, una excepción que atiende al devengamiento de intereses, en tanto no se acredite que las operaciones no fueron onerosas y se estipularon sin intereses****.*

Tales extremos se han configurado en el caso de autos, cuyas características desvirtúan la presunción de que todo préstamo devenga intereses, puesto que se trata de préstamos a familiares, en condiciones y circunstancias que autorizan a tener por estipulado que no devengarían intereses*, máxime cuando la existencia, monto y particularidades de los contratos resultan de las propias declaraciones de la contribuyente, quien ha sostenido también, a lo largo de todo el procedimiento verificatorio, que* ***nunca tuvo intención de cobrarle intereses a su marido, sobre las sumas que éste retiraba del negocio de reventa de alfajores que a ella le pertenecía en calidad de bien propio, ni a su sobrino respecto de las sumas que le adelantó para que se comprara un automóvil y se iniciara en una actividad comercial****.*

El sobrino declaró en estos autos confirmando los dichos de la sra. de Elíades y, en especial, que el préstamo recibido de su tía "no ha devengado ningún tipo de interés" *(fs. 41), como así también que la operación fue realizada en efectivo y sin documentación, que en esa época era soltero y vivía en la casa de la sra. de Elíades (fs. 53).*

Tanto en el caso de este prestatario, como en el del Sr. Elíades, esposo fallecido de la contribuyente en cuestión, ***el organismo fiscal pudo, por lo demás, verificar si en sus correlativas declaraciones juradas para el impuesto a los réditos, dedujeron importes por intereses correspondientes a tales préstamos****, pero en el "sub lite" no lo hizo, amparándose en el secreto fiscal (art. 100 de la ley 11683, t.o. 1968, sustituido por la ley 20024), no obstante el oficio librado para mejor proveer por el Tribunal Fiscal de la Nación (fs. 54 y 62) y pese a invocarse la existencia de préstamos efectuados por razones de familia. Al margen de la procedencia de aplicar en el caso el citado art. 100, lo cierto es que* ***ninguna prueba aportó el Fisco, que desvirtuara las manifestaciones de la sra. de Elíades o enervara la prueba en contrario que ésta produjera sobre el presunto devengamiento de intereses****.*

En el mismo sentido cabe computar el informe del señor juez de la sucesión de don Demetrio Elíades, según el cual ***"no surge que la sucesión haya pagado intereses a la esposa del causante, ni que ésta haya requerido a la sucesión el pago de intereses por cualquier concepto****" (fs. 45)*".

Producto de lo expuesto la CNACAF resuelve:

"***Confirmar el pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación de fs. 63/66, en cuanto revocó la resolución de la DGI*** *que determinara de oficio la obligación impositiva de la sra. María Concepción Díaz de Elíades*".

Dictámenes

En materia de enajenación de un inmueble mediante la constitución de un contrato oneroso de renta vitalicia, se puede consultar el siguiente dictamen de la AFIP.

En el **Dictamen (DATyJ) 8/1980** de fecha 09/05/1980, se analiza la venta de un inmueble mediante la constitución de un contrato oneroso de renta vitalicia.

Se consultaba sobre la gravabilidad en el impuesto a las ganancias y/o en el impuesto sobre los beneficios eventuales.

Se hace mención al dictamen 78/1949 donde se concluyo que la operación estaba gravada por impuesto a las réditos y no por el impuesto sobre los beneficios eventuales.

Entrando en la cuestión de fondo, los funcionarios entienden que:

"*El citado dictamen 78/1949 fijó oportunamente el temperamento a seguir en los casos de transferencias de dominio de un inmueble en virtud de la celebración de un contrato de renta vitalicia, declarando no comprendida en el ámbito del impuesto a las ganancias eventuales la operación respectiva.*

Cabe entonces analizar si resulta vigente ese criterio frente a las disposiciones de los impuestos a las ganancias y a los beneficios eventuales".
(..)
"*Ahora bien, en el impuesto a las ganancias eventuales se excluían los resultados gravados con el impuesto a los réditos,* ***de la misma manera que en el impuesto a los beneficios eventuales también se excluyen del ámbito de imposición del gravamen los beneficios alcanzados por el impuesto a las ganancias*** *(el art. 1 de la ley respectiva expresa que "el gravamen recaerá sobre los beneficios de carácter eventual, derivados de fuente argentina, no comprendidos en el ámbito de los impuestos a las ganancias, a determinados juegos y concursos o a la transferencia de títulos valores, que obtengan personas de existencia física o sucesiones indivisas").*

En cuanto a las disposiciones contenidas en el impuesto a las ganancias con respecto a las rentas vitalicias, las mismas no difieren de las que, en tal aspecto, regían para el impuesto a los réditos. En efecto, la norma contenida en el artículo 56 del decreto reglamentario de la ley de impuestos a las ganancias reconoce como antecedente originario una norma similar incorporada a la reglamentación de la ley de impuesto a los réditos por el decreto 34600/1948 y que se mantuvo en las sucesivas reglamentaciones.

Por lo tanto, ***las conclusiones del 78/1949 resultan aplicables al caso analizado y el tratamiento fiscal que corresponde dispensarle se encuentra, exclusivamente, dentro del ámbito del impuesto a las ganancias***".

==========

CAPITULO 10 RENTAS DE CUARTA CATEGORIA.

El art. 82 de la LIG, enumera las rentas de cuarta categoría (RENTAS DEL TRABAJO).

Primero

EMPLEADOS EN RELACION DE DEPENDENCIA EN EL SECTOR PUBLICO

a) **Del desempeño de cargos públicos** nacionales, provinciales, municipales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, sin excepción, incluidos los cargos electivos de los Poderes Ejecutivos y Legislativos.

CASO PARTICULAR DEL PODER JUDICIAL

En el caso de los Magistrados, Funcionarios y Empleados del Poder Judicial de la Nación y de las provincias y del Ministerio Público de la Nación **cuando su nombramiento hubiera ocurrido a partir del año 2017**, inclusive.

Comentario:

CSJN **"Asociación de Magistrados y Funcionarios de la Justicia Nacional"** de fecha 27/11/2018. Incidente de medida cautelar.

Se deja sin efecto la medida cautelar de no innovar, solicitada por la Asociación de Magistrados accionante, por medio de la cual se había ordenado al Consejo de la Magistratura y al Ministerio Público que se abstuvieran de retener suma alguna en concepto de impuesto a las ganancias sobre las remuneraciones percibidas por los magistrado, funcionarios y empleados del Poder Judicial **que asumieron sus actuales cargos con posterioridad al 1 de enero de 2017**.

La asociación actora solicitó en la acción principal que el concepto “nombramiento”, incorporado por la modificación legislativa señalada, debía ser interpretado como “ingreso”, y que, hasta tanto no se aclarara el alcance del término, se suspendiera la aplicación de la ley.

Sin embargo, la CSJN interpretó que no resulta posible fundamentar una medida cautelar de no innovar que suspende una ley en la mera aseveración de que la literalidad de los términos de la norma, cuya aclaración se pretende, no parece compatible con la finalidad que el a quo le adjudica.

Es decir, que no se puede fundar la verosimilitud del derecho en una interpretación determinada de la disposición normativa vigente, ya que las medidas de prohibición de innovar son de interpretación restrictiva y carácter excepcional atento a la presunción de validez de los actos estatales y el interés público en juego.

Segundo

EMPLEADOS EN RELACION DE DEPENDENCIA EN LA ACTIVIDAD PRIVADA

b) Del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia.

SUELDOS Y REMUNARACIONES RECIBIDAS EN EL EXTRANJERO

El art. 178 del D.R. de la LIG, establece que:

Los sueldos o remuneraciones **recibidos del o en el extranjero** en virtud de **actividades realizadas dentro del territorio de la República Argentina** están sujetos al gravamen.

Tercero

JUBILACIONES Y PENSIONES

c) **De las jubilaciones, pensiones, retiros** o subsidios de cualquier especie en cuanto tengan su origen en el trabajo personal y en la medida que hayan estado sujeto al pago del impuesto, y de los consejeros de las sociedades cooperativas.

Comentario:

Se debe tener presente que la **CSJN** en el fallo **“García María Isabel”** de fecha 26/03/2019 (ACCION MERAMENTE DECLARATIVA DE INCOSTITUCIONALIDAD), **declaró la inconstitucionalidad del art. 79 inciso c)** de la LIG (HOY ART. 82 INCISO C):

Cuarto

d) De los **beneficios netos de aportes no deducibles**, derivados del cumplimiento de los requisitos de los **planes de seguro de retiro privados** administrados por entidades sujetas al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación, en cuanto **tengan su origen en el trabajo personal**.

Quinto

e) De los servicios personales prestados por los socios de las sociedades cooperativas mencionadas en la última parte del inciso g) del artículo 48, que trabajen personalmente en la explotación, inclusive el retorno percibido por aquellos.

Sexto

PROFESIONES Y OFICIOS

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

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

El art. 179 del D.R. de la LIG, establece que:

HONORARIOS DE LOS ADMINISTRADORES DE LAS “SAS”

Se considerarán comprendidos en el art. 82 inciso f) de la LIG, los honorarios de los miembros del consejo de vigilancia, y del órgano de administración de las **sociedades anónimas simplificadas** establecidas por la ley 27349.

El último párrafo del art. 53 de la LIG, establece que:

ACTIVIDAD PROFESIONAL Y OFICIOS. RENTAS DE TERCERA CATEGORIA.

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

Comentario:

Como se puede ver, cuando la actividad profesional, se complemente con una explotación comercial, las rentas se transforman en rentas de la tercera categoría.

Lo cual no significa que un profesional organizado como empresa tenga rentas de tercera categoría, sus rentas siguen siendo de cuarta categoría. Salvo obviamente que complemente la actividad profesional con una explotación comercial.

En el tal orden de ideas se ha expedido la **CSJN** en el fallo **"Paracha Jorge Daniel"** de fecha 02/09/2014.

En el referido fallo se trata de las rentas de un contador público socio de una sociedad civil, determinando la CSJN que sus rentas son de cuarta categoría.

Séptimo

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

BIENES RECIBIDOS EN CANCELACION DE CREDITOS. EXCEPCION AL PRINCIPIO DE FUENTE

El art. 185 del D.R. de la LIG, establece que:

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 estas, comprendidas en el apartado 1) del artículo 2 del referido texto legal, **siempre que entre la fecha de adquisición y la de transferencia no hayan transcurrido más de dos (2) años**.

DETERMINACION DE LA GANANCIA AL VENDERSE LOS BIENES RECIBIDOS EN CANCELACION DE CREDITOS

El art. 186 del D.R. de la LIG, establece que:

Cuando se transfieran bienes recibidos en cancelación de créditos, la ganancia bruta se establecerá aplicando los artículos 62 a 69 de la LIG DETERMINACION DEL COSTO COMPUTABLE EN TERCERA CATEGORIA), según proceda de acuerdo con la naturaleza del bien transferido.

INDEMNIZACIONES Y RETIROS VOLUNTARIOS. NUEVA EXCEPCION AL PRINCIPIO DE FUENTE

Sin perjuicio de las demás disposiciones de esta ley, para quienes se desempeñen en **cargos directivos y ejecutivos de empresas públicas y privadas**, según lo establezca la reglamentación quedan incluidas en este artículo las **sumas que se**

generen exclusivamente con motivo de su desvinculación laboral, cualquiera fuere su denominación, **que excedan los montos indemnizatorios mínimos previstos en la normativa laboral aplicable**.

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

Comentario:

Producto de la reforma introducida por imperio de la ley 27.430, se incorpora en el art. 82 de la LIG, **una excepción al principio de fuente**.

Por lo tanto habrá que ver que tratamiento le da la justicia en el futuro, frente a los planteos de los contribuyentes a los fallos de la CSJN:

"De Lorenzo Amelia Beatriz" de la CSJN de fecha 17/6/2009.

"Cuevas Luis Miguel" de la CSJN de fecha 30/11/2010.

"Negri Fernando Horacio" de la CSJN de fecha 15/07/2014.

Se recuerda que en los referidos fallos la CSJN entendió que las indemnizaciones por despido y los retiros voluntarios, eran conceptos no gravados por el impuesto a las ganancias, por haberse agotado la fuente productora de las rentas de cuarta categoría. Ello antes de la reforma introducida en el art. 82 de la LIG, producto de la ley 27.430.

DEFINICION DE CARGOS DIRECTIVOS Y EJECUTIVOS

El art. 180 del D.R. de la LIG, establece que:

Quedan comprendidas las sumas que se generen con motivo de la desvinculación laboral de empleados que se desempeñen en cargos directivos y ejecutivos de empresas públicas y privadas **que reúnan en forma concurrente las siguientes condiciones**:

a) hubieren ocupado o desempeñado efectivamente, en forma continua o discontinua, dentro de los doce (12) meses inmediatos anteriores a la fecha de la desvinculación, **cargos en directorios, consejos, juntas, comisiones ejecutivas o de dirección, órganos societarios asimilables, o posiciones gerenciales que involucren la toma de decisiones o la ejecución de políticas y directivas adoptadas por los accionistas, socios u órganos antes mencionados**; y

b) cuya **remuneración bruta mensual** tomada como base para el cálculo de la indemnización prevista por la legislación laboral aplicable **supere en al menos**

quince (15) veces el salario mínimo, vital y móvil vigente a la fecha de la desvinculación.

DEFINICION DE EMPRESAS PUBLICAS

El art. 181 del D.R. de la LIG, establece que:

Las empresas públicas son las comprendidas en el inciso b) del artículo 8 de la ley 24.156 o en normas similares dictadas por las provincias, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y las municipalidades.

El art. 8 inciso b) de la ley 24.156, establece que:

"***Art. 8****. – Las disposiciones de esta ley serán de aplicación en todo el Sector Público Nacional, el que a tal efecto está integrado por:*
(..)
b) Empresas y Sociedades del Estado que abarca a las Empresas del Estado, las Sociedades del Estado, las Sociedades Anónimas con Participación Estatal Mayoritaria, las Sociedades de Economía Mixta y todas aquellas otras organizaciones empresariales donde el Estado nacional tenga participación mayoritaria en el capital o en la formación de las decisiones societarias".

VIATICOS Y COMPENSACIONES

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.

No obstante, será de aplicación la deducción prevista en el **artículo 86 inciso e) de la LIG**, en el importe que fije la AFIP sobre la base de, entre otros parámetros, la actividad desarrollada, la zona geográfica y las modalidades de la prestación de los servicios, el que no **podrá superar el equivalente al cuarenta por ciento (40%) de la ganancia no imponible** establecida en el inciso a) del artículo 30 de la LIG.

El art. 177 del D.R. de la LIG, establece que:

DEFINICION DE COMPENSACIONES EN ESPECIE

Debe entenderse por compensaciones en especie, todas aquellas prestaciones a las que hace referencia el primer párrafo del artículo 111 de la LIG y las que bajo cualquier denominación, como ser alimentos, etcétera, fueren susceptibles de ser estimadas en dinero.

OPCION DE COMPRA DE ACCIONES. DETERMINACION DE LA GANANCIA DE CUARTA CATEGORIA

Tratándose de compensaciones consistentes en **opciones de compra de acciones de la sociedad** o de otra perteneciente al grupo, la diferencia entre el costo de adquisición y el valor de cotización o, en su defecto, del valor patrimonial proporcional al momento del ejercicio de la opción, **se considerará ganancia de la cuarta categoría**.

CASO PARTICULAR DE LA ACTIVIDAD DE TRANSPORTE DE LARGA DISTANCIA

Respecto de las actividades de **transporte de larga distancia** la deducción indicada en el párrafo anterior **no podrá superar el importe de la ganancia no imponible** establecida en el inciso a) del artículo 30 de la LIG.

El art. 182 del D.R. de la LIG, establece que:

La actividad de transporte de larga distancia -definida en los términos que al respecto prevea la autoridad con competencia en esa materia- comprende a la conducción de vehículos utilizados para el desarrollo del **transporte terrestre, acuático o aéreo**.

CASO PARTICULAR DEL PERSONAL DOCENTE. ADICIONAL POR MATERIAL DIDACTICO

También se considerarán ganancias de esta categoría las sumas abonadas al personal docente en concepto de adicional por material didáctico **que excedan al cuarenta por ciento (40%) de la ganancia no imponible** establecida en el inciso a) del artículo 30 de la LIG.

La AFIP establecerá las condiciones bajo las cuales se hará efectivo el cómputo de esta deducción.

El art. 183 del D.R. de la LIG, establece que:

Las sumas abonadas al personal docente en concepto de adicional por material didáctico, **serán consideradas ganancias no gravadas hasta** el importe equivalente al **cuarenta por ciento (40%) de la ganancia no imponible** establecida en el inciso a) del primer párrafo del artículo 30 de la LIG.

ELIMINACION DE EXENCIONES PARA RENTAS DE CUARTA CATEGORIA

El art. 110 de la LIG, elimina exenciones para las rentas de cuarta categoría (RENTAS DEL TRABAJO).

Se deroga todas las disposiciones contenidas en leyes nacionales - generales, especiales o estatutarias, excepto las de la ley de impuesto a las ganancias, decretos o cualquier otra norma de inferior jerarquía, **mediante las cuales se establezca la exención total o parcial** o la deducción, de la materia imponible del impuesto a las ganancias, del importe percibido por los contribuyentes comprendidos en los **incisos a), b) y c) del artículo 82**, en concepto de gastos de representación, viáticos, movilidad, bonificación especial, protocolo, riesgo profesional, coeficiente técnico, dedicación especial o funcional, responsabilidad jerárquica o funcional, desarraigo y cualquier otra compensación de similar naturaleza, cualquiera fuere la denominación asignada.

El art. 280 del D.R. de la LIG.

Los importes retributivos a que se refiere el artículo 110 de la ley, cualquiera sea su denominación o naturaleza, que se abonen a todos aquellos que cumplan una función pública o que tengan una relación de empleo público, sin distinción de rango, con organismos pertenecientes a los Poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial, Nacionales, Provinciales o Municipales, centralizados, descentralizados o autárquicos, entidades financieras oficiales, empresas del Estado y las estatales prestatarias de servicios públicos, **no se consideran comprendidos en las deducciones a que alude el inciso e) del artículo 86 de la LIG**, **<u>con excepción de</u> las sumas que se abonen en concepto de adicional remunerativo para el personal civil y militar por prestaciones de servicio en la Antártida Argentina y el adicional por costo de vida que perciben los miembros del Servicio Exterior de la Nación y los funcionarios del Servicio Civil adscriptos a este, que se desempeñen en el extranjero**.

El art. 86 inciso e) de la LIG.

De las ganancias de las categorías primera, segunda, tercera y cuarta, y con las limitaciones de esta ley, también se podrán deducir:
(..)
e) Los gastos de movilidad, viáticos y otras compensaciones análogas en la suma reconocida por la AFIP.

<u>LOS BENEFICIOS SOCIALES DE LOS EMPLEADOS EN RELACION DE DEPENCIA ESTAN GRAVADOS POR IMPUESTO A LAS GANANCIAS</u>

El art. 111 de la LIG, se refiere al tratamiento de los beneficios sociales a favor de los empleados en relación de dependencia

Se aclara que los distintos conceptos que bajo la denominación de beneficios sociales y/o vales de combustibles, extensión o autorización de uso de tarjetas de compra y/o crédito, vivienda, viajes de recreo o descanso, pago de

gastos de educación del grupo familiar u otros conceptos similares, sean otorgados por el empleador o a través de terceros a favor de sus dependientes o empleados, **se encuentran alcanzados por el impuesto a las ganancias**, aun cuando los mismos no revistan carácter remuneratorio a los fines de los aportes y contribuciones al Sistema Integrado Previsional Argentino (SIPA) o regímenes provinciales o municipales análogos.

TRATAMIENTO DE LA ROPA DE TRABAJO Y LOS CURSOS DE CAPACITACION

Se excluye de las disposiciones del párrafo anterior a la provisión de ropa de trabajo o de cualquier otro elemento vinculado a la indumentaria y al equipamiento del trabajador para uso exclusivo en el lugar de trabajo y al otorgamiento o pago de **cursos de capacitación o especialización** en la medida que los mismos resulten indispensables para el desempeño y desarrollo de la carrera del empleado o dependiente dentro de la empresa.

Comentario:

Los actuales artículos 100 y 111 de la ley de impuesto a las ganancias fueron incorporados por la ley 24.475 (B.O.31.03.1995).

Luego se publicaron las siguientes leyes:

Ley 24.686 (B.O.19.09.1996)

"*Art. 1 -* *Lo dispuesto en el 1er. artículo incorporado a continuación de la ley 20628, (TO 1986 y modif.), por el punto 7 del artículo 1 de la ley 24.475, no será de aplicación respecto del Poder Legislativo, correspondiendo a los presidentes de ambas Cámaras resolver en cada caso acerca de su naturaleza*".

Ley 26.176 (B.O.12.12.2006)

"***Art. 1.*** *Los conceptos comprendidos en los artículos 34, 39, 60, 80 y 81 de la convención colectiva de trabajo (CCT) 396/2004, homologada por resolución de la Subsecretaría de Relaciones Laborales del Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social 90 del 15 de diciembre de 2004 y en el Acta Acuerdo de fecha 10 de marzo de 2005, homologada por resolución de la Secretaría de Trabajo del Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social 78 del 1 de abril de 2005 y en el Acta Acuerdo de fecha 15 de junio de 2006, homologada por resolución de la Secretaría de Trabajo del Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social 474 del 4 de agosto de 2006, como así también en toda otra norma convencional, vinculada con la explotación petrolera, que contenga los conceptos comprendidos en los artículos mencionados precedentemente,* ***no integrarán la base imponible a los efectos de la determinación del impuesto a las ganancias de los trabajadores amparados por dichos Acuerdos Convencionales****.*

La Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Producción, dictará las normas necesarias a los efectos de la instrumentación de lo establecido precedentemente.

Las disposiciones del presente artículo serán de aplicación a partir del ejercicio fiscal 2006".

Ley 27.469 (B.O.04.12.2018) "Consenso Fiscal 2018":

"*En ese marco, el Presidente de la Nación Argentina, los Gobernadores abajo firmantes y el Jefe de Gobierno de la CABA celebran este Acuerdo (en adelante, el "Consenso Fiscal 2018") por medio del cual se conviene lo siguiente:*

I. COMPROMISOS COMUNES

El Estado Nacional, las Provincias y la CABA se comprometen, en el ámbito de sus competencias, a arbitrar todos los medios a su alcance para:
Impuesto a las ganancias

a) Derogar, con efecto a partir del 1 de enero de 2019, toda disposición (cualquiera sea su rango normativo) mediante la que (i) se establezca -directa o indirectamente- la exención total o parcial o la deducción de la materia imponible del impuesto a las ganancias, excepto las establecidas en la ley del impuesto a las ganancias u otras leyes nacionales, del importe percibido por empleados o funcionarios públicos nacionales, provinciales o municipales en concepto de gastos de representación, viáticos, movilidad, bonificación especial, protocolo, riesgo profesional, coeficiente técnico, dedicación especial o funcional, responsabilidad jerárquica o funcional, desarraigo y cualquier otra compensación de similar naturaleza, cualquiera fuere la denominación asignada; o (ii) se caracterice como gastos de movilidad, viáticos u otras compensaciones análogas ítems abonados a los empleados o funcionarios públicos de los poderes ejecutivos nacionales, provinciales o municipales que no se correspondan con la definición de esos conceptos que surge de la normativa laboral nacional y de la ley del impuesto a las ganancias.

b) Derogar, con efecto para los ejercicios fiscales iniciados a partir del 1 de enero de 2019, toda disposición por la que se eximan del impuesto a las ganancias los resultados provenientes de actividades de ahorro, de crédito y/o financieras o de seguros y/o de reaseguros de entidades cooperativas y mutuales".

<u>INSTITUTO DE VENTA Y REEMPLAZO Y DESUSO. SU APLICACIÓN EN LAS RENTAS DE CUARTA CATEGORIA</u>

El art. 184 del D.R. de la LIG, establece quer

Las normas de los artículos 70 y 71 de la LIG (DESUSO Y VENTA Y REEMPLAZO), y 158 y 159 del D.R. de la LIG, **son de aplicación para los contribuyentes que obtengan ganancias de la cuarta categoría**, en tanto los resultados provenientes de la enajenación de los bienes reemplazados se encuentren alcanzados por el presente gravamen, **con excepción del caso de inmuebles sujetos al impuesto cedular contemplado en el artículo 99 de la LIG**.

Jurisprudencia

En materia de rentas de cuarta categoría en relación con la actividad profesional, se puede consultar el siguiente fallo:

En el fallo **"Paracha Jorge Daniel"** de la CSJN de fecha 02/09/2014, se trataba de un contador público socio de una sociedad civil. La discusión era si sus rentas son de tercera o cuarta categoría. La CSJN determinó que las rentas que obtiene del contador de la sociedad civil son de cuarta categoría.

Repasemos del relato de los hechos de la causa, la opinión del TFN y de la CNACAF, tribunales que sostuvieron que:

"***la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal**, **al confirmar lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación**, **dejó sin efecto la resolución** DV MRRI 7/2007, por medio de la cual la AFIP determinó de oficio la obligación tributaria del contador público Jorge Daniel Paracha en el impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 2002 y 2003 .. (..) ..*".

Tanto el TFN como la CNACAF en relación con las rentas de un profesional organizado como empresa, entendieron que:

"*la cámara coincidió con el Tribunal Fiscal en cuanto a que **las rentas obtenidas por el señor Paracha por su labor profesional como contador público y agente de la propiedad intelectual, desarrollada en el estudio "G. Breuer Sociedad Civil"**, **debían ser computadas en la cuarta categoría** del impuesto a las ganancias (trabajo personal), y no en la tercera categoría de ese gravamen, como lo consideró el organismo recaudador al practicar el ajuste discutido en el sub examine.*

*Al respecto, **la cámara consideró que el hecho de que la prestación de servicios profesionales se realice a través de una sociedad civil organizada como empresa no determina que las rentas dejen de corresponder a la cuarta categoría**. Afirmó que **para que ello ocurra debe desarrollarse en forma complementaria una explotación comercial distinta de la principal**. En este punto, puso de relieve que el Tribunal Fiscal señaló que tal extremo no se había acreditado en autos, y que el organismo recaudador no había formulado ningún*

agravio concreto ante esa alzada respecto de esa cuestión. En ese orden de ideas ***puntualizó -citando un precedente de esa sala- que considerar a las referidas sociedades como empresas no trae consigo aparejado que necesariamente exista una explotación comercial*** *(fs. 365 vta.)*".

La CSJN respecto de la cuestión de fondo sostiene que:

"*habida cuenta de que* ***las sociedades civiles no son un responsable incluido en el art. 69 de la ley 20.628*** (HOY ART. 73 DE LA LIG SOCIEDADES DE CAPITAL)*, de las normas precedentemente transcriptas surge que los ingresos de esa clase de sociedades deben tributar de acuerdo con las previsiones del art. 2º, apartado 2, Y sus rentas computarse dentro de la tercera categoría. Sin embargo,* ***ese principio encuentra excepción*** *-en lo que resulta pertinente para el sub examine-* ***en el supuesto en que tales rentas se originen en el "ejercicio de profesiones liberales*** *u oficios y de funciones de albacea, síndico, mandatario, gestor de negocios, director de sociedades anónimas y fideicomisario" (inc. f del art. 79 de la ley 20.628),* ***y en tanto esas actividades no se complementen con una explotación comercial*** *(art. 49, último párrafo del citado ordenamiento)* (HOY ART. 53 ULTIMO PARRAFO DE LA LIG)".

Respecto de la actividad profesional organizada como empresa, la CSJN destaca que:

"*como con acierto lo entendieron las sentencias de las anteriores instancias,* ***no basta que la actividad profesional desarrollada en los referidos entes tome forma de empresa, para calificar las rentas como de tercera categoría, sino que para ello se requiere que tal actividad se complemente con una explotación comercial*** *distinta de aquélla.*
(..)
8º) (..)
si el art. 49 (HOY ART. 53 DE LA LIG) ***in fine de la ley del tributo prescribe que*** *"Cuando la actividad profesional u oficio a que se refiere el artículo 79 se complemente con una explotación comercial o viceversa (sanatorios, etcétera), el resultado total que se obtenga del conjunto de esas actividades se considerará como ganancia de la tercera categoría",* ***no puede entenderse que esa norma haya pretendido disponer la inclusión en la tercera categoría de las rentas provenientes del ejercicio de actividades profesionales desarrolladas a través de una organización empresaria*** *pues, en ese caso, le hubiese bastado al legislador, simplemente, omitir su mención, en tanto que resultan atribuibles a la tercera categoría los resultados derivados de "empresas unipersonales ubicadas en [el país]" (art. 49 inc. b) y "las demás ganancias no incluídas en otras categorías" (art. 49 inc. e). En suma,* ***no puede sostenerse válidamente que el legislador utilizó la expresión "se complementen con una explotación comercial" pero que en realidad quiso decir "se realicen mediante una organización empresaria****".*

Por otra parte, ***no hay elementos que permitan aseverar que la mencionada norma se refiera únicamente a la actividad profesional realizada de manera individual y no a la desarrollada mediante una sociedad civil****.*

9°) Que en consecuencia, ***la organización como empresa no tiene incidencia decisiva respecto del encuadramiento impositivo de las rentas provenientes de la prestación de servicios profesionales****. En efecto, en materia de interpretación de disposiciones legales no cabe presumir la inconsecuencia o falta de previsión del legislador, razón por la cual las normas deben ser entendidas evitando darles un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, procurando adoptar como verdadero el que las concilie y deje a todas con valor y efecto (Fallos: 310:195; 312:1614 y 1849; 313:132 y 1149; 314:458; 315:727; 319:1131; 320:2701; 321:2453 y 324:1481, entre otros). De ahí que* ***al utilizar la expresión "explotación comercial" que complemente la actividad profesional, lo que la ley ha pretendido es incluir dentro de la tercera categoría una realidad distinta de aquella en la que la organización como empresa únicamente tiene por objeto dotar de una mayor eficiencia al servicio profesional*** *ordenando a tal fin los distintos recursos humanos y materiales. Lo expuesto se encuentra abonado por el ejemplo dado por el propio legislador en el texto de la norma para esclarecer su sentido. En efecto,* ***en el citado último párrafo del art. 49*** (HOY ULTIMO PARRAFO DEL ART. 53 DE LA LIG)***, tras hacer mención a la actividad profesional u oficio complementado con una explotación comercial o viceversa, el legislador menciona, entre paréntesis, a los "sanatorios", respecto de los cuales puede advertirse con nitidez que la actividad profesional de los médicos se ve complementada con servicios comerciales de diversa naturaleza***".

10) Que en esa inteligencia, y en cuanto aquí interesa, ***cabe entender que las ganancias provenientes de los servicios prestados por estudios profesionales organizados como empresas o sociedades -siempre que no se trate de sociedades de capital- encuadran en la cuarta categoría de la ley del impuesto, excepto el caso en que la actividad profesional se complemente con una explotación comercial"****.*

En función de lo expuesto la CSJN concluye:

"11) Que, con tal comprensión, ***deben desestimarse los agravios del organismo recaudador pues las circunstancias fácticas a las que hace referencia -la cantidad de profesionales que actúan en la sociedad, la afectación de un patrimonio para llevar a cabo su cometido, las inversiones realizadas en equipamiento, la existencia de una estructura jerárquica dedicada a emplear recursos humanos y materiales para llevar adelante una actividad profesional con fines de lucro, el volumen de las operaciones facturadas, etc.- <u>son demostrativas de la existencia de una organización empresaria</u>****, pero, como se expuso en los considerandos que anteceden,* ***ello no es determinante para encuadrar a las rentas en la tercera categoría, pues a tal fin <u>resulta necesaria la demostración de que el ente realiza una explotación comercial</u> que***

***complemente la referida actividad profesional**, y como lo han señalado los tribunales de las anteriores instancias, no se han aportado pruebas que acrediten esa circunstancia*".

*"Por ello, habiendo dictaminado la señora Procuradora General, se hace lugar a la queja, se declara formalmente procedente el recurso extraordinario, y **se confirma la sentencia apelada***".

Disidencia de Highton de Nolasco, quien adhiere a la opinión de la señora procuradora fiscal (Gils Carbo), quien sostuvo que:

"*la tercera categoría comprende a las rentas que provienen de la conjunción del capital y del trabajo. En los términos de la ley 20.628, la definición de este tipo de ganancias se centra en el sujeto que las obtiene, entre otros, las sociedades de capital y **los sujetos mencionados en el artículo 69 (artículo 49, inciso a), y cualquier otra clase de sociedades (artículo 49, inciso b)*** (HOY ART. 73 Y 53 DE LA LIG)*. De esta norma resulta que **todas las rentas obtenidas por los sujetos comprendidos en el artículo 49 son consideradas de la tercera categoría**, sin perjuicio de la naturaleza de la actividad generadora. En definitiva, la norma asume que en esos casos la renta obtenida no sólo es el resultado de la actividad, sino también de la modalidad de su desarrollo y organización.*

*En el presente caso, **las rentas en cuestión provienen de una sociedad civil comprendida en el citado inciso b del artículo 49 y, por ello, están alcanzadas por la tercera categoría**. En efecto, **los ingresos obtenidos por el señor Paracha en carácter de socio de "G. Breuer Sociedad Civil" no son una contraprestación, directa por el desarrollo de manera personal de su actividad profesional**. Por el contrario, **derivan de su participación en una sociedad, lo que en los términos del artículo 49 de la ley 20.628 determina la categoría de la renta**. Es más, esos ingresos no provienen -o al menos, no provienen solamente- del ejercicio de una actividad profesional, sino de la organización de un conjunto de factores productivos -entre ellos, el trabajo de otros profesionales que se desempeñan en relación de dependencia-, que dirige el actor junto con los restantes socios. Ello refleja que la fuente de las ganancias es una conjunción del capital y el trabajo, lo que es propio de la tercera categoría prevista por la ley 20-628*".

En materia de rentas de cuarta categoría en relación con la gravabilidad de las jubilaciones y pensiones en el impuesto a las ganancias, se puede consultar el siguiente fallo:

En el fallo **"García María Isabel"** de la CSJN de fecha 26/03/2019, se trataba de la retención de impuesto a las ganancias de sus haberes previsionales. En el caso particular la persona padecía problemas de salud. La CSJN decretó la inconstitucionalidad del art. 79 inciso c) (HOY ART. 82 INCISO C) de la ley de impuesto a las ganancias.

La causa proviene de la Cámara Federal de Paraná:

"*la Cámara Federal de Paraná* ***confirmó la sentencia del juez de instancia que hizo lugar a la demanda y, en consecuencia, declaró la inconstitucionalidad del art. 79, inc. c)*** (HOY ART. 82 INCISO C) DE LA LIG)*, de la Ley de Impuesto a las Ganancias 20.628. En mérito a ello,* ***ordenó a la demandada que procediera a reintegrar a la actora, desde el momento de la interposición de la demanda y hasta su efectivo pago, los montos que se le hubieren retenido*** *por aplicación de la normativa descalificada. Asimismo,* ***dispuso que cesara para el futuro la aplicación del tributo con relación a sus haberes previsionales***".

A la hora de decretar la inconstitucionalidad del art. 79 inciso c) de la ley de impuesto a las ganancias (HOY ART. 82 INCISO C) DE LA LIG), la CSJN entiende que:

LA CORTE SE REFIERE A LOS DERECHOS DE LA ANCIANIDAD

"*11) Que* ***no pueden caber dudas acerca de la naturaleza eminentemente social del reclamo efectuado por la actora, afirmación que encuentra amplísimo justificativo en el reconocimiento de los derechos de la ancianidad*** *receptados por la Constitución Nacional y examinados por la jurisprudencia de esta Corte Suprema*".
(..)

LA CORTE SE REFIERE A LA VULNERABILIDAD

"*13) Que* ***el envejecimiento y la discapacidad*** *-los motivos más comunes por las que se accede al status de jubilado-* ***son causas predisponentes o determinantes de vulnerabilidad****,* ***circunstancia que normalmente obliga a los concernidos a contar con mayores recursos para no ver comprometida seriamente su existencia y/o calidad de vida*** *y el consecuente ejercicio de sus derechos fundamentales*".
(..)

LA CORTE RELACIONA LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA CON LA VULNERABILIDAD

"*17) Que lo expuesto pone en evidencia que* ***la sola capacidad contributiva como parámetro para el establecimiento de tributos a los jubilados, pensionados, retirados o subsidiados, resulta insuficiente si no se pondera la vulnerabilidad vital del colectivo concernido****. La falta de consideración de esta circunstancia como pauta de diferenciación tributaria* ***supone igualar a los vulnerables con quienes no lo son****, desconociendo la incidencia económica que la carga fiscal genera en la formulación del presupuesto de gastos que la fragilidad irroga,* ***colocando al colectivo considerado en una situación de notoria e injusta desventaja***".
(..)

LA CORTE ENTIENDE QUE DEBE DIFERENCIARSE A LOS JUBILADOS VULNERABLES

"*19) Que en el caso bajo examen ha quedado comprobado que: a)* ***la actora contaba en 2015, al deducir la demanda, con 79 años de edad*** *(fs. 6); b)* ***padecía problemas de salud*** *que no fueron controvertidos (fs. 56/56 vta.); y, c)* ***los descuentos realizados en su beneficio jubilatorio oscilaron en el periodo marzo a mayo de 2015 entre el 29,33% y el 31,94%,*** *(fs. 41), y fueron reconocidos por la propia demandada.*

Tales circunstancias*, comprobadas en la causa,* ***convierten a la tipología originaria del legislador****, carente de matices,* ***en una manifestación estatal incoherente e irrazonable, violatoria de la Constitución Nacional****.*

Es probable que la falta de percepción fina respecto de la subcategorización de los jubilados, ***incorporando los elementos relevantes de la vulnerabilidad a la capacidad económica inicial****, se explique por la reiteración de un standard patrimonial escogido varias décadas atrás en las que era tecnológicamente imposible distinguir -dentro del universo rotulado como "jubilados"- entre quienes son vulnerables en mayor o menor medida.* ***Hoy esta diferenciación puede extraerse -cuanto menos en sus trazos más notorios, que es lo que busca el legislador- a partir de la propia información registral en poder del Estado****.* ***Bastaría con cruzar los datos de los departamentos previsionales y asistenciales estatales competentes para generar subclasificaciones que conformaran estándares impregnados de justicia*** *y simplificaran la tarea revisora de los tribunales*".
(..)

LA CORTE ENTIENDE QUE EL CONGRESO DEBERIA REVISAR LA LIG

"*20) Que debe quedar en claro que no se pretende desde el Poder Judicial establecer, a los efectos del pago del impuesto a las ganancias, cuál debe ser la capacidad contributiva de cada jubilado en concreto, pues ello equivaldría -desde el punto de vista lógico a consagrar la insensatez de promover tantas categorías como beneficiarios existan en el sistema, y -desde el punto de vista jurídico asumir una tarea propia del legislador, violentando el principio republicano de la división de poderes.* ***Lo que se pretende****, ejerciendo competencias que son propias,* ***es analizar*** *-cuando un caso llega a la decisión del poder encargado de resolver-* ***si en la causa el standard genérico utilizado por el legislador cumple razonablemente con los principios constitucionales o si, por el contrario, su aplicación concreta vulnera derechos fundamentales****. En tal hipótesis, lo que corresponde hacer a la magistratura es declarar la incompatibilidad de la norma con la Constitución en el caso concreto,* ***sin perjuicio de poner en conocimiento del Congreso la situación, para que este -ejerciendo sus competencias constitucionales- identifique situaciones y revise, corrija, actualice o***

complemente razonablemente el criterio genérico originario atendiendo al parámetro establecido por la justicia".
(..)

Termina concluyendo la CSJN:

"*24) Que dado que la misión más delicada del Poder Judicial es la de saberse mantener dentro del ámbito de su jurisdicción, sin menoscabar las funciones que incumben a los otros poderes ni suplir las decisiones que deben adoptar para solucionar el problema,* ***corresponde ordenar que, hasta que el Congreso Nacional legisle sobre el punto, no podrá retenerse suma alguna en concepto de impuesto a las ganancias a la prestación previsional de la demandante****. Asimismo,* ***corresponde confirmar la sentencia apelada en cuanto ordenó el reintegro de los importes abonados por la actora con sustento en las normas declaradas inconstitucionales****.*

Por todo lo expuesto, y oída la señora Procuradora Fiscal en la causa FPA 21005389/2013/CA1-CS1, "Cuesta, Jorge Antonio c/AFIP s/acción de inconstitucionalidad (sumarísimo)" se hace lugar a la queja, se declara procedente el recurso extraordinario, y se resuelve:

I. ***Declarar en el presente caso****, y con el alcance indicado,* ***la inconstitucionalidad de los arts. 23, inc. c); 79, inc. c); 81 y 90 de la ley 20.628****, texto según leyes 27.346 y 27.430.* (HOY ART. 30 INCISO C), ART. 82 INCISO C), ART. 85 Y ART. 94 DE LA LEY)

II. ***Poner en conocimiento del Congreso de la Nación la necesidad de adoptar un tratamiento diferenciado para la tutela de jubilados en condiciones de vulnerabilidad por ancianidad o enfermedad, que conjugue este factor relevante con. el de la capacidad contributiva potencial****.*

III. ***Confirmar la sentencia apelada en cuanto ordena reintegrar a la actora desde el momento de la interposición de la demanda y hasta su efectivo pago, los montos que se hubieran retenido por aplicación de las normas descalificadas. Hasta tanto el Congreso legisle sobre el punto, no podrá descontarse suma alguna en concepto de impuesto a las ganancias de la prestación previsional***".

Se debe tener presente que Rosenkrantz vota en disidencia.

En materia de opción de compra de acciones de la compañía, su tratamiento como rentas de cuarta categoría, se puede consultar el siguiente fallo del TFN y de la CNACAF.

En el fallo **“Almirón Juan Manuel”** de la sala “C” del TFN de fecha 03/07/2013, se trataba del vicepresidente y gerente de “Coca Cola” que realizo la opción de compra de acciones de “Coca Cola”. La discusión era si la refería opción de compra de las acciones generaba una renta de cuarta categoría en el impuesto a las ganancias. El TFN revocó la determinación de oficio.

Del relato de los hechos de la causa se puede ver:

“*el organismo recaudador realizó a la aquí recurrente un ajuste en el impuesto a las ganancias por el período fiscal 1998 en razón de* ***considerar como renta de cuarta categoría la resultante de haber ejercido la opción de compra de acciones que le fueron entregadas por The Coca Cola Company cuando se desempeñaba como vicepresidente y gerente de Coca Cola de Argentina SA****, detectando además, de la revisión de bienes y deudas al 31/12/97 que la contribuyente omitió considerar $ ... correspondientes a anticipos de honorarios y a deuda por IVA período 12/97, lo que dio lugar a un incremento patrimonial no justificado con más un 10% de renta consumida.*

Que con respecto al primero de los ajustes en cuestión corresponde señalar que ***el ente fiscalizador determinó como materia imponible gravada la diferencia entre el costo de adquisición y el valor de cotización de las acciones*** *mencionadas al 17 de marzo de 1998.*

Que para así proceder se basó en lo normado en el ***segundo párrafo*** *del artículo 110 del Decreto Reglamentario del Impuesto a las Ganancias* (HOY ART. 177 DEL D.R. DE LA LIG)*, según la reforma introducida al mismo por el Decreto 1344/98 (BO 25/11/98) el que en su segundo párrafo dispone "tratándose de compensaciones consistentes en opciones de compra de acciones de la sociedad o de otra perteneciente al grupo, la diferencia entre el costo de adquisición y el valor de cotización o, en su defecto, del valor patrimonial proporcional al momento del ejercicio de la opción, se considerará ganancia de la cuarta categoría".”*

El TFN analiza la teoría de la fuente, la habitualidad de la operación:

“Que sobre la cuestión planteada cabe recordar que el artículo 2° apartado 1) de la ley del gravamen bajo examen, establece, en el caso de las personas físicas, que "...son ganancias sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría, y aún cuando no se indiquen en ellas...los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación".

Que conforme lo expuesto, cabe destacar, que la mencionada definición general se complementa con los artículos que definen las ganancias de cada categoría.

Que en el presente caso, y con relación a la definición general contenida en el artículo 2° apartado 1) citado, cobra relevancia el concepto de periodicidad en la obtención de la renta, la cual, según autorizada doctrina, puede ser real o potencial.

Que dicha periodicidad, entendida como la repetición de la renta a través de varios períodos temporales, depende exclusivamente de actos volitivos del sujeto contribuyente, es decir, en este caso específico, de la persona física.

Que aún más, la frecuencia o repetición en el tiempo de actos generadores de ganancias gravadas pierde así importancia en cuanto a la caracterización de la renta obtenida como tal, a condición de que, potencialmente, dicho orden secuencial pueda darse.

Que, conforme lo expuesto, ***no se advierte en autos la verificación de la periodicidad que permita calificar a la plusvalía obtenida por el ejercicio de la opción de compra de acciones o participaciones en el capital de las empresas en donde se desempeña el trabajador, como ganancia gravada****.*

Que en efecto, ***el otorgamiento de la opción de compra no depende de la voluntad de este último sino de la concesión exclusiva y autónoma de dicha opción por parte de la empresa donde éste se desempeña****, a efectos de generarle estímulos para una mayor adhesión o compromiso con los objetivos de la misma, además de una mayor actitud de cumplimiento*.

Que ***tampoco dicha plusvalía se encuentra como renta incluida dentro de alguna de las categorías de ganancias*** *contempladas por el ordenamiento en cuestión, según lo dispuesto por los artículos pertinentes del texto legal que, tal como se señaló, complementan la definición general que del hecho imponible del tributo efectúa el artículo 2° de la ley que lo regula.*

Que en consecuencia y ***en ausencia de normas generales o específicas que permitan caracterizar a dichas plusvalías como ganancias gravadas corresponde poner de relieve que, el fundamento utilizado por el Fisco Nacional sobre la base de lo dispuesto por el artículo 110 del decreto reglamentario*** (HOY ART. 177 DEL D.R. DE LA LIG) *-según reforma introducida por el Dto. 1344/98-importa redefinir el hecho imponible del tributo, dando una nueva trascendencia y proyección al mismo, además de conferir nuevos efectos a actos consolidados durante la vigencia de la ley anterior (vide "Nerli Antonio Alfredo" TFN Sala C 19/10/2006).*

Que ***dicha situación importa una violación del principio de legalidad en materia tributaria*** *conforme lo ha expresado en forma reiterada nuestro Más Alto Tribunal, vide entre otros, "Eves Argentina SA" fallos 316:2329, en cuanto sostuvo que "... ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones -arts. 4°, 17, 44, y 67 de la Constitución Nacional- (vide Fallos 248:482); ello en tanto "los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro Poder que el Legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas" (Fallos 321:366 y sus citas).*

Que en consecuencia ***surge de manera indubitable que ningún Decreto del Poder Ejecutivo puede crear válidamente una carga tributaria, ni definir o modificar, sin sustento legal, los elementos esenciales de un tributo*** *(fallos 319:3400)*".

En función de lo expuesto al TFN, concluye que:

"*Que en función del carácter redimitorio del hecho imponible del impuesto a las ganancias que asume l****a reforma introducida en el artículo 110 del Decreto Reglamentario del gravamen, conforme el análisis efectuado precedentemente, corresponde revocar la resolución*** *venida en recurso en cuanto determina impuesto con más intereses por el período 1998 respecto del ajuste por opción de compra de acciones. Con costas".*

En el fallo **"Almirón Juan Manuel"** de la sala "I" de la CNACAF de fecha 20/10/2016, se trataba del vicepresidente y gerente de "Coca Cola" que realizo la opción de compra de acciones de "Coca Cola". La discusión era si la refería opción de compra de las acciones generaba una renta de cuarta categoría en el impuesto a las ganancias. El TFN revocó la determinación de oficio. La CNACAF revoca la sentencia del TFN y por ende confirma la determinación de oficio.

La CNACAF en primer lugar analiza el contrato celebrado entre "Almiron" y "Coca Cola".

"*Concretamente, el actor,* ***en su carácter de vicepresidente y gerente general de Coca Cola de Argentina S.A., suscribió el 04/11/1994 con la casa matriz, The Coca Cola Company, un contrato en el que ésta le otorgaba "una opción para adquirir la cantidad de acciones ordinarias de la Compañía al precio por acción que se establece a continuación, en conformidad y sujeto a los términos, condiciones y restricciones de este Contrato", a ejercerse en cualquier momento hasta el 18/10/2004****, fecha de vencimiento (fs. 292/299 del "cuerpo principal – II" de antecedentes administrativos).*

Es de destacar que, entre dichos "términos, condiciones y restricciones", resumidamente, se pueden encontrar:

a.- la prohibición de ejercer dicha opción por un primer lapso desde 12 meses de otorgada la opción (art. 1º, inc. a.);

b.- una limitación proporcional sobre la cantidad de acciones sobre las cuales ejercer la opción en función del tiempo transcurrido, que habilitaba al ejercicio sobre el 100% recién pasados los 36 meses (art. 1º, inc. b.);

c.- un plazo de gracia para el ejercicio de la opción de 6 meses en caso de cese del empleo y de 12 meses en caso de fallecimiento o jubilación (art.1º, inc. c., d. y e.).

d.- la prohibición de transferir el derecho al ejercicio de la opción, salvo los denominados casos mortis causa (art. 2º);

e.- la reserva del derecho por parte de la sociedad para negarse a transferir acciones sobre las que se ejerza el derecho de opción, en casos en que esa transferencia "esté en conflicto o sea incompatible con cualquier ley o reglamentación aplicable de cualquier organismo gubernamental que tenga jurisdicción".

En función del derecho conferido en dicho contrato, el actor -habiendo cesado en su cargo en septiembre del 1997 *(fs. 125/126)-* ***habría ejercido su opción de compra en marzo del 1998*** *por 53.146 acciones a un precio unitario de u$s19,15, pagando la suma total de u$s1.017.888 (ver fs. 12 83, 90, 206/221). Precio que, en el marco de la fiscalización y sin perjuicio de acompañar la documentación relacionada con el contrato de opción, el actor indicó que respondía "a valores de cotización de mercado" (fs.150)"*

La CNACAF analiza luego al ajuste practicado por el organismo fiscal.

"IV.2.- En atención a la información referida, ***el Fisco decidió determinar al actor el impuesto a las ganancias del período fiscal 1998*** *en la resolución que aquí se discute.*

En primer lugar, ponderó "Que el rubrado ***debió haber declarado como ganancia la diferencia entre el costo de adquisición y el valor de cotización de las acciones mencionadas ut supra, al 17/03/98****.*

Que el área fiscalizadora consultó al Sr. Juan Manuel Almirón respecto de la citada compra de acciones, y en respuesta a ello el nombrado manifestó en acta 002 Nº 117051 de fecha 5 de diciembre de 200 que '... la opción de compra de acciones de Coca Cola Company efectuada en el año 1998 se realizó a valores de cotización de mercado a través del Quilmes Bank and Trust de Islas Cayman'.

Que el área señalada recabó información con relación a la cotización de las acciones de The Coca Cola Company en archivos especializados de internet, información que fue convalidada con la obtenida de diarios de amplia circulación en nuestro país de dónde surge que la mínima cotización del día 17 de marzo de 1998 (fecha del ejercicio de la opción) fue de u$s71,375, por lo cual de acuerdo a lo señalado ut supra ***el contribuyente del epígrafe omitió declarar la suma de $2.775.549,75 en concepto de ingresos de cuarta categoría****, monto éste que surge de considerar el valor de cotización de las acciones $3.793.295,75 (53.146 acciones x $71,375) y el valor de adquisición $1.017.746,00 (según la composición de bienes y deudas de su declaración jurada del Impuesto a las Ganancias período fiscal 1998)".*

Dicho ello, ***encuadró jurídicamente lo relacionado al ejercicio del derecho de opción de compra de acciones como rentas de la cuarta categoría derivadas***

del trabajo personal (art. 79, ley 20.628, T.O. dec. 649/97) (HOY ART. 82 DE LA LIG)***, más precisamente como una compensación en dinero o en especie proveniente del ejercicio de su función*** *(inc. f., art. 79 citado),* ***cuyo monto imponible se calcula según la diferencia entre el costo de adquisición de las acciones y su valor de cotización al momento del ejercicio de la opción*** *(art. 110, dec. 1344/98, reglamentario de la ley) (*HOY ART. 177 DEL D.R. DE LA LIG)*.*

A lo que agregó a título explicativo "Que, tal como puede observarse la norma es precisa al preceptuar que las compensaciones derivadas del ejercicio de la opción de compra de acciones importa una ganancia gravable de la cuarta categoría siendo el monto sujeto a gravabilidad, el importe emergente de la diferencia entre el valor de mercado o de cotización a la fecha de ejercicio y el precio de adquisición fijado oportunamente por la empresa. Es dable destacar que el monto para el cálculo de la misma es el año fiscal de ejercicio de la misma, tal como contempla la propia normativa"."
(..)
IV.4.- Sin perjuicio de los argumentos esgrimidos por el actor, ***el Tribunal Fiscal*** *- como se indicó en el considerando II-* ***revocó el ajuste en el entendimiento que lo dispuesto artículo 110 del decreto reglamentario*** (HOY ART. 177 DEL D.R. DE LA LIG) ***comportaba una violación al principio de legalidad porque las rentas*** *que, en definitiva, pudieran provenir del ejercicio de una opción de compra de acciones* ***no encuadraban en la definición general de renta gravada del artículo 2º de la ley del impuesto (por carecer de periodicidad)*** *ni, en su defecto, se encontraban expresamente contempladas en alguna de las distintas categorías de renta que contempla la ley*".

La CNACAF, a la hora de analizar la cuestión de fondo sometida a litigio entiende que:

"*debe recordarse preliminarmente que el artículo 79 de la ley del impuesto a las ganancias* (HOY ART. 82 DE LA LIG) *(T.O., dec. 649/97) luego de enumerar cuáles son las ganancias así llamadas "de cuarta categoría" derivadas del trabajo personal -entre las que, en su inc. f., se encuentran aquellas que percibía el actor en su carácter de vicepresidente de empresa, cuestión que se encuentra fuera de discusión- en su último párrafo indica que:*

"También se considerarán ganancias de esta categoría las compensaciones en dinero y en especie*, los viáticos, etc., que se perciban por el ejercicio de las actividades incluidas en este artículo, en cuanto excedan de las sumas que la Dirección General Impositiva juzgue razonables en concepto de reembolso de gastos efectuados".*

A su vez, en ejercicio de sus potestades reglamentarias, ***el Poder Ejecutivo consideró necesario profundizar el concepto mencionado de las "compensaciones en especie"*** *y plasmó en el artículo 110 del decreto1344/98* (HOY ART. 177 DEL D.R. DE LA LIG)*, el siguiente texto:*

“A los efectos de lo establecido en el último párrafo del artículo 79 de la ley (HOY ART. 82 DE LA LYG)*, debe entenderse por compensaciones en especie, todas aquellas prestaciones a las que hace referencia el primer párrafo del artículo 100 de la ley* (HOY ART. 111 DE LA LIG) *y las que bajo cualquier denominación, como ser, alimentos, etc., fueren susceptibles de ser estimadas en dinero.*

Tratándose de compensaciones consistentes en opciones de compra de acciones de la sociedad o de otra perteneciente al grupo, la diferencia entre el costo de adquisición y el valor de cotización o, en su defecto, del valor patrimonial proporcional al momento del ejercicio de la opción, se considerará ganancia de la cuarta categoría”.

VI.- En este contexto, ***este tribunal -en consonancia con los agravios vertidos por la demandada- no comparte la posición adoptada por el tribunal a quo en cuanto a que las rentas derivadas del ejercicio de una opción de compra de acciones no están expresamente incluidas en la ley del impuesto*** *y que, asimismo y por tal razón, la previsión del decreto que sí las incluye constituye un exceso reglamentario que, como tal, es pasible de la tacha de inconstitucionalidad por violar el principio de legalidad en materia tributaria.*

Es que ***la ley es suficientemente clara al incluir todo tipo de “compensaciones en dinero y en especie” que un contribuyente perciba conjuntamente con su remuneración en razón también del ejercicio de su actividad****; y el concepto económico de la compensación no puede sino remitir a su par jurídico de la contraprestación. De allí que, no cabiendo posibilidad alguna de presumir que una empresa con fines lucrativos estructure mecanismos generales para otorgar a sus trabajadores y/o profesionales beneficios en forma gratuita,* ***las rentas derivadas del ejercicio de derechos de opciones de compra de acciones deben considerarse incluidas en el referido concepto legal de las “compensaciones en dinero y en especie”****. Por esta razón carece de relevancia, a los fines estrictamente tributarios, si la empresa concede tales beneficios con fines adicionales como pueden ser, según invoca el actor, “un incentivo a la permanencia en la empresa” o, según las diversas fórmulas acuñadas en la doctrina, “fidelizar y retener empleados en el mediano/largo plazo” o “alinear los objetivos de los empleados con los de la empresa y los del accionista” (J. M. Arias, “Planes de opciones de compra de acciones (Stock Options)”, publicado en DT:2002-B,1743; y, en el mismo sentido, J. Jalfin, “‘Stock Options’. Tratamiento en el impuesto a las ganancias y bienes personales”, publicado en Errepar, Consultor Tributario, Abril 2014).*

En este contexto, ***el Congreso, evidentemente ante la multiplicidad de formas que podrían asumir las referidas “compensaciones” en la concreta práctica empresarial, decidió gravarlas a todas sin fijar excepciones, en el entendimiento de que no era necesario enumerarlas de forma taxativa****. Y si -como se dijo-* ***no se advierten razones para excluir a las rentas derivadas del ejercicio de la opción de compra de acciones del concepto general de “compensaciones en dinero y en especie”****, no podría afirmarse que el Poder*

Ejecutivo, al formular únicamente una aclaración sobre cómo adaptar el concepto genérico de base imponible brindado por la ley a esta específica modalidad que en la realidad económica puede adoptar el hecho imponible, haya incurrido en la creación ex nihilo de un hecho imponible no previsto expresamente en aquélla.

De lo dicho se desprende, entonces, que ***asignarle a las rentas derivadas del ejercicio de la opción de compra de acciones un tratamiento distinto del de las restantes "compensaciones en dinero y en especie" implicaría establecer una distinción allí donde la ley no lo hace*** *y, en consecuencia,* ***se impone concluir que no existió un exceso reglamentario violatorio del principio de legalidad*** *(cfr. "Wintershall", Fallos: 331:2453*".

Como se puede ver la CNACAF, entiende que la opción de compra de acciones de la compañía por parte de un empleado encuadra dentro de las rentas de cuarta categoría dentro del concepto de compensaciones en dinero o en especie.

En sede penal la CNAPE Sala B con fecha 31.10.2007, absolvió a "Juan Manuel Almirón.

Sostuvo el camarista Roberto Enrique Hornos:

"*21) Que, por* ***la declaración testifical del contador público Xilef IRURETA*** *se corroboran los extremos invocados por la defensa y atendidos por la resolución de la instancia anterior, pues el nombrado expresó "...sobre el particular [posesión de acciones de THE COCA-COLA COMPANY] le dije que entendía que las mismas tenían que ser declaradas en el impuesto a los bienes personales, al valor de cierre de cotización de esos papeles al 31 de diciembre de 1998. En el impuesto a las Ganancias, entendía y entiendo que debía declararse su valor histórico de ingreso.* ***No podía a mi entender hablarse de ganancia alguna, toda vez que la cuarta categoría se declara por lo percibido. Mal podía hablarse de percibido o realizado, si dichas acciones continuaban depositadas en un Banco sin realizarse venta alguna****. Creo que incluso tampoco se realizó venta alguna en 1999..."; asimismo, agregó que por valor histórico entendía "...el valor por el que le fueron entregados al ingeniero Juan Manuel ALMIRÓN las acciones...". Interrogado el testigo mencionado si específicamente ALMIRÓN lo consultó sobre la forma en que debía declarar en el impuesto a las ganancias del período fiscal 1999, las acciones de THE COCA-COLA COMPANY, indicó "...que* ***por supuesto que me consulto como declararlas, debido a que era un patrimonio muy novedoso en su poder****. Me explicó de que manera le llegaron a él las acciones...", para continuar diciendo que "...cuando se realice la venta de esas acciones, eso no está alcanzado para las personas físicas que no hacen habitualidad de ese tipo de negocios. Hubo un período de duda en los primeros cuatro o cinco meses del año 2001 y también entiendo que esa duda en alguna medida ya la aclaró la Procuración General del Tesoro ... Incluso la Procuración General ... donde también se hace hincapié en que no están alcanzadas esas ventas para las personas no habitualistas.* ***Sí, le indiqué que esa diferencia no era declarable****...".*

22) Que, por ***el testimonio recordado por el párrafo anterior, se evidencia la existencia del consejo profesional*** *invocado por la defensa de Juan Manuel ALMIRÓN; sin embargo, resta analizar si la fuente consultada por el nombrado resultaba idónea o fiable, de manera que no pueda exigírsele que haciendo caso omiso de tal opinión o no conformándose con la respuesta recibida, por resultar aquélla vaga o imprecisa por parte de la fuente de información, hubiera debido recurrir a otra que corrobore o no aquel dictamen (Günter JAKOBS, ob. cit., pág. 679 y ss.; Hans-Heinrich JESCHECK, ob. cit., pág. 630; Claus ROXIN, ob. cit., pág. 888 y ss.).*

"...Una "información improvisada" determinada y clara de un abogado debe bastar también para hacer invencible un error de prohibición..." "...Cuando un sujeto se informa expresamente acerca del carácter permitido de su conducta ... puede partir de la base de que la información es correcta y completa..." (Claus ROXIN, ob. cit., pág. 888 y ss.).

23) Que, en oportunidad de prestar declaración indagatoria Juan Manuel ALMIRÓN ***manifestó que Xilef IRURETA era su contador y que "...le ha manejado durante quince años sus asuntos contables****...". Por esta afirmación, es posible inducir que el asesoramiento que al respecto brindó Xilef IRURETA significó para Juan Manuel ALMIRÓN una fuente confiable de información, que no necesitaba corroboración alguna por otra fuente.*

La opinión dada por Xilef IRURETA no debía presentar, a criterio de Juan Manuel ALMIRÓN, dudas o suspicacias que lo hubieran determinado a dudar del juicio emitido por aquél*. En efecto, tal circunstancia es deducible fácilmente de los propios dichos de ALMIRÓN que al hacer referencia a la omisión de declarar las acciones de THE COCA-COLA COMPANY al precio de cotización de aquellos títulos, manifestó "...****Es muy clara la ley en cuanto a que tiene que ser una ganancia percibida, así me aconseja mi contador, que durante muchos años hizo mis declaraciones*** *con la legislación vigente al momento..." (conf. fs. 273/277 vta. de los autos principales).*

24) Que, este Tribunal ha expresado con anterioridad que "...el singular consejo profesional, sobre la base de la confianza que debe existir entre el cliente y el abogado, [criterio asimilable al contador en materia contable o tributaria] ***conforman una situación objetiva y subjetiva relevante para poder llegar a la conclusión de que, en este caso, el imputado ha padecido un error invencible e inculpable****..." (conf. Regs. 303/95, 77/98, 234/03 y 804/04, de esta Sala B).*

25) Que, en consecuencia, ***es posible afirmar que Juan Manuel ALMIRÓN incurrió en el caso, en un error de prohibición invencible a partir del consejo profesional emitido por el contador Xilef IRURETA*** *pues, con anterioridad al hecho que se le imputó en autos, procuró por la vía que, a su entender estimó correcta, la información necesaria a fin de dar el tratamiento debido a la obligación tributaria generada por la tenencia de las acciones de THE COCA-COLA COMPANY.*

"...Si el conocimiento se procura por la vía correcta y la respuesta es que el comportamiento en cuestión está permitido, el autor no es responsable por su error...", sino que aquél "...ha de achacarse ... a la fuente de información..." (Günter JAKOBS, ob. cit., pág. 680). "...El ciudadano no debe cargar con la tarea de verificar la corrección del consejo ... pues ello lo llevaría a una cadena interminable de comprobaciones que prácticamente impediría todo comportamiento..." (BACIGALUPO, ob. cit., pág. 443).

26) Que, por todo lo expresado con anterioridad, ***corresponde confirmar la resolución apelada por cuanto Juan Manuel ALMIRÓN habría actuado en el hecho objeto de la investigación bajo un error de prohibición invencible que le impidió comprender la antijuridicidad de la conducta desplegada*** *y, el cual exime al nombrado de un juicio penal de reproche derivado de la misma*".

El camarista Nicanor Miguel Pedro Repetto adhirió al voto de Hornos.

Sostuvo el camarista Marcos Arnoldo Grabivker:

"*15) Que, si bien por la doctrina generalmente es admitida, como fuente de información confiable, el consejo profesional de un abogado, en materia tributaria se puede aceptar,* ***también, en determinadas circunstancias especificas, la opinión que al respecto brinda un contador público****.*

16) Que, en este contexto, ***cobra relevancia lo expresado por la declaración testifical del contador público Xilef IRURETA****, en cuanto manifestó: "...sobre el particular [posesión de acciones de THE COCA-COLA COMPANY] le dije que entendía que las mismas tenían que ser declaradas en el impuesto a los bienes personales, al valor de cierre de cotización de esos papeles al 31 de diciembre de 1998. En el impuesto a las ganancias, entendía y entiendo que debía declararse su valor histórico de ingreso.* ***No podía a mi entender hablarse de ganancia alguna, toda vez que la cuarta categoría se declara por lo percibido. Mal podía hablarse de percibido o realizado, si dichas acciones continuaban depositadas en un Banco sin realizarse venta alguna****. Creo que incluso tampoco se realizó venta alguna en 1999..."; asimismo, agregó que por valor histórico entendía "...el valor por el que le fueron entregados al ingeniero Juan Manuel ALMIRÓN las acciones...". Interrogado el testigo mencionado si específicamente ALMIRÓN lo consultó sobre la forma en que debía declarar en el impuesto a las ganancias del período fiscal 1999, las acciones de THE COCA COLA COMPANY, indicó: "...que* ***por supuesto que me consultó como declararlas, debido a que era un patrimonio muy novedoso en su poder****. Me explicó de que manera le llegaron a él las acciones...", para continuar diciendo: "...cuando se realice la venta de esas acciones, eso no está alcanzado para las personas físicas que no hacen habitualidad de ese tipo de negocios. Hubo un período de duda en los primeros cuatro o cinco meses del año 2001 y también entiendo que esa duda en alguna medida ya la aclaró la Procuración General del Tesoro ... Incluso la Procuración General ... donde también se hace hincapié en que no están alcanzadas esas*

ventas para las personas no habitualistas. Sí, ***le indiqué que esa diferencia no era declarable****...".*

17) Que, ***por la declaración testifical recordada por el considerando anterior se evidencia la existencia del consejo profesional*** *invocado por la defensa de Juan Manuel ALMIRÓN; sin embargo, resta analizar si la fuente consultada por el nombrado resultaba idónea o fiable, de manera que no haya podido exigirse que, haciendo caso omiso de aquella opinión, o no conformándose con la respuesta dada por parte del contador Xilef IRURETA, el imputado haya debido recurrir a otra fuente de información que corrobore, o no, la respuesta dada ante aquella consulta (Günter JAKOBS, ob. cit., págs. 679 y 680; Hans-Heinrich JESCHECK, ob. cit., pág. 630; Claus ROXIN, ob. cit., pág. 888 y ss.)*

18) Que, en este orden de ideas, y en atención a lo manifestado por Juan Manuel ALMIRÓN en oportunidad de prestar declaración indagatoria con relación a que ***Xilef IRURETA era su contador y que "...le ha manejado durante quince años sus asuntos contables****...", y al modo asertivo en que aquél habría aconsejado a ALMIRÓN, es posible concluir que el asesoramiento que IRURETA brindó al nombrado significaba para Juan Manuel ALMIRÓN una fuente confiable de información, que no necesitaba corroboración alguna por otra fuente.*

Esto es así, pues ***la opinión dada por Xilef IRURETA no presentaba, a criterio de Juan Manuek ALMIRÓN, dudas o suspicacias que lo hubieran determinado a dudar del juicio emitido por aqué****l. En efecto, esta circunstancia es fácilmente deducible de los dichos mismos de ALMIRÓN por los cuales, al hacer referencia a la omisión de declarar las acciones de THE COCA-COLA COMPANY al precio de cotización de aquellos títulos al valor de cotización, manifestó: "...****Es muy clara la ley en cuanto a que tiene que ser una ganancia percibida, así me aconseja mi contador, que durante muchos años hizo mis declaraciones*** *con la legislación vigente al momento..." (conf. fs. 273/277 vta. de los autos principales), en consonancia con lo manifestado por el contador aludido.*

19) Que, este Tribunal ha expresado, con anterioridad: "...el singular consejo profesional, sobre la base de la confianza que debe existir entre el cliente y el abogado, ***conforman una situación objetiva y subjetiva relevante para poder llegar a la conclusión de que, en este caso, el imputado ha padecido un error invencible e inculpable****... " (conf. Regs. 303/95, 77/98, 234/03 y 804/04, de esta Sala B).*

La circunstancia mencionada por el párrafo anterior resulta, en este caso particular, análoga a lo acontecido entre el contador IRURETA y Juan Manuel ALMIRÓN*.*

20) Que, en consecuencia, es posible afirmar que, en las particulares circunstancias de este caso, Juan Manuel ALMIRÓN procuró, por la vía que a su entender creyó correcta, la información necesaria a fin de dar el tratamiento correcto a la obligación tributaria generada por la tenencia de las acciones de THE COCA-COLA

COMPANY y ***habría actuado bajo un error de prohibición, en el cual incurrió a raíz del consejo profesional emitido por su contador Xilef IRURETA, sin que pueda imputarse a ALMIRÓN, el erróneo asesoramiento recibido****.*

"...Si el conocimiento se procura por la vía correcta y la respuesta es que el comportamiento en cuestión está, permitido, el autor no es responsable por su error...", sino que aquél "...ha de achacarse ... a la fuente de información..." (Günter JAKOBS, ob. cit., pág. 680). "...El ciudadano no debe cargar con la tarea de verificar la corrección del consejo ... pues ello lo llevaría a una cadena interminable de comprobaciones que prácticamente impediría todo comportamiento..." (Enrique BACIGALUPO, ob. cit., pág. 443).

En consecuencia, ***se encontraría corroborado, con el alcance necesario para el dictado de un auto como el recurrido, que Juan Manuel ALMIRÓN actuó en un supuesto de inculpabilidad****.*

21) Que, por todo lo expresado con anterioridad, ***corresponde confirmar la resolución apelada por los fundamentos de este voto, pues Juan Manuel ALMIRÓN habría actuado bajo un error de prohibición invencible que impidió comprender al nombrado la antijuridicidad de su conducta****.*

22) Que, sin perjuicio de lo expresado por la presente, no puede soslayarse que el asesoramiento contrario a las normas vigentes al momento de los hechos efectuado por el contador Xilef IRURETA provocó el sometimiento de Juan Manuel ALMIRÓN a un proceso penal.

En efecto, ***tampoco puede soslayarse que a pesar de que el contador aludido consideró "...que tal reclamo resulta un soberano disparate..." (en alusión a los hechos investigados en autos)****, en este expediente, tanto el tribunal a quo, como la Sala B de esta Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico establecieron la existencia de un hecho ilícito (conf. el voto mayoritario del Reg. 566/05, de esta Sala B).*

Asimismo, ***la exclusión de la culpabilidad de Juan Manuel ALMIRÓN se ha determinado como consecuencia exclusiva de un consejo profesional equivocado proveniente del contador IRURETA****.*

En consecuencia, entiendo que corresponde confirmar la resolución apelada, por los fundamentos del presente voto".

En materia de habitualidad dentro de las rentas de cuarta categoría, se puede consultar el siguiente fallo del TFN.

En el fallo **"Forenza Arturo"** de la sala "A" del TFN de fecha 16/07/2017, se trata de un abogado que trabaja en relación de dependencia, y que percibió una

gratificación excepcional por única vez por ciertas labores jurídicas. La discusión era la falta de periodicidad de esa renta. El TFN confirma la determinación de oficio.

El abogado relata la situación sometida a litigio en los siguientes términos:

"*Manifiesta que* ***la gratificación percibida no cumple con los requisitos de periodicidad, permanencia y habilitación****, y por ende no se encuentra alcanzada por el impuesto a las ganancias.*

Agrega que ***hace más de 20 años que no ejerce su profesión de abogado****,* ***habiendo contratado a distintos profesionales para que intervengan en los juicios en los que es parte****, tanto en forma personal o referidos a la sociedad anónima que integra.*

Sostiene que, ***por el sólo hecho de ser abogado, no puede entenderse que todas las ganancias que perciba se encuentran sujetas al gravamen****.*

Expone que ***la única participación que tiene en los juicios es la que tiene cualquier cliente con un grado de experiencia o conocimientos técnicos de observar el trabajo de los profesionales contratados****.*

Aduce que ***su situación previsional permite demostrar que no ejerce su profesión de abogado****.*

Advierte que no se cumple con el requisito de periodicidad dispuesto por el art. 2 apartado 1 de la ley del impuesto, en tanto que ***la gratificación en cuestión ha sido abonada por única vez y es irrepetible****.*
(..)
Explica que ***de ninguna manera puede considerarse que actuó profesionalmente y que simplemente su tarea se limitó a decidir la contratación de terceros abogados y de controlar dicha labor profesional***".

El TFN a la hora de confirmar la determinación de oficio, y por lo tanto la periodicidad de la renta entiende que:

"*este Tribunal está llamado a resolver sobre el tratamiento que corresponde otorgar al monto percibido por el actor por parte de la sociedad "Francisco Forenza S.A." en concepto de gratificación y que fuera expuesto en la declaración jurada del impuesto a las ganancias por el período fiscal 2010 dentro del rubro "ingresos exentos y/o no gravados" del cuadro de justificación patrimonial, habiendo impugnado el Fisco Nacional el tratamiento otorgado por el actor a dicha gratificación, por entender que se encuentra dentro del objeto del impuesto a las ganancias y por ende resulta gravada por dicho impuesto.*

Al respecto, cabe puntualizar que el Fisco sustenta su postura en lo expuesto ***en el Acta de Directorio N° 268 de la empresa Francisco Forenza S.A., en la cual se decidió otorgar al aquí actor, en su calidad de director de la citada empresa,***

una gratificación especial por única vez por un importe de $ 210.000.- como retribución por las labores jurídicas que tuvo a su cargo, en su calidad de abogado, en ámbitos administrativos y judiciales de la sociedad*, conforme surge de la copia del Acta obrante a fs. 54/54 vta. de los ant. adm. (cpo. Legajo principal - Impuesto a las ganancias).*

Ello así, cabe aclarar que las partes no cuestionan la veracidad de lo dispuesto en el Acta N° 268, centrando la controversia en el tratamiento que debe otorgarse -en el impuesto a las ganancias- a la gratificación acordada al actor".

En relación con la cuestión de fondo, la habitualidad potencial, el TFN entiende que:

"*se advierte que, surge del Acta N° 268 antes citada que* ***la gratificación cuya gravabilidad aquí se discute le fue reconocida al actor, en su calidad de abogado, por las labores jurídicas efectuadas en ámbitos administrativos y judiciales de la sociedad****, con lo cual se* ***evidencia que su título profesional se tuvo especialmente en cuenta al momento de decidir sobre el pago de dicha gratificación****, dado que era relevante para el correcto desempeño de las funciones que tuvo a su cargo.*

Ello así, ***se encuentra cumplido el requisito de habitualidad dispuesto por el art. 2 de la ley del impuesto, en tanto que, como se expuso, la habitualidad puede ser real, o como se da en este caso, potencial, en virtud del título profesional que posee el actor****, lo que lo habilita a percibir en el futuro rentas vinculadas con su condición de abogado, aún cuando, en los hechos, no ejerza la profesión de abogado en forma habitual.*

Sentado ello, cabe aclarar que si bien es correcto el planteo efectuado por el actor respecto a que la circunstancia de poseer un título profesional, no puede implicar la sujeción al impuesto de todas las ganancias que perciba, ***en el presente caso, como se expuso, se trató de un ingreso vinculado con el ejercicio de su profesión, razón por la cual es correcto el accionar fiscal al decidir sobre su gravabilidad****.*

Por lo demás, y en cuanto al planteo referido a que su participación en los juicios se limitó a la que puede tener cualquier cliente con un grado de experiencia o conocimientos técnicos para observar el trabajo de los profesionales contratados, es dable señalar que dicho planteo no se condice con el reconocimiento de una gratificación especial por la labor desempeñada, como se evidenció en el presente caso.

Por su parte, y si bien el apelante plantea que tampoco se cumpliría el requisito de habilitación de la fuente, que como bien señala el actor consiste en la preparación o el acondicionamiento de los elementos productivos aptos para genera una ganancia, ***cabe señalar que, en el presente caso, la habilitación de la fuente la otorga el título profesional que posee el actor****.*

En cuanto al requisito "permanencia de la fuente", no existen dudas que se verificó en el caso, en tanto que, por tratarse de ingresos vinculados a su profesión, no se produce un agotamiento de la fuente productora".

En materia de rentas de cuarta categoría en relación con la gravabilidad de las propinas, se puede consultar el siguiente fallo:

En el fallo **"Huarte Atilio"** de la CSJN de fecha 19/05/1961, se trataba del tratamiento de las propinas dentro de las rentas de cuarta categoría. La CSJN confirmo que están gravadas dentro de las rentas de cuarta categoría.

"*Las propinas que recibe un empleado de la Dirección Loterías y Casinos, por vía de "caja de empleados" forman parte de su retribución laboral y por lo tanto están comprendidas dentro de la órbita del impuesto a los réditos.*

Tampoco configura tal agravio la circunstancia de que la interpretación de la ley no distinga, respecto de los mencionados ingresos, su "denominación o especie o la forma de su pago", porque lo esencial del tributo no es la manera de la organización de la empresa en cada caso, sino la relación de la renta con su fuente, a saber: el capital, el trabajo o ambos".

El fallo si bien fue dictado en materia de impuesto a los réditos, resulta de plena aplicación en el impuesto a las ganancias.

<u>Dictamen</u>

En el **Dictamen (DAL) 95/1999** de fecha 5.10.1999, se trata de una cesión de honorarios.

"*La presente consulta apunta a determinar el procedimiento a seguir respecto de la determinación de oficio -relativa al impuesto a las ganancias, períodos 1992 y 1993- cuya resolución se encontraría pendiente, la cual se habría basado en el ajuste propugnado por la Inspección.*

El referido ajuste, según expresa en su dictamen la División Jurídica de la Región consultante, se habría basado en ***las cesiones de derechos "onerosas" de sus respectivos honorarios profesionales, que habrían realizado los Dres. N.N. y X.X., regulados en autos "BANCO CENTRAL DE LA REPUBLICA ARGENTINA EN CENTRO FINANCIERA S.A. COMPAÑÍA FINANCIERA - INCIDENTE DE VERIFICACION TARDÍA".***"
(..)
"*los honorarios que en un principio habían quedado firmes, ascendían a pesos cincuenta y dos millones, catorce mil novecientos dos con noventa y nueve centavos*

($ 52.014.902,99.-). ***De los mismos, al Dr. RUIZ le correspondía el 91,75 % y al Dr. X.X. el 8,25 %****.*

En el mes de Noviembre del año 1992, por Escritura Nº ... los Dres. N.N. y X.X., ceden a "M.M." SOCIEDAD ANONIMA el 10,3267 % del crédito del cual son titulares*.*

Dicho porcentaje era equivalente a la suma de pesos cinco millones, trescientos setenta y un mil cuatrocientos treinta ($ 5.371.430), o igual cantidad en su valor nominal de Bonos de Consolidación Nacional, Ley Nº 23982. ***La cesión fue onerosa*** *y se realizó por la suma de dólares estadounidenses billetes ochocientos mil (U$ 800.000) que según surge de fojas 3* ***"Dicho precio es pagado en este acto*** *sirviendo el presente de eficaz recibo y carta de pago en legal forma".*

Asimismo, con fecha 9/3/93, ***por Escritura Nº 168, los Dres. N.N. y X.X. vuelven a ceder -esta vez a "C.N." SACF- "...los créditos*** *enumerados en la cláusula primera, a cobrar en Bonos de Consolidación de Proveedores -Ley Nº 23982- hasta la suma de $ 22.800.000 de valor nominal del crédito,* ***por el precio de $ 3.840.000, suma que los CEDENTES reciben en este acto de manos de los CESIONARIOS en dinero efectivo****, sirviendo la presente de suficiente recibo y carta de pago".*

Cabe recordar que de los importes recibidos por las cesiones, sólo el 91,75 % pertenece al Dr. N.N.*.*

Respecto de este último, es dable señalar que la determinación que nos ocupa se basa en que ***no habría computado en su declaración jurada del impuesto a las ganancias correspondientes a los años 1992 y 1993, los montos que recibió por los honorarios cedidos****.*
(..)
A modo de síntesis refiere que:

a) no hubo percepción de los honorarios, por cuanto no existió disponibilidad de los mismos,

b) una cosa es el porcentaje de participación del abogado en los honorarios regulados, y otra muy distinta el porcentaje de distribución de los importes que se pudieren percibir como consecuencia de ellos,

c) hubo autorretención por parte del abogado citado en la referencia,

d) el ingreso de los mismos no tuvo lugar en el mes de abril de 1992, e) se realizaron una serie de gastos a los fines de obtener la ganancia declarada en el período 1992,

f) los cedentes jamás recibieron el dinero con motivo de la cesión.

Finalmente, es de destacar que en opinión de la División Jurídica preopinante, los referidos honorarios resultan gravados de conformidad con el artículo 79 (HOY ART.

82 DE LA LIG) *de la Ley de Impuesto a las Ganancias, debiendo -a su criterio- procederse respecto de los honorarios efectivamente cedidos*".

Respecto de las cesiones onerosas de honorarios, el dictamen entiende que:

"Ahora bien, ***con relación a la cesión de honorarios onerosa*** *-como en el supuesto traído a consulta-, esa Dirección tuvo oportunidad de manifestar su opinión, en el informe conformado mediante Nota Nº ...(DI ASLE).*

En efecto, en el referido acto de asesoramiento, al analizarse los "actos de disposición sobre cosas futuras", se planteó el interrogante de cuál sería el justificativo para no tributar, en el supuesto de un acreedor que decide una disposición anticipada y lo hace por dinero. Al respecto, ***se sostuvo que "En el caso de onerosidad no hay duda, pues el titular logra el beneficio pecuniario"****.*

En el caso que nos ocupa, ***el cedente recibió al momento de las cesiones antes aludidas un porcentaje del precio****, del cual las mismas escrituras de cesión son recibo de pago.*

En ese sentido, y toda vez que según surge de las escrituras de cesión celebradas ***el contribuyente ha recibido sumas considerables como consecuencia de aquéllas, cabe adelantar que se comparte la idea de ajustar sus declaraciones en función de las sumas percibidas a cambio****.*

Ahora bien, según surge de fojas 33/4, a los 30 días del mes de diciembre de 1992, se habría celebrado un convenio de distribución de los honorarios regulados, entre los Dres. N.N., X.X. y el Contador F.F., ***en virtud del cual los porcentajes a distribuir entre los mismos serían del 45,87 %, 8,25 % y 45,88 %****, respectivamente.*

Dicho convenio establece "Estos porcentajes deberán ser tenidos en cuenta en la distribución de los importes totales y/o parciales que se obtengan, ya sea como consecuencia del cobro directo al deudor principal, o como resultado de las cesiones que del mencionado crédito se haga a terceras personas... este acuerdo ha tenido principio de ejecución con motivo de la cesión parcial que se efectuara con fecha 4 de Noviembre del corriente año, por escritura Nº ...".

De conformidad con lo señalado en los párrafos anteriores, ***los porcentajes que figuran en las cesiones en cuestión, se verían modificados por los establecidos en el convenio de distribución de honorarios antes aludido****.*

No obstante ello, la Sra. L.L., de la División Revisión y ... del área consultante, manifestó que la veracidad de dicho convenio todavía no se encuentra acreditada".

El dictamen termina concluyendo que:

"*En virtud de las consideraciones expuestas, cabe concluir que:*

a) Corresponde proseguir con la determinación de oficio de los ejercicios fiscales 1992 y 1993, tomando como base los importes recibidos por el Dr. N.N. por las cesiones de los honorarios profesionales que le fueran regulados.

b) ***De resultar probado el convenio de distribución de honorarios suscripto con los Dres. N.N., X.X. y F.F., la determinación deberá ajustarse a los porcentajes allí establecidos***".

==========

CAPITULO 11 DEDUCCIONES

GASTOS NECESARIOS PARA OBTENER MANTENER Y CONSERVAR LA FUENTE

El art. 23 de la LIG, en materia de deducción de gastos, establece que:

GANANCIA NETA

Para establecer la ganancia neta se restarán de la ganancia bruta los **gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, mantener y conservar la fuente**, cuya deducción admita esta ley, en la forma que la misma disponga.

GANANCIA NETA SUJETA A IMPUESTO

Para establecer la ganancia neta sujeta a impuesto se restarán del conjunto de las ganancias netas de la primera, segunda, tercera y cuarta categorías las deducciones que autoriza el artículo 30 (MINIMO NO IMPONIBLE, CARGAS DE FAMILIA Y DEDUCCION ESPECIAL).

GASTOS RELACIONADOS CON GANANCIAS EXENTAS O NO GRAVADAS

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

INVERSIONES DE LUJO Y RECREO PERSONAL

Cuando el resultado neto de las inversiones de lujo, recreo personal y similares, establecido conforme con las disposiciones de esta ley, acuse pérdida, no se computará a los efectos del impuesto.

GASTOS NECESARIOS PARA OBTENER MANTENER Y CONSERVAR GANANCIAS GRAVADAS.

El art. 83 de la LIG, en materia de deducción de gastos, establece que:

Los gastos cuya deducción admite esta ley, con las restricciones expresas contenidas en ella, son los **efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas** por este impuesto y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que las origina.

GASTOS AFECTADOS A GANANCIAS GRAVADAS, NO GRAVADAS Y EXENTAS. PRORRATEO.

Cuando los gastos se efectúen con el objeto de obtener, mantener y conservar **ganancias gravadas, exentas y/o no gravadas**, generadas por distintas fuentes productoras, **la deducción se hará de las ganancias brutas que produce cada una de ellas en la parte o proporción respectiva**.

Cuando medien razones prácticas, y siempre que con ello no se altere el monto del impuesto a pagar, se admitirá que el total de uno o más gastos se deduzca de una de las fuentes productoras.

GASTOS CAUSIDICOS

El art. 188 del D.R. de la LIG, establece que:

Los gastos causídicos, en cuanto constituyan gastos generales ordinarios de la actividad del contribuyente, **necesarios para obtener, mantener y conservar ganancias**, son deducibles en el balance impositivo.

En caso contrario solo serán deducibles parcialmente y en proporción a las ganancias obtenidas dentro del total percibido en el juicio.

No son deducibles los incurridos con motivo de juicios sucesorios (salvo los impuestos que graven la transmisión gratuita de bienes), sin perjuicio de su consideración como costo de los bienes que se hubieren adquirido.

TRATAMIENTO DE LOS GASTOS REALIZADOS EN EL PAIS Y EN EL EXTERIOR

El art. 84 de la LIG, en materia de deducción de gastos, establece que:

GASTOS REALIZADOS EN EL PAIS

Los gastos realizados en la República Argentina **se presumen vinculados con ganancias de fuente argentina**.

GASTOS REALIZADOS EN EL EXTERIOR

Sin perjuicio de lo dispuesto por el inciso e) del artículo 91 de la LIG (DEDUCCIONES DE TERCERA CATEGORIA), los gastos realizados en el extranjero **se presumen vinculados con ganancias de fuente extranjera**.

Podrá admitirse su deducción de las ganancias de fuente argentina si se demuestra debidamente que están destinados a obtener, mantener y conservar ganancias de fuente argentina.

RESULTADO POR COMPRAVENTA DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS DE FUENTE EXTRANJERA GRAVADOS AL 15% (ART. 94 TERCER PARRAFO DE LA LIG). DEDUCCIONES.

El art. 189 segundo párrafo del D.R. de la LIG, establece que:

A los fines de la determinación de la ganancia neta mencionada en el tercer párrafo del artículo 94 de la LIG (RESULTADO POR COMPRA VENTA DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS DE FUENTE EXTRANJERA GRAVADOS AL 15%), **se podrá deducir**, de corresponder, **el remanente no utilizado de las deducciones que autorizan el artículo 29** (GASTO DE SEPELIO)**, el artículo 30** (MINIMO NO IMPONIBLE, CARGAS DE FAMILIA Y DEDUCCION ESPECIAL) **y el artículo 85** (DEDUCCIONES GENERALES) que se hubieran computado contra las rentas sujetas a la escala del primer párrafo del artículo 94 de la LIG (RENTAS SUJETAS A LA ESCALA PROGRESIVA DEL 35%).

DEDUCCIONES GENERALES

El art. 85 de la LIG, enumera las deducciones generales admitidas.

Primero

INTERESES DE DEUDAS

a) **Los intereses de deudas**, sus respectivas actualizaciones y los gastos originados por la constitución, renovación y cancelación de las mismas.

PRINCIPIO DE AFECTACION PATRIMONIAL

En el caso de **personas humanas y sucesiones indivisas** la relación de causalidad que dispone el artículo 83 (OBTENER MANTENER Y CONSERVAR RENTAS GRAVADAS) se establecerá de acuerdo con el principio de afectación patrimonial.

Solo resultarán deducibles los intereses, actualizaciones y gastos antes mencionados, cuando pueda demostrarse que los mismos **se originen en deudas contraídas por la adquisición de bienes o servicios que se afecten a la obtención, mantenimiento o conservación de ganancias gravadas**.

No procederá deducción alguna cuando se trate de ganancias gravadas que, conforme a las disposiciones de esta ley, tributen el impuesto por vía de retención con carácter de pago único y definitivo.

INTERESES POR CREDITOS HIPOTECARIOS. INMUEBLES DESTINADOS A CASA HABITACION

Las **personas humanas y sucesiones indivisas** podrán deducir el importe de los **intereses correspondientes a créditos hipotecarios** que les hubieren sido otorgados por la **compra o la construcción de inmuebles destinados a casa habitación del contribuyente, o del causante** en el caso de sucesiones indivisas, **hasta la suma de pesos veinte mil ($ 20.000) anuales**.

En el supuesto de **inmuebles en condominio**, el monto a deducir por cada condómino no podrá exceder al que resulte de aplicar el **porcentaje de su participación sobre el límite** de $ 20.000.

RENTAS DE TERCERA CATEGORIA. DEDUCCION DE INTERESES POR DEUDAS FINANCIERAS CONTRAIDAS CON SUJETOS VINCULADOS. (cuarto párrafo)

En el caso de los sujetos comprendidos en el artículo 53 (RENTAS DE TERCERA CATEGORIA), los **intereses de deudas de carácter financiero** -excluyéndose, en consecuencia, las deudas generadas por adquisiciones de bienes, locaciones y prestaciones de servicios relacionados con el giro del negocio- **contraídos con sujetos**, residentes o no en la República Argentina, **vinculados** en los términos del artículo 18 de la LIG,

serán deducibles del balance impositivo al que corresponda su imputación, **no pudiendo superar tal deducción el monto anual que al respecto establezca el Poder Ejecutivo Nacional o el equivalente al treinta por ciento (30%) de la ganancia neta del ejercicio** que resulte antes de deducir tanto los intereses a los que alude este párrafo como las amortizaciones previstas en esta ley, **el que resulte mayor**.

> **El art. 192 del D.R.** de la LIG, establece que:
>
> El monto anual a considerar es de pesos un millón **($ 1.000.000)**.
>
> Los intereses comprenden, los descuentos que se devenguen con motivo de colocaciones de deuda financiera que se hubieren realizado bajo la par.

VIGENCIA. PRIMER EJERCICIO INICIADO A PARTIR DEL 1/1/2018.

El art. 195 del D.R. de la LIG, establece que:

La limitación resulta de aplicación con respecto a los intereses, actualizaciones y diferencias de cambio devengados en el **primer ejercicio iniciado a partir del 1 de enero de 2018**, aunque se tratara de pasivos financieros existentes al cierre del ejercicio inmediato anterior a aquel.

DEFINICION DE GANANCIA NETA

El art. 194 del D.R. de la LIG, establece que:

A los fines de lo dispuesto en el cuarto párrafo del inciso a) del artículo 85 de la ley, **la "ganancia neta del ejercicio" es la "sujeta a impuesto"**, determinada conforme las disposiciones de la ley de impuesto a las ganancias, antes de deducir los intereses, actualizaciones y diferencias de cambio a que se refiere el anteúltimo párrafo de ese inciso y los quebrantos acumulados correspondientes al inicio del ejercicio; en tanto, las "amortizaciones" son las deducibles conforme lo prevé el inciso f) de su artículo 86.

REALIDAD ECONOMICA. DEUDA FINANCIERA ENCUBIERTA

El art. 193 del D.R. de la LIG, establece que:

Cuando la realidad económica indique que una deuda financiera ha sido encubierta a través de la utilización de formas no apropiadas a su verdadera naturaleza, los intereses generados por esa deuda también deberán incluirse en la limitación prevista en el cuarto párrafo del inciso a) del artículo 85 de la ley.

AL LIMITE SE LE PUEDE ADICIONAR (quinto párrafo)

Al límite aplicable a que se refiere el párrafo anterior se le podrá adicionar el excedente que se haya acumulado en los tres (3) ejercicios fiscales inmediatos anteriores, por resultar inferior -en cualquiera de dichos períodos- el monto de los intereses efectivamente deducidos respecto del límite aplicable, en la medida que dicho excedente no hubiera sido aplicado con anterioridad conforme el procedimiento dispuesto en este párrafo.

El art. 196 del D.R. de la LIG, establece que:

El excedente al que se refiere el quinto párrafo del inciso a) del artículo 85 de la LIG **será el acumulado durante los tres (3) ejercicios que cierren**

con posterioridad al iniciado a partir del 1 de enero de 2018, incluyendo este último.

A estos fines deberá considerarse, en primer término, el excedente del ejercicio de mayor antigüedad.

Veamos un ejemplo:

El limite del 30% o el importe de $ 1.000.000 el que fuese mayor, supongamos $ 1.000.000 (por superar el 30% de la ganancia neta sujeta a impuesto).

Supera el importe de los intereses del período fiscal, supongamos 600.000.

La diferencia de $ 400.000, se puede sumar, ampliando por lo tanto el límite de los 3 ejercicios fiscales siguientes.

INTERESES QUE NO SE PUEDEN DEDUCIR PRODUCTO DEL LIMITE (sexto párrafo)

Los intereses que, de acuerdo con lo dispuesto en los párrafos precedentes, no hubieran podido deducirse, **podrán adicionarse a aquellos correspondientes a los cinco (5) ejercicios fiscales inmediatos siguientes**, quedando sujetos al mecanismo de limitación allí previsto.

El art. 197 del D.R. de la LIG, establece que:

A los fines del cómputo de los intereses al que alude el sexto párrafo del inciso a) del artículo 85 de la ley, **se deducirán, en primer término, aquellos correspondientes a los ejercicios fiscales de mayor antigüedad**.

CASOS EN LOS CUALES NO CORRESPONDE LA LIMITACION DE LA DEDUCCION (séptimo párrafo)

Lo dispuesto en el cuarto párrafo del presente inciso no será de aplicación en los siguientes supuestos:

1. para las entidades regidas por la ley 21526;

2. para los fideicomisos financieros constituidos conforme a las disposiciones de los artículos 1690 a 1692 del Código Civil y Comercial de la Nación;

3. para las empresas que tengan por objeto principal la celebración de contratos de leasing en los términos, condiciones y requisitos establecidos por los artículos 1227 y siguientes del Código Civil y Comercial de la Nación y en forma secundaria realicen exclusivamente actividades financieras;

4. por el monto de los intereses que no exceda el importe de los intereses activos;

El art. 198 del D.R. de la LIG, establece que:

Los intereses activos a que se refiere el cuarto apartado del séptimo párrafo del inciso a) del artículo 85 de la ley son los devengados en cada ejercicio fiscal por activos financieros.

5. cuando se demuestre fehacientemente que, para un ejercicio fiscal, la relación entre los intereses sujetos a la limitación del cuarto párrafo de este inciso y la ganancia neta a la que allí se alude, resulta inferior o igual al ratio que, en ese ejercicio fiscal, **el grupo económico** al cual el sujeto en cuestión pertenece posee por pasivos contraídos con acreedores independientes y su ganancia neta, determinada de manera análoga a lo allí dispuesto, según los requisitos que establezca la reglamentación; o

El art. 199 del D.R. de la LIG, establece que:

El sujeto local forma parte de un “grupo económico”, a los fines de lo previsto en el quinto apartado del séptimo párrafo del inciso a) del artículo 85 de la ley, cuando al menos el ochenta por ciento (80%) de su patrimonio pertenece -en forma directa o indirecta- a un mismo titular, residente o no en el país, siempre que esa titularidad se mantenga durante el lapso en que aquella entidad adeude las sumas que generan los intereses y conceptos similares deducibles.

El ratio mencionado en el referido quinto apartado deberá estar respaldado por un informe especial que tendrá que ser emitido y suscripto por contador público independiente del país.

La AFIP dictará la normativa que resulte pertinente a los fines de dar cumplimiento a lo dispuesto en este párrafo.

6. cuando se demuestre fehacientemente, conforme lo disponga la reglamentación, que el beneficiario de los intereses a los que alude dicho cuarto párrafo hubiera tributado efectivamente el impuesto respecto de tales rentas, con arreglo a lo dispuesto en esta ley.

El art. 200 del D.R. de la LIG, establece que:

La exclusión prevista en el sexto apartado del séptimo párrafo del inciso a) del artículo 85 de la ley, será de aplicación en el ejercicio por el cual se pagan los intereses, diferencias de cambio y/o actualizaciones cuando hubieren sido incluidos en la declaración jurada de sujetos residentes en el país como ganancia gravada y el impuesto determinado de estos fuera igual o superior al monto que surja de aplicar la alícuota prevista en el inciso a) del artículo 73 de la LIG (30% / 25%) a las sumas que fueran deducibles para el sujeto que los paga.

Cuando el beneficiario no sea residente en el país, la referida exclusión será de aplicación en la medida que los intereses, actualizaciones y descuentos que se paguen y que conformen la base de cálculo de los conceptos deducibles, estén sujetos a retención del impuesto con carácter de pago único y definitivo, aun cuando la retención a aplicar se encuentre limitada o no sea procedente por resultar de aplicación un convenio para evitar la doble imposición en vigor entre la República Argentina y el país de residencia del beneficiario del interés.

La exclusión no comprende las diferencias de cambio que devenguen deudas en moneda extranjera, no sujetas a retención del impuesto, las que estarán sujetas, de corresponder, a la limitación dispuesta en el cuarto párrafo del mencionado inciso a) del artículo 85.

RETENCION DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS SOBRE LOS INTERESES (octavo párrafo)

Los intereses quedarán sujetos, en el momento del pago, a las normas de retención vigentes dictadas por la AFIP, con independencia de que resulten o no deducibles.

CONCEPTOS QUE INCLUYE EL TERMINO INTERESES (noveno párrafo)

A los fines previstos en los párrafos cuarto a séptimo de este inciso, el término "intereses" **comprende a las diferencias de cambio y, en su caso, actualizaciones**, generadas por los pasivos que los originan, en la medida en que no resulte de aplicación el procedimiento previsto en el artículo 106 de la LIG (AJUSTE POR INFLACION IMPOSITIVO), conforme lo dispuesto en su segundo párrafo.

La reglamentación podrá determinar la inaplicabilidad de la limitación prevista en el cuarto párrafo cuando el tipo de actividad que desarrolle el sujeto así lo justifique.

<u>Segundo</u>

PRIMAS DE SEGUROS PARA CASO DE MUERTE

b) Las sumas que pagan los tomadores y asegurados por:

(i) **seguros para casos de muerte**; y

(ii) seguros mixtos -excepto para los casos de seguros de retiro privados administrados por entidades sujetas al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación-, en los cuales serán deducibles tanto las primas que cubran el riesgo de muerte como las primas de ahorro.

ADQUISICION DE CUOTAPARTES DE FCI CON FINES DE RETIRO

Asimismo, serán deducibles las sumas que se destinen a la **adquisición de cuotapartes de fondos comunes de inversión** que se constituyan **con fines de retiro** en los términos de la reglamentación que a tales efectos dicte la Comisión Nacional de Valores y en los límites que sean aplicables para las deducciones previstas en los puntos (i) y (ii) de este inciso b).

Fíjase como importe máximo a deducir por los conceptos indicados en este inciso la suma de pesos cuatro centavos ($ 0,04) anuales, se trate o no de prima única.

Montos para el período fiscal 2018 $ 996,23.

Montos para el período fiscal 2019 $ 12.000.

Montos para el período fiscal 2020 $ 18.000.

Montos para el período fiscal 2021 $ 24.000.

EXCEDENTES NO DEDUCIBLES PODRAN DEDUCIRSE DURANTE LOS AÑOS DE VIGENCIA DEL CONTRATO DE SEGURO

Los excedentes del importe máximo mencionado precedentemente **serán deducibles en los años de vigencia del contrato de seguro posteriores** al del pago, hasta cubrir el total abonado por el asegurado, teniendo en cuenta, para cada período fiscal, el referido límite máximo.

Los importes cuya deducción corresponda diferir serán actualizados aplicando el índice de actualización mencionado en el artículo 93, referido al mes de diciembre del período fiscal en que se realizó el gasto, según la tabla elaborada por la AFIP para el mes de diciembre del período fiscal en el cual corresponda practicar la deducción. (TENER EN CUENTA EL ART. 39 DE LA LEY 24.073)

El art. 201 del D.R. de la LIG, establece que:

Las primas de seguros de vida que cubran riesgo de muerte y de los seguros mixtos -tanto la parte que cubra el riesgo de muerte como la destinada al ahorro- **serán deducibles por parte de los tomadores y asegurados en la medida en que cada uno soporte el cargo del pago**, hasta el límite máximo anual que se fije.

Los excedentes del límite, **al cabo de la vigencia del contrato de seguro, no podrán deducirse** en períodos fiscales siguientes.

Se entenderá que el asegurado soporta ese cargo, entre otros supuestos, si el pago de la prima por parte del tomador implica la existencia para el asegurado de una remuneración sujeta al impuesto.

PRIMAS DE SEGUROS NO DEDUCIBLES

En el caso de seguros para casos de muerte, **NO serán deducibles las primas que se destinen a coberturas de riesgos que no fueran el de muerte**, con excepción de aquellas cláusulas adicionales que cubran riesgos de invalidez total y permanente, ya sea por accidente o enfermedad, de muerte accidental o desmembramiento, o de enfermedades graves.

Las primas mencionadas en los párrafos anteriores, devueltas en caso de anulación del seguro, deberán ser gravadas, en la medida en que se hubiere efectuado su deducción, en el período fiscal en que tenga lugar la rescisión del contrato y se perciban los respectivos importes.

SEGUROS MIXTOS

En los seguros mixtos y/o de vida con capitalización y ahorro, la parte de la prima destinada a ahorro o capitalización que se deduzca en cada año fiscal, deberá gravarse en el ejercicio fiscal que se perciba el capital acumulado, con motivo del rescate anticipado, parcial o total.

Deberá entenderse por rescate anticipado el producido con anterioridad a la fecha de vencimiento estipulada en la póliza en la que se cumplan las condiciones necesarias para que, no habiendo fallecido el asegurado, este pueda acceder al capital asegurado, sea en forma total o a través del cobro de una renta vitalicia.

La devolución a que se refiere el presente párrafo no aplicará si los fondos rescatados son invertidos, en el lapso de quince (15) días hábiles siguientes al del rescate, en un seguro similar con otra compañía de seguros autorizada por la Superintendencia de Seguros de la Nación, organismo descentralizado en el ámbito de la Secretaría de Finanzas del Ministerio de Hacienda.

ADQUISICION DE CUOTAPARTES DE FONDOS COMUNES DE INVERSION CON FINES DE RETIRO

Similar tratamiento al de los párrafos anteriores, deberá aplicarse en los casos de las sumas destinadas a la adquisición de las cuotapartes de fondos comunes de inversión a que se refiere el segundo párrafo del inciso b) del artículo 85 de la LIG.

Las disposiciones del párrafo anterior, referidas al rescate anticipado, serán de aplicación cuando se produzca el rescate de las referidas cuotapartes con anterioridad al plazo fijado por la Comisión Nacional de Valores.

La devolución a que se refiere el párrafo anterior no aplicará si los fondos rescatados son invertidos, en el lapso de quince (15) días hábiles siguientes al del rescate, en otro fondo común de inversión comprendido en el segundo párrafo del inciso b) del artículo 85 de la LIG.

La gravabilidad, en caso de rescates anticipados de fondos deducidos a que se refiere el presente artículo, no aplicará si esos rescates ocurrieran como consecuencia de acontecimientos que otorgaran derecho a rescate (fallecimiento, incapacidad total, enfermedades graves, etcétera), conforme lo determinen la AFIP, la Comisión Nacional de Valores y/o la Superintendencia de Seguros de la Nación.

Tercero

LAS DONACIONES

c) Las donaciones a los Fiscos nacional, provinciales y municipales, al Fondo Partidario Permanente, a los partidos políticos reconocidos incluso para el caso de campañas electorales y a las instituciones comprendidas en el inciso e) del artículo 26 (INSTITUCIONES RELIGIOSAS), realizadas en las condiciones que determine la reglamentación y **hasta el límite del cinco por ciento (5%) de la ganancia neta del ejercicio**.

Lo dispuesto precedentemente también será de aplicación para las instituciones comprendidas en el inciso f) del citado artículo 26 (ENTIDADES SIN FINES DE LUCRO) cuyo objetivo principal sea:

1. La realización de actividad de asistencia social u obra médica asistencial de beneficencia, sin fines de lucro, incluidas las actividades de cuidado y protección de la infancia, vejez, minusvalía y discapacidad.

> **El art. 203 del D.R.** de la LIG, establece que:
>
> A los fines de lo dispuesto en el apartado 1 del inciso c) del artículo 85 de la ley, **se entiende que la "actividad de asistencia social"** comprende a aquellas acciones o proyectos que tiendan:
>
> a) a promover la integración social mediante la protección integral de derechos de la infancia, de la juventud, de la tercera edad y de género;
>
> b) al desarrollo de comunidades sostenibles;
>
> c) a la capacitación vinculada a la economía social, de oficios y saberes populares;
>
> d) al fortalecimiento institucional de organizaciones de la sociedad civil y comunitarias destinadas a la asistencia de la población;
>
> e) al desarrollo territorial e infraestructura social urbana y rural;
>
> f) a la prevención y asistencia de las adicciones;
>
> g) a la seguridad alimentaria; y

h) a toda otra acción o actividad que fomente el desarrollo humano, bregando por el mejoramiento de la calidad de vida de personas en riesgo o situación de vulnerabilidad.

La AFIP podrá requerir la información que estime necesaria a los fines de asegurar el correcto cumplimiento de las disposiciones del inciso c) del artículo 85 de la LIG.

2. La investigación científica y tecnológica, aun cuando la misma esté destinada a la actividad académica o docente, y cuenten con una certificación de calificación respecto de los programas de investigación, de los investigadores y del personal de apoyo que participen en los correspondientes programas, extendida por la Agencia Nacional de Promoción Científica y Tecnológica dependiente de la Secretaría de Gobierno de Ciencia, Tecnología e Innovación Productiva del Ministerio de Educación, Cultura, Ciencia y Tecnología.

3. La investigación científica sobre cuestiones económicas, políticas y sociales orientadas al desarrollo de los planes de partidos políticos.

4. La actividad educativa sistemática y de grado para el otorgamiento de títulos reconocidos oficialmente por el Ministerio de Educación, Cultura, Ciencia y Tecnología, como asimismo la promoción de valores culturales, mediante el auspicio, subvención, dictado o mantenimiento de cursos gratuitos prestados en establecimientos educacionales públicos o privados reconocidos por los Ministerios de Educación o similares, de las respectivas jurisdicciones.

En el caso de donaciones al Fondo Partidario Permanente o a los partidos políticos reconocidos, incluyendo las que se hagan para campañas electorales, el límite establecido para su deducción deberá calcularse de forma autónoma respecto del resto de las donaciones.

El art. 202 del D.R. de la LIG, establece que:

El cómputo de las donaciones a que se refiere el inciso c) del artículo 85 de la LIG, será procedente **siempre que las entidades e instituciones** beneficiarias **hayan sido**, cuando así corresponda, **reconocidas como entidades exentas por la AFIP**, y en tanto **se cumplan los requisitos que la AFIP disponga** y los que se establecen en el mencionado inciso.

Las donaciones referidas precedentemente, que no se efectúen en dinero efectivo, serán valuadas de la siguiente forma:

a) bienes muebles e inmuebles, amortizables y no amortizables, bienes intangibles, acciones, cuotas o participaciones sociales, cuotas partes de fondos comunes de inversión, títulos públicos, otros bienes, excepto bienes de cambio:

por el valor que resulte de aplicar las normas previstas en los artículos 62 a 67, 69 y 185 de la LIG (COSTO COMPUTABLE EN RENTAS DE TERCERA CATEGORIA).

En el supuesto de tratarse de bienes actualizables, el mecanismo de actualización será el previsto, en su caso, en los artículos antes mencionados, correspondiendo tomar como fecha límite de esta, el mes en que fue realizada la donación, inclusive;

b) bienes de cambio: por el costo efectivamente incurrido.

LIMITE DEL 5% DE LA GANANCIA NETA

Para la aplicación del límite del cinco por ciento (5%), los contribuyentes aplicarán dicho porcentaje sobre las ganancias netas del ejercicio que resulten **antes de deducir el importe de la donación, el de los conceptos previstos en los incisos f)** (CUOTA MEDICO ASISTENCIAL) **y g)** (HONORARIOS MEDICOS)**, el de los quebrantos de años anteriores y, cuando corresponda, las sumas a que se refiere el artículo 30 de la LIG** (MINIMO NO IMPONIBLE, CARGAS DE FAMILIA Y DEDUCCION ESPECIAL).

DEMAS SOCIEDADES (ART. 53 INCISO B) DE LA LIG). LA DEDUCCION LA COMPUTAN LOS SOCIOS DE LAS SOCIEDADES

Las sociedades a que se refiere el inciso b) del artículo 53 de la ley no deberán computar para la determinación del resultado impositivo el importe de las donaciones efectuadas, excepto que hubieren ejercido la opción a que se refiere el punto 8 del inciso a) del artículo 73 de la LIG (TRIBUTAR COMO SOCIEDADES DE CAPITAL).

La deducción por las donaciones realizadas por las sociedades será computado por los socios en sus respectivas declaraciones juradas individuales, en proporción a la participación que les corresponda en los resultados sociales.

Los socios tendrán en cuenta, a los efectos de la determinación del límite del cinco por ciento (5%), las normas que se establecen en el tercer párrafo de este artículo.

Las donaciones que se efectúen a las empresas formadas por capitales de particulares e inversiones del Estado Nacional o Provincial, de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires o de las municipalidades, solo serán computables con arreglo a la proporción que corresponda a dichas inversiones.

<u>Cuarto</u>

LOS APORTES PARA JUBILACIONES Y PENSIONES

d) Las contribuciones o descuentos para fondos de jubilaciones, retiros, pensiones o subsidios, **siempre que se destinen a cajas nacionales, provinciales o municipales**.

Quinto

LAS AMORTIZACIONES DE LOS BIENES INMATERIALES

e) Las amortizaciones de los bienes inmateriales que por sus características **tengan un plazo de duración limitado, como patentes, concesiones y activos similares**.

El art. 209 del D.R. de la LIG, establece que:

La amortización solo procederá respecto de intangibles adquiridos cuya titularidad comporte un derecho que se extingue por el transcurso del tiempo.

Con el fin de establecer las amortizaciones deducibles, el costo de adquisición de los referidos intangibles se dividirá por el número de años que, legalmente, resulten amparados por el derecho que comportan.

El resultado así obtenido será la cuota de amortización deducible, resultando aplicable a efectos de su determinación y cómputo, en lo pertinente, las disposiciones contenidas en los artículos 88 de la LIG y 206 y 207 de este reglamento (PAUTAS PARA AMORTIZACION DE BIENES MUEBLES AMORTIZABLES).

Sexto

LOS APORTES PARA OBRAS SOCIALES Y CUOTAS DE MEDICINA PREPAGA

f) Los descuentos obligatorios efectuados para aportes para obras sociales correspondientes al **contribuyente y a las personas que revistan para este el carácter de cargas de familia**.

Asimismo serán deducibles los importes abonados en concepto de cuotas o abonos a instituciones que presten **cobertura médico asistencial** (MEDICINA PREPAGA), correspondientes al **contribuyente y a las personas que revistan para este el carácter de cargas de familia**.

La deducción por cobertura médico asistencial (MEDICINA PREPAGA) **no podrá superar el cinco por ciento (5%) de la ganancia neta del ejercicio**.

Séptimo

HONORARIOS MEDICOS

g) Los honorarios correspondientes a los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica del contribuyente y de las personas que revistan para este el carácter de cargas de familia:

a) de hospitalización en clínicas, sanatorios y establecimientos similares;

b) las prestaciones accesorias de la hospitalización;

c) los servicios prestados por los médicos en todas sus especialidades;

d) los servicios prestados por los bioquímicos, odontólogos, kinesiólogos, fonoaudiólogos, psicólogos, etcétera;

e) los que presten los técnicos auxiliares de la medicina;

f) todos los demás servicios relacionados con la asistencia, incluyendo el transporte de heridos y enfermos en ambulancias o vehículos especiales.

LIMITE DEL 40% DEL MONTO TOTAL FATURADO

La deducción se admitirá siempre que se encuentre **efectivamente facturada por el respectivo prestador del servicio** y **hasta un máximo del cuarenta por ciento (40%) del total de la facturación** del período fiscal de que se trate, siempre y en la medida en que los importes no se encuentren alcanzados por sistemas de reintegro incluidos en planes de cobertura médica.

Esta deducción **no podrá superar el cinco por ciento (5%) de la ganancia neta del ejercicio**.

<u>Octavo</u>

ALQUILER DEL INMUEBLE DESTINADO A CASA HABITACION. CON EL TOPE DEL MINIMO NO IMPONIBLE.

h) **El cuarenta por ciento (40%)** de las sumas pagadas por el contribuyente, o del causante en el caso de sucesiones indivisas, en concepto de **alquileres de inmuebles destinados a su casa habitación**, y **hasta el límite de la suma prevista en el inciso a) del artículo 30 de LIG** (MINIMO NO IMPONIBLE), siempre y cuando el contribuyente o el causante no resulte titular de ningún inmueble, cualquiera sea la proporción.

La AFIP establecerá las condiciones bajo las cuales se hará efectivo el cómputo de esta deducción.

El art. 204 del D.R. de la LIG, establece que:

Cuando la locación involucre a varios locatarios, el importe total a deducir por todos estos no podrá superar el cuarenta por ciento (40%) de las sumas pagadas en concepto de alquiler y hasta el límite del monto previsto en el inciso a) del primer párrafo del artículo 30 de la LIG (MINIMO NO IMPONIBLE).

Noveno

APORTES A PLANES DE SEGURO DE RETIRO PRIVADOS

i) Los aportes correspondientes a los planes de seguro de retiro privados administrados por entidades sujetas al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación.

Montos para el período fiscal 2018 $ 996,23.

Montos para el período fiscal 2019 $ 12.000.

Montos para el período fiscal 2020 $ 18.000.

Montos para el período fiscal 2021 $ 24.000.

CALCULO DEL TOPE DEL 5% DE LA GANANCIA NETA DEL EJERCICIO

A los fines de la determinación de los límites establecidos en el primer párrafo del inciso c) (DONACIONES) y en el segundo párrafo de los incisos f) (COBERTURA MEDICO ASISTENCIAL) y g) (HONORARIOS MEDICOS),

El 5% se aplicará sobre las ganancias netas del ejercicio que resulten **antes de deducir:**

- el importe de los conceptos mencionados,

- el importe de los quebrantos de años anteriores y,

- cuando corresponda, las sumas a que se refiere el artículo 30 de la ley (MINIMO NO IMPONIBLE, CARGAS DE FAMILIA Y DEDUCCION ESPECIAL).

TOPES QUE DEBERAN SER FIJADOS POR EL PODER EJECUTIVO

El Poder Ejecutivo Nacional establecerá los montos máximos deducibles por los conceptos a que se refiere **el inciso b)** (PRIMAS DE SEGUROS PARA CASO DE MUERTE) y **el inciso i)** (APORTES A PLANES DE SEGURO DE RETIRO PRIVADOS).

Montos para el período fiscal 2018 $ 996,23.

Montos para el período fiscal 2019 $ 12.000.

Montos para el período fiscal 2020 $ 18.000.

Montos para el período fiscal 2021 $ 24.000.

DEDUCCION DEL PERSONAL DOMESTICO

El art. 16 de la ley 26.063, establece que:

A efectos de la determinación del impuesto a las ganancias, las personas de existencia visible y las sucesiones indivisas, ambas **residentes en el país**, que revistan el carácter de **dadores de trabajo con relación al personal del servicio doméstico**, **podrán deducir de la ganancia bruta gravada de fuente argentina** del año fiscal, cualquiera sea la fuente de ganancia, **el total de los importes abonados en el período fiscal**:

a) A los trabajadores domésticos en concepto de contraprestación por los servicios prestados;

b) Para cancelar las contribuciones patronales indicadas en el artículo 3 del Régimen Especial de Seguridad Social para Empleados del Servicio Doméstico, aprobado por el artículo 21 de la ley 25239 (HOY LEY 26.844 PERSONAL DE CASAS PARTICULARES).

La deducción prevista en el presente artículo tendrá el carácter de deducción general y se imputará de acuerdo con el procedimiento establecido en el inciso b) del artículo 31 de la reglamentación de la ley del referido impuesto para la compensación de quebrantos del ejercicio.

TOPE. HASTA EL IMPORTE DEL MINIMO NO IMPONIBLE

Se fija como importe máximo a deducir por los conceptos anteriormente indicados la suma equivalente a la de la ganancia no imponible anual, definida en el inciso a) del artículo 23 de la LIG (HOY ART. 30 INCISO A) DE LA LIG, MINIMO NO IMPONIBLE).

En todo lo no dispuesto en este artículo serán de aplicación las normas establecidas por la ley del mencionado impuesto y por su reglamentación.

DEDUCCIONES ESPECIALES DE PRIMERA, SEGUNDA, TERCERA Y CUARTA CATEGORIA.

El art. 86 de la LIG, enumera las deducciones especiales de primera, segunda, tercera y cuarta categoría.

Primero

LOS IMPUESTOS

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

Segundo

LAS PRIMAS DE SEGUROS

b) Las primas de seguros que cubran riesgos sobre bienes que produzcan ganancias.

Tercero

LAS PERDIDAS EXTRAORDINARIAS

c) Las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes que producen ganancias, como incendios, tempestades u otros accidentes o siniestros, **en cuanto no fuesen cubiertas por seguros o indemnizaciones**.

El art. 205 del D.R. de la LIG, establece que:

El importe de las pérdidas extraordinarias, sufridas en bienes muebles e inmuebles amortizables, **se establecerá a la fecha del siniestro**, de conformidad con las siguientes disposiciones:

a) bienes muebles: se aplicarán las normas del artículo 62 de la LIG (COSTO COMPUTABLE EN RENTAS DE TERCERA CATEGORIA);

b) bienes inmuebles: se aplicarán las normas del artículo 63 de la LIG (COSTO COMPUTABLE EN RENTAS DE TERCERA CATEGORIA).

En ambos casos será de aplicación el índice de actualización mencionado en el artículo 93 de la LIG, de acuerdo con lo que indique la tabla elaborada por la AFIP, para el mes al que corresponda la fecha del siniestro. (TENER EN CUENTA EL ART. 39 DE LA LEY 24.073)

INDEMNIZACION PERCIBIDA Y VALOR RECUPERABLE DEL BIEN SINIESTRADO

Al monto de las pérdidas determinado de acuerdo con lo precedentemente establecido, **se le restará el valor neto de lo salvado o recuperable y el de la indemnización percibida**, en su caso.

OPCION EN EL CASO EN QUE LA INDEMNIZACION ARROJE UN BENEFICIO

Si de esta operación resultara un beneficio, se procederá en la forma que se indica a continuación:

LA INDEMNIZACION SE DESTINA AL REEMPLAZO DEL BIEN SINIESTRADO

I) En el caso de que la indemnización percibida **se destine total o parcialmente dentro del plazo de dos (2) años de producido el siniestro, a reconstruir o reemplazar los bienes afectados**,

el beneficio o su parte proporcional **se deducirá a los efectos de la amortización** del importe invertido en la reconstrucción o reemplazo de dichos bienes, **salvo que el contribuyente optare por computar el nuevo costo, en cuyo caso deberá incluir el beneficio en el balance impositivo**.

De no efectuarse el reemplazo o iniciarse la reconstrucción dentro del plazo de los 2 años, **el beneficio se imputará al ejercicio fiscal en cuyo transcurso haya vencido el plazo de los 2 años** o, en su caso, a **aquel en que se hubiera desistido de realizar el reemplazo**.

El importe respectivo deberá actualizarse aplicando el índice de actualización mencionado en el artículo 93 de la LIG, referido al mes de cierre del ejercicio fiscal en que se determinó la utilidad afectada, según la tabla elaborada por la AFIP para el mes de cierre del período fiscal en que corresponde imputar la ganancia. (TENER EN CUENTA EL ART. 39 DE LA LEY 24.073)

La AFIP podrá ampliar el plazo de dos (2) años a pedido expreso de los interesados, cuando la naturaleza de la reinversión lo justifique.

LA INDEMNIZACION NO SE DESTINA AL REEMPLAZO DEL BIEN SINIESTRADO

II) Si la indemnización percibida o parte de ella no se destinara a los fines indicados en el apartado I) precedente, **el total del beneficio** o su parte proporcional, respectivamente, **deberá incluirse en el balance impositivo del ejercicio en que se hubiera hecho efectiva la indemnización**.

Idéntico procedimiento al indicado precedentemente se aplicará para determinar el monto de las pérdidas originadas por delitos de los empleados a que se refiere el **inciso d) del artículo 86 de la LIG**, cuando su comisión hubiera afectado a inmuebles o bienes muebles de explotación de los contribuyentes.

<u>Cuarto</u>

d) Las pérdidas debidamente comprobadas, a juicio de la AFIP, originadas por delitos cometidos contra los bienes de explotación de los contribuyentes, por

empleados de los mismos, **en cuanto no fuesen cubiertas por seguros o indemnizaciones**.

Quinto

LOS GASTOS DE MOVILIDAD Y VIATICOS

e) Los gastos de movilidad, viáticos y otras compensaciones análogas en la suma reconocida por la AFIP.

Sexto

LAS AMORTIZACIONES

f) **Las amortizaciones por desgaste, agotamiento u obsolescencia** y las pérdidas por desuso, de acuerdo con lo que establecen los artículos pertinentes, excepto las comprendidas en el inciso l) del artículo 92 (DEDUCCIONES NO ADMITIDAS – AMORTIZACION DE AUTOMOVILES).

El art. 206 del D.R. de la LIG, establece que:

Las amortizaciones cuya deducción admite el inciso f) del artículo 86 de la ley, se deducirán anualmente a los efectos impositivos, aun cuando el contribuyente no hubiera contabilizado importe alguno por ese concepto y cualquiera fuere el resultado que arroje el ejercicio comercial.

El art. 207 del D.R. de la LIG, establece que:

El costo original de los bienes amortizables comprende los gastos incurridos con motivo de la compra o instalación, excepto los intereses reales o presuntos contenidos en la operación.

Los intereses sobre el capital invertido no serán computados a los efectos de la fijación del costo.

CONDICION

En los casos de los incisos c) y d), el decreto reglamentario fijará la incidencia que en el costo del bien tendrán las deducciones efectuadas.

AMORTIZACION DE INMUEBLES.

El art. 87 de la LIG, se refiere a las amortizaciones de inmuebles.

En concepto de **amortización de edificios y demás construcciones sobre inmuebles** afectados a actividades o inversiones que originen resultados alcanzados por el impuesto, **excepto bienes de cambio**, se admitirá deducir **el dos por ciento (2%) anual sobre el costo del edificio o construcción**, o sobre la parte del valor de adquisición atribuible a los mismos, teniendo en cuenta la relación existente en el avalúo fiscal o, en su defecto, según el justiprecio que se practique al efecto, hasta agotar dicho costo o valor.

A los fines del cálculo de la amortización a que se refiere el párrafo anterior, la misma **deberá practicarse desde el inicio del trimestre del ejercicio fiscal o calendario en el cual se hubiera producido la afectación del bien**, hasta el trimestre en que se agote el valor de los bienes o hasta el trimestre inmediato anterior a aquel en que los bienes se enajenen o desafecten de la actividad o inversión.

El importe resultante **se ajustará** conforme al procedimiento indicado en el inciso 2) del artículo 88 (INDICE DE ACTUALIZACION DEL ART. 93 DE LA LIG).

La AFIP podrá admitir la aplicación de porcentajes anuales superiores al dos por ciento (2%), cuando se pruebe fehacientemente que la vida útil de los inmuebles es inferior a cincuenta (50) años y a condición de que se comunique a la AFIP tal circunstancia, en oportunidad de la presentación de la declaración jurada correspondiente al primer ejercicio fiscal en el cual se apliquen.

El art. 208 del D.R. de la LIG, establece que:

A los efectos previstos en el último párrafo del artículo 87 de la LIG, la prueba fehaciente relativa a la vida útil del inmueble deberá ponerse a disposición de la AFIP, en la oportunidad y forma que esta determine.

Si a juicio de la AFIP la prueba producida no fuera aceptable o resultara insuficiente, las diferencias de impuesto que pudieran surgir a raíz de la consideración de la vida útil prevista en el citado artículo, deberán ingresarse, con más las actualizaciones y accesorios que correspondan, en el tiempo y condiciones que aquel determine, sin perjuicio de las sanciones que, en su caso, resultaren aplicables.

AMORTIZACION DE BIENES MUEBLES.

El art. 88 de la LIG, se refiere a las amortizaciones de bienes muebles.

En concepto de amortización impositiva anual para compensar el desgaste de los bienes -excepto inmuebles- empleados por el contribuyente para producir ganancias gravadas, se admitirá deducir la suma que resulte de acuerdo con las siguientes normas:

1) Se dividirá el costo o valor de adquisición de los bienes por un número igual a los años de vida útil probable de los mismos.

La AFIP podrá admitir un procedimiento distinto (unidades producidas, horas trabajadas, etcétera) cuando razones de orden técnico lo justifiquen.

2) A la cuota de amortización ordinaria calculada conforme con lo dispuesto en el apartado anterior, o a la cuota de amortización efectuada por el contribuyente con arreglo a normas especiales, se le aplicará el **índice de actualización mencionado en el artículo 93** de la LIG, referido a la fecha de adquisición o construcción que indique la tabla elaborada por la AFIP para el mes al que corresponda la fecha de cierre del período fiscal que se liquida.

El importe así obtenido será la amortización anual deducible.

Cuando se trate de bienes inmateriales amortizables la suma a deducir se determinará aplicando las normas establecidas en el párrafo anterior.

A los efectos de la determinación del valor original de los bienes amortizables, no se computarán las comisiones pagadas y/o acreditadas a entidades del mismo conjunto económico, intermediarias en la operación de compra, salvo que se pruebe una efectiva prestación de servicios a tales fines.

Jurisprudencia

En materia de deducciones de perdidas extraordinarias, se puede consultar el siguiente fallo:

En el fallo **"Roque Vasalli SA"** de la CSJN de fecha 13/05/1982, se trataba de la deducción del importe pagado en concepto de rescate por el secuestro extorsivo del presidente de la sociedad. La CSJN admitió la deducción,

Del relato de los hechos de la causa se puede ver que:

"*la Sala B de* ***la Cámara Federal de Apelaciones de Rosario confirmó la sentencia de instancia*** *que hizo lugar a la* ***demanda deducida contra la DGI, tendiente a obtener la devolución de la suma de $ 12.197.055****, abonada por Roque Vasalli SA, en virtud de haberse admitido como gasto deducible el* ***monto que esta empresa pagó en calidad de rescate para lograr la liberación de su presidente que fuera sometido a un secuestro extorsivo****, bajo amenaza de muerte*".

A la hora de encuadrar la deducción dentro del marco normativo de la LIG, la CSJN entiende que:

"*pueden señalarse dos excepciones que no constituían "gastos necesarios" sino pérdidas del capital fuente. Las deducciones aludidas se hallaban contempladas en el art. 88, incs. c) y d)* (HOY ART. 92 INCISO C) Y D) DE LA LIG). ***El primero admitía la detracción de "las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes que producen ganancias****, como incendios, tempestades u otros accidentes o siniestros, en cuanto no fuesen cubiertos por seguros o indemnizaciones". El inc. d) se refería a "las pérdidas debidamente comprobadas, a juicio de la Dirección, originadas por delitos cometidos contra los bienes de explotación de los contribuyentes, por empleados de los mismos, en cuanto no fuesen cubiertas por seguros e indemnizaciones".*

De estas normas interesa el caso planteado en la primera, pues en ella se ha basado el a quo para admitir la deducción del importe abonado por la empresa para rescatar a su presidente del secuestro extorsivo *a que fuera sometido*".

A la hora de analizar el concepto de perdidas extraordinarias sobre los bienes que producen ganancias, la CSJN entiende que:

"*cuando la ley 20628 se refería a "las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes que producen ganancias",* ***no debe entenderse esta última expresión limitada a los objetos materiales*** *-bienes propiamente dichos- en un sentido estricto (inmuebles, instalaciones, maquinarias, materias primas, productos acabados, etc.).* ***Económicamente hablando, tal como corresponde según la regla de interpretación del art. 11 de la ley 11683*** *(doctrina de "Ika Renault SAICyF s/recurso de apelación" del 25/2/1982, consid. 6º),* ***quedan igualmente comprendidos en el concepto de "bien" los objetos inmateriales*** *(acción del trabajo, prestación de servicios). La característica que ambos medios ofrecen es la de ser capaces de satisfacer una necesidad humana.*

Por lo demás, ***cuando la norma que se analiza menciona expresamente "a los bienes que producen ganancias"****,* ***la determinación de éstos debe hacerse dentro del proceso productivo que se cumple en toda empresa industrial o comercial; y en él los factores de producción son: el elemento material (capital: fijo y circulante) y el elemento humano (trabajo: directivo, ejecutivo, empleados y obreros)****.*

De la conjunción de estos elementos fluye la renta. De ahí, que no deba decirse que sólo tiene origen en el capital materializado en los inmuebles, maquinarias, etc., sino también ***en la parte del mismo relacionada con la organización de la producción; dentro de ésta, las funciones directivas y de ejecución se caracterizan por la importancia que revisten****. Mediante su acción sobre los recursos industriales o comerciales se logran las ganancias o beneficios.*

Si de acuerdo con la ley ***son deducibles "las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes que producen ganancias", y entre éstos -en sentido económico- se insertan los originados en factores humanos*** *de producción,* ***no parece dudoso que la suma pagada por la actora***

para rescatar a su presidente del secuestro a que fue sometido pudo ser detraída de la ganancia bruta de la empresa en la determinación del beneficio neto".

En materia de deducciones de intereses, se puede consultar el siguiente fallo:

En el fallo **"Sociedad Argentina de Edificación SA"** de la CSJN de fecha 12/07/1967, se trataba de la deducción de los intereses del impuesto a los réditos. La CSJN admitió su deducción.

Se discutía "*si los intereses que abonó la actora a la referida Dirección sobre el importe de su deuda por impuesto a los réditos, en razón de la prórroga que se le acordó para proceder al pago, deben deducirse en su balance impositivo, a los efectos de determinar el monto imponible*".

La Corte a la hora de admitir la deducción, fundamentó la misma en los siguientes términos:

"*Que el art. 62, inc. a), de la ley 11.682 (T.O. 1960),* ***permite a tal fin la deducción de "los intereses de las deudas", sin discriminación alguna****. Siendo así,* ***no parece dudoso que los discutidos en autos caen dentro de ese concepto general, pues responden a la deuda impositiva*** *que, en su momento, tuvo la actora con la apelante. En coincidencia con esta interpretación el decreto 435/63, en su art. 1º, inc. 2º, agregó al art. 15 de la reglamentación de la ley 11.682 el siguiente párrafo: "Los intereses de prórroga por el pago de los gravámenes serán deducibles en el balance impositivo de acuerdo al sistema seguido para la imputación de gastos*".

Agregando luego el máximo tribunal de justicia:

"*Que con referencia a* ***las razones aducidas para sostener lo contrario cabe señalar que ellas suponen la agregación de un distingo no marcado en la ley y que, además, se apoyan principalmente sobre un principio de derecho común -lo accesorio sigue a lo principal- que no es de estricta aplicación en la materia del derecho tributario****.*

En efecto: ***si bien es cierto que lo pagado en concepto de impuesto a los réditos no puede deducirse*** *con arreglo a lo que expresamente dispone el art. 66, inc. d), de la ley 11.682,* ***no cabe inferir de allí la inexcusabilidad de análogo tratamiento para los intereses que se liquiden sobre tales sumas****.*

Ello así, ***porque los intereses a que da lugar la prórroga cumplen una función económica distinta; son en realidad erogaciones financieras*** *que permiten disponer temporariamente del capital que no se ingresa al Fisco y que el*

contribuyente mantiene en su poder, utilizándolo para la realización y conservación de la renta".

Lo expuesto por la CSJN en materia de impuesto a los réditos, resulta de aplicación en el caso del impuesto a las ganancias.

En materia de deducción de amortizaciones, se puede consultar el siguiente fallo:

En el fallo **"Telintar SA"** de la CSJN de fecha 22/05/2012, se trataba de la deducción de la amortización de la fibra óptica. El tema en discusión era la vida útil de la fibra ótica. La CSJN admitió su deducción teniendo en cuenta la obsolescencia.

Téngase presente que la ley 27.430 modifico el art. 82 inciso f) de la LIG (HOY ART. 86 INCISO F) DE LA LIG), incorporando el concepto de obsolescencia.

EL TFN CONFIRMO LA RESOLUCION DE LA AFIP

"*el **Tribunal Fiscal de la Nación confirmó, por mayoría, la resolución por la cual la Administración Federal de Ingresos Públicos** determinó de oficio la obligación tributaria de la actora frente al impuesto a las ganancias correspondiente a los ejercicios fiscales 1995 a 1999.*
(..)
***El ajuste efectuado se originó en la diferencia de criterios respecto del plazo de amortización de cables submarinos de fibra óptica**: el organismo recaudador entendió que la vida útil que debía computarse para dicho bien de uso era de **veinte años y no quince**, como lo había calculado la actora para liquidar el impuesto en sus declaraciones juradas*".

LA CNACAF REVOCO LA SENTENCIA DEL TFN

"***la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal revocó lo decidido por el Tribunal Fiscal** y, en consecuencia, **dejó sin efecto el ajuste efectuado por la AFIP**. Para decidir en el sentido indicado, la alzada **entendió que para establecer la vida útil de un bien debe considerarse, entre otros elementos, el factor obsolescencia**. Fundó tal conclusión en el informe producido por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad de Buenos Aires que, a su vez, se sustentó en una resolución técnica de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. Desde tal perspectiva, **examinó los distintos informes producidos en autos y puso de relieve que de ellos resultan plazos de amortización menores al pretendido por la AFIP**. Por lo tanto, llegó a la conclusión de que el acto determinativo del impuesto carecía de suficientes fundamentos como para modificar la amortización calculada por la actora respecto de las fibras ópticas submarinas*".

La CSJN a la hora de confirmar la sentencia de la CNACAF, y por lo tanto revocar la determinación de oficio, entiende que:

"*en primer lugar cabe puntualizar que la* ***ley del impuesto*** *(ley 20.628 y sus modif.)* ***permite deducir*** *de las ganancias de las categorías primera, segunda, tercera y cuarta* ***"las amortizaciones por desgaste y agotamiento y las pérdidas por desuso"*** *(art. 82, inc. f)* (HOY ART. 86 INCISO F) DE LA LIG)*. Por su parte, el art. 84* (HOY ART. 88 DE LA LIG) *establece ciertas reglas con arreglo a las cuales es admisible la deducción en concepto de "amortización impositiva anual para compensar el desgaste de los bienes empleados por el contribuyente para producir ganancias gravadas". A tal fin dispone,* ***en lo que tiene relevancia para el caso de autos, que "se dividirá el costo o valor de adquisición de los bienes por un número igual a los años de vida útil probable*** *de los mismos" (punto 1°).*
(..)
corresponde poner de relieve que -con excepción de las previsiones del art. 83 (HOY ART. 87 DE LA LIG) *referentes a inmuebles-* ***ni la ley ni la reglamentación fijan la vida útil computable para cada tipo de bien, ni establecen pautas para su cálculo****. Con relación a ello, debe observarse asimismo que* ***la ley se refiere a la vida útil "probable" de los bienes****. En tales condiciones -es decir,* ***ante la ausencia de toda precisión normativa y al no exigir la ley más que una estimación "probable"- debe entenderse que la determinación de la vida útil de los bienes de uso a los fines de la amortización ha sido deferida, en principio, a la estimación que razonable y ponderadamente efectúe el contribuyente****. Si bien tal estimación se verá reflejada en el cálculo del impuesto contenido en la declaración jurada y es innegable, por lo tanto, que la administración tributaria tiene facultades para impugnarla (art. 13 de la ley 11.683), corresponde concluir, sobre la base de lo precedentemente señalado, que* ***para descalificar el plazo de amortización establecido por el contribuyente, la AFIP debe apoyarse en motivos categóricos, que demuestren claramente la ausencia de razonabilidad en el cálculo de la vida útil efectuado por el contribuyente*** *o su notorio apartamiento de los criterios contables usualmente seguidos a tal fin.*
(..)
cabe agregar que ***el concepto de "vida útil" alude en realidad al lapso durante el cual el bien es utilizable en condiciones económicamente provechosas****; es decir, no se trata de establecer el tiempo durante el cual el bien puede ser usado, sino aquél en el que su uso resulte eficiente desde el punto de vista económico, cuyo plazo naturalmente puede resultar más breve. En síntesis,* ***el tiempo que debe estimarse es el de la "vida económicamente útil"*** *(confr. 0.73.XLII "Oleoducto Trasandino Argentina S.A. c/ DGI", considerando 8°, sentencia del 8 de abril de 2008 y 0.125. XLIII. "Oleoductos del Valle S .A. c/ DGI", considerando 7°, sentencia del 16 de febrero de 2010).*
(..)
no se advierten razones que lleven a excluir de los factores a tener en cuenta para estimar la vida económicamente útil de los bienes a la obsolescencia, entendida como la depreciación que estos pueden tener a causa de innovaciones tecnológicas*. Por el contrario, y especialmente* ***en determinados***

sectores de industrias o servicios en los que es constante el avance técnico -como el de las telecomunicaciones- resulta indudable que no podría ser desatendida esa realidad para el cálculo de la amortización *de los bienes respectivos, máxime ante la ausencia de una norma que prohíba proceder de ese modo. Por lo demás, la conclusión expuesta es la que mejor concilia con el propósito de la amortización, consistente en la necesidad de cubrir la disminución gradual del valor de uso de los bienes afectados a una actividad económica y,* ***en última instancia, en la mejor observancia del principio de capacidad contributiva****.*
(..)
debe ponderarse -tal como lo puso de relieve el a quo- que la conclusión expuesta es concorde con el criterio establecido en las ***resoluciones técnicas 10 y 17 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas****, según se afirma en el informe del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad de Buenos Aires obrante a fs. 586/588, en el que -****mediante remisión a las citadas normas contables profesionales- se expresa que "para el establecimiento de la vida útil de los bienes de uso es importante considerar -entre otros- los factores de obsolescencia del bien****" (fs. 586).*
(..)
no resulta atendible el argumento de la AFIP en cuanto a que lo relativo a la obsolescencia resultaría ajeno a la deducción contemplada por el art. 82, inc. f (HOY ART. 86 INCISO F) DE LA LIG)*, de la ley del impuesto a las ganancias y tendría su cauce en el procedimiento reglado en el artículo 66 de esa ley* (HOY ART. 70 DELA LIG INSTITUTO DEL DESUSO)*, que otorga al contribuyente la posibilidad de optar entre seguir amortizando anualmente los bienes que quedan fuera de uso hasta la total extinción del valor original, o bien imputar la diferencia del importe aun no amortizado con el precio de venta, en el balance impositivo del año en que esta se realice.*

En efecto, el citado artículo 66 prevé una solución para el caso en que se produce la desafectación del bien mueble amortizable de la actividad generadora de ganancias, pero ***no hay motivos para entender que esa norma excluye la posibilidad de que se compute la obsolescencia como un factor a tener en cuenta para el cálculo de la vida útil probable de un bien*** *a los fines de cubrir la disminución gradual de su valor mediante la deducción prevista en el editado inciso del art. 82.*
(..)
no corresponde excluir la consideración de la obsolescencia como uno de los factores a tener en cuenta para establecer la vida útil probable de los bienes*, debe estarse a las conclusiones de la cámara en cuanto a que -sobre la base del examen de las distintas pruebas reunidas en autos- entendió que el acto determinativo carecía de suficientes fundamentos como para modificar la amortización calculada por la actora respecto de las fibras ópticas submarinas.*

En materia de gastos necesarios para obtener, mantener y conservar la fuente, y gastos necesarios para obtener mantener y conservar ganancias gravadas, se puede consultar los siguientes fallos del TFN y de la CNACAF:

En el fallo **"Magdalena Ruiz Guiñazú"** de la sala "D" del TFN de fecha 05/03/2008, se trataba de la deducción de gastos de ropa, maquillaje, restaurantes. El tema en discusión era la afectación de los gastos a la actividad gravada. El TFN admitió su deducción.

Del relato de los hechos de la causa se puede ver que la actividad del contribuyente era:

"*tiene como actividad principal la **conducción de programas periodísticos**, tributando el impuesto a las ganancias como **rentas de cuarta categoría** y que frente a la fiscalización practicada por el Ente Fiscal en la que **se impugnaron gastos computados en primera y cuarta categoría** y rentas que fueron declaradas como exentas, optó por conformar parcialmente los ajustes realizados con relación a la 1ª y 2ª categoría presentando las declaraciones rectificativas al amparo del decreto 1384/2001*".

LOS GASTOS IMPUGNADOS POR EL FISCO

"*los aspectos a analizar en el caso de autos han quedado circunscriptos a **dos grupos de gastos que el organismo recaudador considera no admisibles** para liquidar el impuesto, en tanto la actora sostiene que se trata de erogaciones efectuadas para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, por lo que debe permitirse su deducción de los ingresos alcanzados por el tributo.*

*Los dos grupos de gastos de los que se da cuenta son aquellos referidos a: 1) **los que están respaldados por comprobantes** y 2) **los que no disponen de ese soporte documental**.*

*Los primeros conciernen a los conceptos **"Ropa"** ($ 16.070,12 en 1997, $ 7.517,41 en 1998 y $ 9.549 en 1999); **"Maquillaje"** ($ 6.660 en 1997 y $ 2.500 en 1998) y **"Restoranes y Obsequios"** ($ 11.756,46 en 1997, $ 15.418,13 en 1998 y $ 14.147,80 en 1999), según constancias de inspección (cfr. act. adm., cpo. ppal. fs. 51/52, 103 y 107 y cpo. altas rentas, fs. 18/19).*

*En tanto **no existe respaldo instrumental para los conceptos "Gastos Profesionales"** por $ 6.000 y **"Propinas al Personal Técnico"** por $ 8.600, ambos en 1997. En este último caso, se trataría de una contribución de $ 200 por cada programa emitido (act. adm., cpo. ppal., fs. 71)".*

EL TFN ANALIZA LA NORMATIVA LEGAL APLICABLE EN LA LIG

"*V. La regla general para la deducción de los gastos viene dada por **los artículos 17*** (HOY ART. 23 DE LA LIG) ***y 80 de la ley del tributo*** (HOY ART. 83 DE LA LIG)

(t.v. en 1997). El primero dispone que para establecer la ganancia neta se restarán de la ganancia bruta los ***gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, "mantener y conservar la fuente"****, cuya deducción admita esta ley, en la forma que la misma disponga, en tanto el segundo aclara que* ***los gastos cuya deducción admite la ley****, con las restricciones expresas contenidas en la misma,* ***son las efectuadas para "obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas"*** *por este impuesto y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que las origina. El siguiente* ***artículo 81*** (HOY ART. 85 DE LA LIG) ***enumera una serie de conceptos deducibles con "carácter general"*** *y el* ***artículo 82*** (HOY ART. 86 DE LA LIG) *lo hace* ***respecto de las "deducciones especiales"*** *(no ya las generales), admitidas para las cuatro categorías de rentas comprendidas en la ley, a lo que se añade en los* ***artículos 85*** (HOY ART. 89 DE LA LIG)***, 86*** (HOY ART. 90 DE LA LIG) ***y 87*** (HOY ART. 91 DE LA LIG) ***una especificación de conceptos "especialmente deducibles", inherentes a las categorías primera, segunda y tercera****,* ***<u>sin que la norma hubiera previsto un detalle análogo para la cuarta categoría</u>***.

El juego armónico de todas estas disposiciones legales y de las reglamentarias dictadas en su consecuencia, no deja lugar a dudas de que ***el criterio prevalente es que cuando los gastos hayan sido realizados con el propósito de mantener y conservar la fuente, u obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas, se trate o no de aquellos conceptos deducibles con carácter general o con carácter especial y en tanto no se verifique alguno de los casos no admitidos a que se refiere el artículo 88*** (HOY ART. 92 DE LA LIG DEDUCCIONES NO ADMITIDAS) ***o resulten aplicables las limitaciones "que la misma ley prevé", la deducción de tales gastos es procedente en todas las categorías*** *por responder a la idiosincrasia del impuesto a la renta neta,* ***sin que el organismo recaudador se encuentre autorizado a trabar el cómputo so pretexto de no compartir el criterio de necesariedad o de pertinencia del gasto, asignado por el contribuyente****. En el caso de autos, la única y exclusiva razón esgrimida por la inspección actuante y luego compartida por la superioridad para impugnar determinados gastos, no es otra que considerarlos "No Vinculados a su Renta" (act. adm. cpo. ppal., fs. 103 y 107)*.

Es doctrina recibida desde antigua data, que ***la necesidad de deducir ciertos gastos en la determinación del tributo no puede ser evaluada con certeza por el organismo recaudador****, toda vez que es ajeno al negocio de que se trate y la misma corresponde al contribuyente, porque siempre se trata de circunstancias del directo conocimiento de éste* (EL TFN SE ESTA REFIRIENDO AL FALLO EDITORIAL DANTE QUINTERNO SA de fecha 26/11/1970)*. Allí también se dijo "que el concepto de necesidad es relativo y debe apreciarse en función de la finalidad de las erogaciones y que sería muy peligroso que el Fisco en cada erogación determine o pretenda establecer la efectiva productividad del gasto quitando al empresario la flexibilidad que precisa el manejo de su negocio y que hace que muchos de los gastos en que incurra no redunden necesariamente en la producción de un rédito que pueda imputarse específicamente al gasto en que se ha incurrido".”*

ANALISIS DE LA DEDUCCION DE LOS GASTOS DE ROPA Y MAQUILLAJE

"***le asiste razón a la apelante cuando pretende deducir el costo de la indumentaria que requiere su constante exposición pública, no ya con relación a las emisiones radiales del programa a su cargo " Tempranísimo", sino a la actividad adicional que supone su participación en programas de televisión o en actos de organizaciones periodísticas del país y del exterior, de las que es miembro*** *(act. adm., cpo. ppal. fs. 449), sin perder de vista las exigencias que en cuanto a moda, ocasión y variedad en la vestimenta, requieren las sesiones de negocios y las fiestas y reuniones sociales -más allá del mero marco familiar o de amistad-* ***a través de las cuales se manifiesta la imagen y apariencia de la señora Ruiz Guiñazú, como partes integrantes de un capital profesional puesto al servicio de su actividad****.*

También abona este criterio, el hecho de que ***se trata de un concepto cuya deducción no se encuentra restringida por ninguna disposición legal; que excede el alcance de gasto personal*** *a que se refiere el inciso a) del artículo 88* (HOY ART. 92 DE LA LIG) *y de ningún modo puede suponérselo comprendido en la deducción adicional del artículo 23, inciso c),* (HOY ART. 30 INCISO C) DE LA LIG) *de la ley como sostiene el Fisco Nacional (vide fs. 16, párr. 1), porque -de aceptarse ese criterio- dicha desgravación resultaría contradictoria con su propia esencia, del momento en que el importe de la misma se triplica cuando se trata de jubilados o personal en relación de dependencia, en desmedro de quienes ejercen oficios o profesiones por su cuenta, situaciones que son bien distintas de las que pretende el organismo en relación con las que aquí se analizan, ya que no puede ignorar que llegado a determinado nivel de ingresos imponibles, por virtud del artículo sin número incorporado en 1999 a continuación del 23 [L. 25239, Tít. I, art. 1, inc. k)], las deducciones que el mismo autoriza se anulan completamente.*

Todo ello dicho sin perder de vista que ***la postura del Fisco para negar la deducción parte de una utopía al suponer que la vestimenta informal, habitual y corriente de una persona, pueda ser la misma que deba emplear en situaciones que nada tienen de informales ni corrientes****, aunque puedan llegar a ser habituales para ciertas otras personas. Y* ***tratándose de realidades distintas, el criterio fiscalista falla por la base y por lo tanto, en el caso de autos, y por las razones expuestas, corresponde en el caso de autos admitir la deducción del gasto en ropa****.*

En cuanto al concepto "Maquillaje" que también incluye los gastos en peluquería, son válidas íntegramente las mismas consideraciones expuestas respecto del concepto ropa, por lo que también su cómputo como gasto es admisible".

ANALISIS DE LA DEDUCCION DE LOS GASTOS DE RESTORANES SU SIMILITUD CON LOS GASTOS DE MOVILIDAD Y VIATICOS

“*corresponde hacer notar que desde el punto de vista fiscal, el tratamiento a asignar a los gastos en "restoranes" difiere del que corresponde a "obsequios" y en la presente causa, la inspección actuante procedió a impugnar tales gastos en razón de reputarlos como "gastos de representación", que es una deducción autorizada en un determinado porcentaje y, según dice, sólo para la tercera categoría de rentas [art. 87, inc. i)], lo que a su juicio, vedaría su deducción cuando se trata de rentas de la cuarta categoría.*

Sobre el particular, en ocasión de votar (en minoría) la ***causa 22.854-I "Surpiel SA s/apel. ganancias", resuelta por esta Sala el 17/4/2006****, sostuve en relación con los gastos en restoranes: "Que cabe destacar que el Fisco no ha objetado los gastos efectuados por su concepto ni por su procedencia, sino lo que cuestiona es que los montos deducidos superan el límite establecido por la norma antes referida [art. 87, inc. i)]. No obstante, para opinar así, la inspección actuante ha confundido meros gastos de 'movilidad y viáticos' con gastos de 'representación', toda vez que el tipo de los objetados ..., no responde a esta clase, 'conforme la definición que respecto de ellos suministra el artículo 147 del reglamento (D. 2353/1986)'".*

Ello así, ***los gastos efectuados en restoranes****, según dan cuenta los comprobantes incorporados a las actuaciones del período fiscal 1999 -que se toman como referencia por no contarse con los de los años 1997/98 (act. adm. cpo. antecedente DAFO, fs. 103/133)-,* ***exhiben comidas simultáneas poco frecuentes de varias personas, lo que sugiere reuniones de trabajo y/o de negocios más que agasajos a título personal o gastos de sustento del contribuyente y de su familia*** *[deducción no admitida por el art. 88, inc. a)]* (HOY ART. 92 INISO A) DE LA LIG)*. En consecuencia,* ***la tipificación de estos gastos encuadra en el rubro "movilidad y viáticos" [art. 82, inc. e)]*** (HOY ART 86 INCISO E) DE LA LIG)***, debiendo quedar limitada su deducción a las sumas reconocidas por la DGI****, aspecto sobre el cual el Ente no ha dicho nada, salvo que se trate de los viajantes de comercio, lo que no es aplicable al caso.*

En consecuencia, ***no habiendo ejercido el organismo la facultad otorgada por ley para fijar o pautar los importes deducibles en concepto de "gastos de movilidad y viáticos"****, y toda vez que está reconocido legalmente el derecho del contribuyente para descontar dichas erogaciones de la renta bruta obtenida en cualquiera de las cuatro categorías,* ***la omisión fiscal mal puede constituirse en un impedimento para la deducción****, por lo que* ***resulta indudable que el tope o límite a considerar no puede ser otro que aquel que surja de la razonabilidad del monto gastado, en relación con las características particulares de la actividad*** *en cuya función se realizan y con el monto de los ingresos obtenidos en su ejercicio, que se transforma así en guía cuantitativa de orientación.*

En ese sentido, los gastos en restoranes del país ascienden a $ 5.327,43 durante el año 1998 y a $ 6.688,52 en 1999, y no existe deducción por ese concepto en 1997 (act. adm. cpo. ppal. OI 2834/7, fs. 48/49), ***sumas que representan el 0,075% en 1998 y el 0,965% en 1999 de los ingresos totales de la cuarta categoría*** *de cada uno de esos dos años (act. adm. citado, fs. 27 y cpo. ppal. OI 2321/3, fs. 150*

y 181), y que ***por considerarlas razonables objetivamente, estimo que corresponde admitir su deducción*** *en la liquidación del tributo*".

ANALISIS DE LA DEDUCCION DE LOS GASTOS POR OBSEQUIOS

"*En cuanto a los "obsequios", los importes impugnados por el Fisco Nacional quedan fijados en $ 11.756,46 para el año 1997, en $ 10.090,70 para 1998 y en $ 7.459,28 para 1999 (act. adm., cpo. citado, fs. 47/49 y cpo. altas rentas, fs. 18/19).* ***En relación con los "gastos de representación", en la presente causa el Fisco Nacional ha sostenido que se trata de una de las deducciones especiales inherentes a la tercera categoría*** *de rentas y que los contribuyentes* ***no tendrían derecho a deducir suma alguna por tal concepto, cuando sus ingresos provienen de actividades incluidas en la cuarta categoría*** *y/o se carece de personal en relación de dependencia, porque es en base a la retribución que tal personal percibe, que se calcula el límite de la deducción.*

En realidad, ***esto no es así, ya que la ley no contiene ninguna disposición que impida a quienes perciben rentas de la cuarta categoría, deducir los "gastos de representación"****. El hecho de figurar en la ley como deducción especial de la tercera categoría,* ***no implica que se trate de una exclusividad de esa categoría****. (..)*
el fundamento de la inspección para impugnar la deducción consiste en considerar a tales gastos como no vinculados con la obtención de la renta, lo cual no es cierto a tenor de los usos y costumbres vigentes en nuestro país*, según se ha visto. Por lo tanto, estando justificado el motivo del gasto,* ***su deducción en la liquidación del tributo no tiene más límite que el que pueda surgir de la razonabilidad del monto gastado****, siempre en relación con las características de la actividad y con el monto de los ingresos obtenidos. En ese sentido,* ***los obsequios del año 1997 representan el 1,142%, los de 1998 el 1,427% y los de 1999 el 1,076%****, en todos los casos calculados en función del monto total de los ingresos correspondientes a la 4ª categoría.* ***La nimiedad de esos coeficientes exime de mayor ponderación acerca de la razonabilidad de la deducción practicada, por lo que respecto del punto "obsequios", cuadraría incursionar en la teoría de la bagatela****, admitiendo el criterio de la recurrente".*

CONCLUYE EL TFN

"Como consecuencia de lo decidido en el presente considerando VIII y en los precedentes VI y VII, ***procede revocar la resolución apelada respecto de los ajustes practicados en las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias de los años 1997, 1998 y 1999 sobre los rubros "Ropa", "Maquillaje" y "Restoranes y Obsequios"****.*"

SEGUNDO GRUPO DE GASTOS SIN RESPALDO DOCUMENTAL

"*Otra es la solución que cabe arbitrar en relación con los ajustes efectuados en la declaración de 1997 sobre los rubros denominados* ***"Gastos Profesionales" por***

valor de $ 6.000 y "Propinas al Personal Técnico" por $ 8.600*. En ambos casos,* ***la falta de elementos instrumentales para probar la erogación, conspira contra la admisibilidad de su deducción****, y si bien la actora ha explicado con claridad el motivo del segundo de esos conceptos de gasto -una contribución de $ 200 para refrigerio en cada programa emitido, según afirma-, lo cierto es que* ***la erogación responde más a las características de una liberalidad discrecional*** *en la disposición de la renta, que a la hermenéutica del impuesto en cuanto exige cumplir los requisitos de mantener y conservar la fuente y de obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas, como condición para admitir la deducibilidad del gasto. No obstante, se reitera,* ***la falta de comprobantes fehacientes en respaldo de la salida del dinero, es la razón para confirmar el criterio del Fisco Nacional*** *en la ocasión*".

En el fallo **"Gelblung Samuel"** de la sala "IV" de la CNACAF de fecha 14/02/2012, se trataba de la deducción de una cantidad innumerable de gastos. El tema en discusión era la afectación de los gastos a la actividad gravada. La CNACAF salvo en el caso de gastos de indumentaria NO admitió la deducción porque no se pudo demostrar su vinculación con actividades gravadas.

Respecto de la afectación de los gastos a la actividad gravada la CNACAF destaca que:

"*conviene recordar que en lo referente a la carga probatoria, respecto la deducción de gastos que tienen relación con la actividad,* ***es el contribuyente quien deberá demostrar la veracidad de los gastos y su vinculación con las ganancias gravadas*** *para que la AFIP no pueda impugnar las deducciones y no -como insiste el apelante- la administración quien debe probar que cada uno de ellos no resultaba idóneo para conservar, obtener y mantener las ganancias.*

ENUMERACION DE LOS GASTOS IMPUGNADOS POR EL FISCO

"*Según surge de la liquidación del ajuste efectuado en el impuesto a las ganancias obrante a fs. 288 del cuerpo "Ganancias II" de los antecedentes administrativos, los gastos impugnados al Sr. Gelblung fueron: servicios de electricidad, gas y agua (por la suma de $ ...); muebles e instalaciones (por $...); farmacia y perfumería (por $...); clases de inglés y alemán (por $...); gastos relativos al automóvil -garage y combustible- (por $ ...); indumentaria y marroquinería (por $ ...); juguetes y cotillón ($ ...); joyas y artículos de lujo (por $ ...); libros y transporte escolar (por $ ...); medicina prepaga (por $ ...); fotocopias (por $ ...); depósitos en garantía de alquileres (por $ ...); psicóloga (por $ ...); restaurantes y confiterías (por $ ...); supermercado (por $ ...); veterinaria (por $ ...); viajes y remises (por $ ...) y "varios" (por $ ...). Asimismo, se impugnaron importes por intereses y gastos financieros no deducibles.*

Todo ello por la suma de $ ..., de los cuales la cantidad de $ ... correspondían a gastos de consumición en confiterías, adquisición de aparatos de aire acondicionado, gastos en perfumería y farmacia, y gastos de pasajes y remises que además de considerarse no relacionados con la actividad del contribuyente, carecían de comprobantes respaldatorios".

LA CNACAF CONFIRMA LA IMPUGNACION DE LOS GASTOS POR NO ESTAR RELACIONADOS CON LA ACTIVIDAD GRAVADA

"*respecto a los gastos impugnados por el Fisco Nacional por considerar que ellos no resultaban deducibles en los términos de las disposiciones de la ley del tributo,* ***se comparte el criterio del a-quo en cuanto a los gastos referidos a luz, gas y agua, farmacia y perfumería, clases de inglés y alemán, gastos del automóvil, combustible, juguetes y cotillón, joyas y artículos de lujo, libros y trasporte escolar, medicina prepaga, supermercado, psicóloga, veterinaria, en atención a que éstos no guardan -y tampoco probó el actor- correspondencia alguna con la obtención, mantenimiento y conservación de la fuente, sobre todo, teniendo en cuenta -como bien señala el organismo jurisdiccional-, que algunos de esos gastos corresponden a productos o servicios adquiridos o prestados a miembros de su familia****.*

Respecto de los gastos de muebles e instalaciones, fotocopias, depósitos en garantía de alquileres, restaurantes y confiterías, viajes y remises y "varios", que podrían guardar relación con la actividad de productor general, cabe tener en cuenta la tesis defensiva adoptada por el contribuyente desde el inicio de la fiscalización en cuanto niega su carácter de productor general *y que no se arrimaron nuevos elementos que permitan formar la convicción de que éstos corresponden efectivamente a gastos inherentes a la producción del programa y no a consumos privados.*

Por lo tanto, ***no resultan deducibles en el impuesto a las ganancias, por no guardar relación con la fuente generadora de ganancias****.*

Por ello, también en este aspecto ***se comparte la conclusión del a-quo de confirmar el criterio fiscal en relación a estos gastos cuya deducción no se admite***".

LA CNACAF ADMITE LA DEDUCCION DE LOS GASTOS DE INDUMENTARIA

"***cabe reconocer la deducción en concepto de vestimenta o marroquinería*** *efectuada por el contribuyente.*

Sobre el punto, aquél manifestó que, en virtud de la imagen que posee ante los medios televisivos y radiales, ***las erogaciones en vestimenta son gastos necesarios para la obtención de la renta y no erogaciones en concepto personal, puesto que tienen una directa vinculación con la actividad de imagen desarrollada dado que requiere el uso de vestido apropiado y***

***renovado en cuantía**. No se trata de vestimenta "civil" disasociada de la profesión del actor, sino de vestuario apropiado y necesario para cumplir las actividades remuneradas.*

*Que, por su parte, **el Fisco Nacional sostiene que la indumentaria y marroquinería que utiliza el contribuyente como conductor del programa, no dista de la que puede utilizar un profesional universitario, quien también debe presentarse adecuadamente vestido a su función y que tampoco puede -según el criterio fiscal-deducir los gastos de vestimenta**, agregando la representación fiscal que aún en el supuesto de considerarse procedente su deducción, el contribuyente no habría probado cuáles de los artículos adquiridos fueron efectivamente utilizados en el programa y cuáles se destinaron para su uso personal!*".
(..)
*"Lo resuelto precedentemente **de ningún modo significa establecer un criterio amplio en relación a la admisión de deducciones en el Impuesto a las ganancias respecto de las erogaciones realizadas en concepto de vestimenta**. Por el contrario, lo que **debe prevalecer, es el análisis pormenorizado de las circunstancias particulares de cada caso para poder determinar si estos gastos resultan deducibles en el caso concreto**. Por ello, el detalle de los elementos de prueba considerados son indicios de la evaluación que debe efectuarse al momento de computar el gasto; el lugar de realización del consumo, la fecha y la relación con la actividad entre otros ("García Longe, Carlos Alberto" - TFN Sala D, 5/3/2008)*".

GASTOS SIN COMPROBANTES. SE CONFIRMA LA IMPUGNACION

"*en lo concerniente a los **gastos que se consideraron relacionados con la actividad** pero que **fueron impugnados en razón de carecer de comprobantes respaldatorios** (un grupo de comprobantes constituido por recibos simples del tipo "recibí" en los que se identificaba al emisor -en algunos casos con número de documento- y el domicilio del beneficiario) y que **se relaciona con el 26% del total de gastos computados en el período**, cabe señalar que **se trata de comprobantes que no cumplen con los requisitos previstos por la resolución Nº 3419, por lo que cabe confirmar la postura fiscal y convalidar la impugnación** de aquellos comprobantes de gasto que no observan ninguno de los requisitos establecidos por la Resolución General 3419, en cuanto a que no exhiben identificación impresa del emisor, no responden a ninguno de los tipos "A", "B" o "C" y carecen de la numeración secuencial implantada por dicha normativa*".

En el fallo **"Trucco Pedro Agustín"** de la sala "IV" de la CNACAF de fecha 18/06/2013, se trataba de la deducción de la amortización de un inmueble, gastos de Metrogas, y telefonía celular. El tema en discusión era la afectación de los gastos a la actividad gravada. La CNACAF confirma la sentencia del TFN y por lo tanto

admite la deducción de la amortización del inmueble, los gastos de Metrogas, y en el caso de la telefonía celular solo admite la deducción del 50% de los gastos.

La CNACAF en primer lugar relata lo resuelto por el TFN:

AMORTIZACION DEL INMUEBLE

"*Al analizar puntualmente la impugnación de los gastos, consideró que* ***el organismo fiscal no había tomado en cuenta el porcentaje de amortización sobre el inmueble donde desarrollaba su actividad la actora****, por lo que correspondía la aplicación del art. 83* (HOY ART. 87 DE LA LIG) *de la ley del tributo en cuanto admitía la deducción general del 2% anual sobre el costo del edificio o construcción o sobre la parte del valor de adquisición teniendo en cuenta la relación existente entre el avalúo fiscal o el justiprecio practicado al efecto. Por lo tanto correspondía su deducción en el importe de $ ...*

SERVIOS DE METROGAS

En cuanto a ***los gastos referidos al servicio de Metrogas, atribuido al domicilio donde realizaba su actividad, correspondía también su deducción*** *conforme a los comprobantes acompañados en autos, que ascendían a la suma de $ ...* ***por ser gastos necesarios para el mantenimiento del estudio, lugar donde el profesional desarrollaba su actividad****.*

TELEFONIA CELULAR

Respecto a los gastos incurridos en telefonía celular, los consideró razonables puesto que su actividad profesional requería el, uso frecuente del teléfono móvil. Sin embargo, <u>al no haber acreditado que se tratara de una línea exclusiva admitió la deducción en un 50%</u> del gasto en función de lo significativo de los importes *que surgían de la documentación acompañada -facturas de fs. 10 y ss- y de donde surgía la titularidad de la línea a nombre de la recurrente*".

La CNACAF al estudiar la cuestión de fondo recuerda la normativa aplicable: artículo 17 gastos relacionados con obtener mantener y conservar la fuente (HOY ART. 23 DE LA LIG), artículo 80 gastos relacionados con obtener mantener y conservar ganancias gravadas (HOY ART. 83 DE LA LIG), artículo 81 deducciones generales (HOY ARTICULO 85 DE LA LIG), articulo 82 deducciones especiales (HOY ART. 86 DE LA LEY), artículo 85 deducciones de primera categoría (HOY ART. 89 DE LA LIG), artículo 86 deducciones de segunda categoría (HOY ART. 90 DE LA LIG) y artículo 87 deducciones de tercera categoría (HOY ART. 91 DE LA LIG) de la LIG, artículo 88 deducciones no admitidas (HOY ART. 92 DE LA LIG) y entiende que:

"*del juego armónico de todas estas disposiciones legales y de las reglamentarias dictadas en su consecuencia, surge que* ***el criterio que cabe seguir en este aspecto es que cuando los gastos hayan sido realizados con el propósito de***

mantener y conservar la fuente u obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas, y en tanto no se verifique alguno de los casos no admitidos por el artículo 88, la deducción de tales gastos es procedente *en todas las categorías por responder a la idiosincrasia del impuesto a la renta neta,* ***sin que el organismo recaudador se encuentre autorizado a trabar el cómputo so pretexto de no compartir el criterio de necesariedad o de pertinencia del gasto****, asignado por el contribuyente.*

Ese mismo criterio fue el seguido por el tribunal a-quo, quien expresamente aclaró que "En el caso de autos, la única y exclusiva razón esgrimida por la inspección actuante y luego compartida por la superioridad para impugnar determinados gastos no es otra que considerarlos no vinculados a su renta"."
(..)
"***el concepto de necesidad es relativo y debe apreciarse en función de la finalidad de las erogaciones ya que sería muy peligroso que el Fisco en cada erogación determine o pretenda establecer la efectiva productividad del gasto quitando al empresario la flexibilidad que precisa el manejo de su negocio*** *y que hace que muchos de los gastos que incurra no redunden necesariamente en la producción de un rédito que pueda imputarse específicamente al gasto en que se ha incurrido. En efecto, el control no puede ir tan lejos como para determinar la inutilidad del gasto o la exageración de su monto para la producción de la ganancia juzgando discrecionalmente la buena administración de la empresa de que se trata (conf. esta Sala, en autos "Gelbrlung Samuel (TF 22.676-I) contra D.G.I.", sentencia del 14/02/2012)*".

Finalmente la CNACAF concluye que:

"*se comparte el criterio del a-quo en cuanto a* ***los gastos referidos a amortización del inmueble y gas en tanto constituyen gastos necesarios para el mantenimiento del estudio, lugar donde el profesional desarrolla su actividad****, y se acompañaron en autos los respectivos comprobantes. Igual consideración cabe tener respecto a* ***los gastos incurridos en telefonía móvil, pues resulta razonable su deducción teniendo en cuenta que la actividad del profesional requiere el uso frecuente del teléfono celular****. Por otro lado, no puede soslayarse la índole de la cuestión planteada -impugnación de gastos- donde el enfoque se dirigió al examen de los comprobantes y documentos requeridos al contribuyente en sede administrativa y ante el Tribunal Fiscal y cuya autenticidad no fue controvertida por ninguna de las partes*".

En el fallo **"Fiume Angel"** de la sala "A" de la TFN de fecha 12/08/2014, se trataba de la deducción de los gastos de un congreso de oftalmología realizado en EEUU. El tema en discusión era la afectación de los gastos a la actividad gravada. El TFN NO admite la deducción del gasto por falta de elementos de prueba.

De los antecedentes de la causa se puede ver el siguiente relato del contribuyente:

"*En primer lugar señala que* ***los gastos erróneamente impugnados corresponden a un congreso de oftalmología celebrado en los EEUU en noviembre de 2006 al cual concurrió en razón de su profesión****. Agrega que* ***finalizado el congreso realizó un breve crucero marítimo por las costas del océano Pacífico con varios colegas de distintos países que les permitió -según dice- continuar con el intercambio profesional*** *en un ámbito distinto para el mejoramiento de las relaciones interpersonales y de intercambio entre ellos. Insiste en la existencia del viaje y que los gastos ocasionados pueden relacionarse sin lugar a duda con su actividad profesional*".

A la hora a estudiar la deducibilidad de los gastos el TFN destaca que:

"*en atención a las condiciones que el "gasto" debe evidenciar a los efectos de su deducción, el legislador ha querido que* ***para establecer la ganancia neta "se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, mantener y conservar la fuente****, cuya deducción admita esta ley en la forma que la misma disponga"* ***y ellos son*** *(aunque con las restricciones expresas contenidas en la misma)* ***los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas*** *por este impuesto y se restaran de las ganancias producidas por la fuente que los origina…"*.

"**La ley consagra, consecuentemente, el principio de la inmediatez causal entre los "gastos" y la "renta gravada"**, lo que equivale a decir que **entre dichos conceptos debe existir una relación de causa efecto**."

"Lo expuesto no es sino la Interpretación sistemática del propósito y alcance de la ley del impuesto a la renta argentino, y ***permite concluir que la definición general de los gastos deducibles tiene el sentido de que debe tratarse de gastos necesarios para obtener, mantener y conservar las rentas gravables*** *(que se manifiestan en la conjugación de los elementos mencionados en el considerando anterior) en contraposición de las erogaciones que podrían originarse no con esa finalidad, sino con la de obtener el capital fuente, las que no son deducibles en aquel ámbito temporal por inexistencia de relación de causalidad entre rentas y gastos."*

ANALISIS DE LA PRUEBA QUE OBRA EN LA CAUSA

"*corresponde analizar la prueba aportada por la recurrente, tanto en sede administrativa como en esta instancia, tendiente a acreditar la deducibilidad de los gastos en cuestión.*

Con respecto a los gastos del crucero *realizado por el sr. Fiume, si bien el mismo alegó que respondían a su participación en un Congreso de Oftalmología en EEUU y que la erogación conllevaba las características de gastos de perfeccionamiento y representación mas* ***ello no fue probado****.* ***De las fotocopias de facturas emitidas*** *por Guio Tours SRL sólo surge consignada en la descripción "programa USA con crucero y alq. Auto Hotel Riu".(v. fs. 25/26 de las a.a.)*

De la respuesta al oficio librado a Coris International, surge la firma del voucher emitido el 4/11/2006 y la cobertura del mismo (fs. 64/65 de autos).

Por otra parte, la documental acompañada a fs. 20/24 únicamente ilustra sobre determinados Meetings y/o congresos de Oftalmología en tanto ***el apelante ni siquiera acreditó su asistencia****.*

De ello no surge que el gasto se encuentre formalmente documentado a nombre del sujeto que pretende deducirlo.

Tampoco acreditó el actor que haya sido realmente realizado para obtener, mantener o conservar la ganancia gravada".

En materia de deducción del impuesto sobre los bienes personales, en el impuesto a las ganancias, se puede consultar los siguientes fallos de la CNACAF:

En el fallo **"Aldrey Florencio"** de la sala "I" de la CNACAF de fecha 12/06/2018, se trataba de la deducción del impuesto sobre los bienes personales en el impuesto a las ganancias. El tema en discusión era la afectación del gasto a la actividad gravada.

Se trataba del impuesto sobre los bienes personales que tributo por sus participaciones accionarias.

Téngase presente que por aplicación del art. 46 de la LIG, vigente en ese momento los dividendos eran rentas no computables.

El TFN no admitió la deducción del gasto.

La CNACAF tampoco admitió la deducción del gasto.

A la hora de impugnar la deducción del impuesto sobre los bienes personales, la CNACAF destaca que:

"*esta sala tiene dicho que es consustancial a la estructura del impuesto a las ganancias que el gravamen recaiga sobre la renta neta establecida en función de las deducciones que se practican sobre la renta bruta y que el gasto a deducir -que la ley conceptúa como* ***todo sacrificio económico o disminución de riqueza experimentada por el sujeto por la obtención de la ganancia gravada, o para poder obtenerla y mantener la fuente que la produce****- posea la aptitud de servir al propósito de obtener una renta alcanzada por el impuesto (confr. causa nº 28.437/2006 "DGI (autos Tonconogy, Sergio Enrique TF 23.078-I", pronunciamiento del 5 de febrero de 2009; y su cita doctrinaria de Raimondi, Carlos, "Impuesto a las Ganancias", ed. La Ley, 2007, pág. 607).*

Es decir que, donde exista un ingreso que forme parte de la base imponible del impuesto -renta neta-, existirán gastos deducibles si, simultáneamente, respetan la relación de causalidad legalmente ordenada.

En los hechos, resulta que el actor no declaró ni tributó el impuesto a las ganancias por los dividendos*. Según las normas jurídicas aludidas en el considerando anterior -aplicables al ejercicio fiscal bajo examen (2007)-,* ***las personas físicas no son sujetos responsables del gravamen por los ingresos que perciban como "dividendos"*** *y, por esa razón, no deben incorporar esos ingresos en sus declaraciones juradas para la determinación de la ganancia neta, al no integrar esas sumas el resultado neto de la segunda categoría.*

En función de ello, corresponde convalidar el criterio jurídico adoptado en la resolución determinativa y sostenido en el pronunciamiento recurrido, en tanto no resulta deducible el impuesto sobre los bienes personales abonado respecto de la tenencia accionaria*, pues el artículo 82, inciso a), es claro al establecer que* ***sólo pueden deducirse los impuestos que recaen sobre los bienes que produzcan ganancias, situación que -como se vio- no ocurre con los dividendos****.*

La solución que aquí se adopta fue seguida por otras salas de esta cámara al resolver casos análogos al presente (conf. Sala IV, causas "Ceide, Néstor Raúl (TF 29894-I)" y "Blaquier, Carlos Pedro Tadeo (TF 28130-I) c/ DGI", pronunciamientos del 18 de diciembre de 2012 y del 9 de abril de 2013, ***respecto de los cuales la Corte Suprema desestimó los recursos de queja interpuestos por los actores*** *en las sentencia del 21 de agosto y del 15 de octubre de 2013, respectivamente; Sala V, causas "DGI (en autos Reynoso José TF 19.828-I)" y "Macchiavello, Silvia Adriana", pronunciamientos del 4 y del 27 de septiembre de 2006, respectivamente)*".

En el fallo **"Ceide Néstor Raul"** de la sala "IV" de la CNACAF de fecha 18/12/2012, se trataba de la deducción del impuesto sobre los bienes personales en el impuesto a las ganancias. El tema en discusión era la afectación del gasto a la actividad gravada.

Se trataba del impuesto sobre los bienes personales que tributo por sus participaciones accionarias.

Téngase presente que por aplicación del art. 46 de la LIG, vigente en ese momento los dividendos eran rentas no computables.

El TFN admitió la deducción del gasto.

La CNACAF no admitió la deducción del gasto.

A la hora de impugnar la deducción del impuesto sobre los bienes personales, la CNACAF destaca que:

"*De acuerdo a lo dispuesto en el art. 80 de la ley sólo se pueden efectuar deducciones sobre las ganancias gravadas por este impuesto y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que las origina.*

Al ser ello así ***no puede realizarse la deducción que la actora pretende, pues no existe declaración del contribuyente en estos períodos vinculada a sus rentas como accionista****.*

Según lo que dispone el art. 82 de la ley de impuesto a las ganancias ***se autoriza a deducir los impuestos y tasas que recaen sobre los bienes que producen ganancias****.*

En el caso no es deducible el impuesto sobre los bienes personales correspondiente a la tenencia de acciones en razón de que los dividendos no son computables*.*

Al respecto, ***cabe resaltar que el art. 46 del citado cuerpo normativo establece que los dividendos****, así como las distribuciones en acciones de revalúos o ajustes contables,* ***no serán incorporados por sus beneficiarios en la determinación de su ganancia neta****.*

Los dividendos no conforman renta de la segunda categoría, no son incorporados por sus beneficiarios en la determinación de la ganancia neta*. Se asume que la sociedad pagadora tributó el impuesto. Al no ser incorporados y considerados no computables (art. 64 de la ley) no procede el prorrateo de gastos e intereses (art. 80 de la ley) (de conformidad con lo resuelto por la Sala V del fuero en la causa "Reynoso José" del 04/09/2006 y sus citas).*

En conclusión, no sería procedente la deducción efectuada en el caso. Por ello, ***corresponde hacer lugar a la apelación y revocar lo resuelto por el Tribunal Fiscal****. Con costas por su orden en ambas instancias en atención a la naturaleza compleja de la cuestión.*

Por lo expuesto SE RESUELVE: revocar la resolución apelada, con costas en ambas instancias por su orden (art. 68, segunda parte del CPCCN)".

En materia de deducción de donaciones, en el impuesto a las ganancias, se puede consultar el siguiente fallo de la CSJN:

En el fallo **"Asociación Civil Jockey Club"** de la CSJN de fecha 23/12/2004, se trataba de los topes establecidos en la LIG (ART. 85 INCISO C) para la deducción

de las donaciones. El TFN y la CNACAF entendieron que la deducción no está sujeta a topes. La CSJN determino que resultan de aplicación los topes establecidos en la LIG. (ART. 85 INCISO C).

"*la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al confirmar lo resuelto por el Tribunal Fiscal de la Nación, afirmó que la deducción del monto donado por la actora al Municipio de San Isidro* ***no se encontraba sujeta al límite del veinte por ciento (20%) de la ganancia neta del ejercicio****, establecido por el artículo 74 de la Ley del Impuesto a las Ganancias* (HOY ART. 85 INCISO C) *(t.o. 1974)*". (HOY EL TOPE ES DEL 5% DE LA GANANCIA NETA)

La CSJN repasa la normativa aplicable en la LIG:

"*6) Que el artículo 74, inciso c) de la ley 20628* (HOY ART. 85 INCISO C) *(t.o. 1977 y sus modif. vigentes en el año 1984) establecía: "De la ganancia del año fiscal, cualquiera fuese la fuente de ganancia y con las limitaciones contenidas en esta ley, se podrá deducir:... c) las donaciones a los Fiscos Nacional, Provinciales y Municipales y a las instituciones comprendidas en los artículos 20, incisos e), f), g), realizadas en las condiciones que determine la reglamentación y hasta el límite del veinte por ciento (20%) de la ganancia neta del ejercicio. La reglamentación establecerá asimismo el procedimiento a seguir cuando las donaciones las efectúan sociedades de personas".* (HOY EL LIMITE ES DEL 5% DE LA GANANCIAS NETA)

7) Que ***la letra de la ley no deja margen de duda en cuanto a que la limitación que establece a la deducción admitida resulta aplicable a todas las donaciones*** *contempladas en ella. Ningún elemento hay en su texto que permita sostener válidamente que ese tope sólo rige respecto de las efectuadas a las entidades comprendidas en el artículo 20, incisos e), f) y g) de esa ley,* ***y que, en cambio, las donaciones efectuadas a los Fiscos -Nacional, Provinciales o Municipales- son deducibles sin límite alguno***".

En relación con la aplicación de los topes establecidos en la LIG, la CSJN entiende que:

"*8) Que, por otra parte,* ***tampoco es admisible el argumento de que como la donación beneficia directamente a un Fisco -o al Estado "lato sensu"- no es razonable que se limite su deducción****.*

En efecto, al tratarse de un impuesto sujeto al Régimen de Coparticipación no resulta objetable que el legislador fije ciertos límites a tales deducciones a fin de restringir la posibilidad de que por vía de donaciones a determinados Fiscos -en el "sub lite" el beneficiario es un Municipio- se altere el destino del producto del tributo más allá de la proporción en que la ley lo estima admisible, y que a tal efecto se fije el mismo tope -en cuanto a su posibilidad de deducción en el impuesto- que para las donaciones realizadas a instituciones religiosas, entidades civiles sin fines de lucro o mutualistas.

En análogo orden de ideas ***debe ponderarse que el cálculo de recursos de la Administración Nacional y las necesidades públicas que deben ser atendidas con ellos se fijan en la Ley Anual de Presupuesto****, de manera que es explicable que el legislador establezca topes a esa clase de deducciones en tanto importan dejar al arbitrio del particular el destino de la merma que representan en el producto del impuesto, con independencia de quién sea el beneficiario de la donación.*

Por lo demás, es sabido que ***no compete al Poder Judicial revisar el acierto o el error, la conveniencia o inconveniencia de las medidas adoptadas por el legislador*** *(Fallos: 246:340; 249:425, entre muchos otros), sino únicamente su adecuación a los principios y garantías constitucionales.*

9) Que, al ser ello así, ***el método hermenéutico seguido por el a quo no se concilia con el principio, reiteradamente afirmado por esta Corte, en cuanto a que la primera fuente de interpretación de la ley es su letra****, sin que sea admisible una inteligencia que equivalga a prescindir del texto legal (Fallos: 312:2078); y que* ***cuando ella no exige esfuerzo en su hermenéutica debe ser aplicada directamente****, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por la norma (Fallos: 311:1042),* ***máxime cuando, como ocurre en el "sub lite", la prescripción legal es clara****, no exige un esfuerzo de integración con otras disposiciones de igual jerarquía que integran el ordenamiento jurídico* ***ni plantea conflicto alguno con principios constitucionales****.*

10) Que, sólo a mayor abundamiento, cabe advertir que la presunta voluntad del legislador en que se basa la sentencia apelada es extraída por el a quo de las inferencias que efectúa a partir del examen de los antecedentes de leyes que introdujeron modificaciones en la Ley 11682 de Impuesto a los Réditos.

Sin embargo, en lo referente a ley 20628 -que instituyó el impuesto a las ganancias- y sobre cuya aplicación versa la controversia, se limita a afirmar que ésta reprodujo, en su artículo 87, inciso c) (artículo 74, inciso c] en el t.o. en 1977), la norma respectiva de aquélla, según la reforma que le había introducido la ley 20046.

Más allá de que, como se señaló, el método hermenéutico empleado por la Cámara no es adecuado para decidir esta causa, no es admisible suponer que al aprobarse el texto de la Ley de Impuesto a las Ganancias, el legislador de entonces haya persistido en la inconsecuencia -en el supuesto de haber ésta efectivamente existido en el régimen anterior- de no conciliar la letra de la ley con lo que sería su "intención", máxime cuando de los antecedentes parlamentarios de la ley 20628 surge que respecto del impuesto a las ganancias se procuraron restringir exenciones y deducciones".

==========

CAPITULO 12 DEDUCCIONES NO ADMITIDAS

El art. 92 de la LIG, enumera las deducciones no admitidas.

Primero

LOS GASTOS PERSONALES Y DE SUSTENTO DEL CONTRIBUYENTE

a) Los gastos personales y de sustento del contribuyente y de su familia, salvo lo dispuesto en los artículos 29 (GASTOS DE SEPELIO) y 30 (MINIMO NO IMPONIBLE, CARGAS DE FAMILIA Y DEDUCCION ESPECIAL).

El art. 225 del D.R. de la LIG, establece que:

Solo resultan deducibles los gastos personales y de sustento del contribuyente y de su familia, que resulten comprendidos en:

el artículo 29 de la LIG (GASTOS DE SEPELIO)

el artículo 30 de la LIG (MINIMO NO IMPONIBLE, CARGAS DE FAMILIA Y DEDUCCIÓN ESPECIAL)

en los incisos f) (APORTES JUBILATORIOS), g) (HONORARIOS MEDICOS) y h) (ALQUILER DEL INMUEBLE DESTINADO A CASA HABITACION) del artículo 85 de la LIG.

Segundo

LOS INTERESES POR CAPITALES INVERTIDOS EN SOCIEDADES SIMPLES O RESIDUALES (EX SOCIEDADES DE HECHO) Y EN EXPLOTACIONES UNIPERSONALES

b) Los intereses de los capitales invertidos por el dueño o socio de las empresas incluidas en el artículo 53, incisos b) (LAS DEMAS SOCIEDADES) y d) (EXPLOTACIONES UNIPERSONALES), como las sumas retiradas a cuenta de las ganancias o en calidad de sueldo y todo otro concepto que importe un retiro a cuenta de utilidades.

A los efectos del balance impositivo las sumas que se hubiesen deducido por los conceptos incluidos en el párrafo anterior, deberán adicionarse a la participación del dueño o socio a quien corresponda.

Tercero

EL SUELDO DEL CONYUGE O PARIENTE

c) La remuneración o sueldo del cónyuge o pariente del contribuyente.

LIMITE MAXIMO PARA LA DEDUCCION

Cuando se demuestre una efectiva prestación de servicios, se admitirá deducir la remuneración abonada en la parte que **no exceda a la retribución que usualmente se pague a terceros por la prestación de tales servicios**, **no pudiendo exceder a la abonada al empleado -no pariente- de mayor categoría**, salvo disposición en contrario de la AFIP.

Cuarto

EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

d) **El impuesto de esta ley**

y cualquier **impuesto sobre terrenos baldíos y campos que no se exploten**.

Comentario:

Respecto de la deducción de los intereses resarcitorios del impuesto a los réditos, la **CSJN** admitió su deducción en el fallo **"Sociedad Argentina de Edificación SA"** de fecha 12/07/1967.

Lo expuesto resulta de aplicación en el caso del impuesto a las ganancias.

Quinto

LOS SUELDOS DE DIRECTORES QUE ACTUEN EN EL EXTRANJERO Y LOS HONORARIOS POR ASESORAMIENTO TECNICO FINANCIERO PRESTADO DESDE EL EXTERIOR

e) **Las remuneraciones o sueldos que se abonen a miembros de directorios**, consejos u otros organismos **que actúen en el extranjero**,

y los **honorarios y otras remuneraciones pagadas por asesoramiento técnico-financiero** o de otra índole **prestado desde el exterior**,

en los montos que excedan de los límites que al respecto fije la reglamentación.

El art. 228 del D.R. de la LIG, establece que:

HONORARIOS POR ASESORAMIENTO TECNICO FINANCIERO PRESTADO DESDE EL EXTERIOR

La deducción en concepto de honorarios u otras remuneraciones pagadas por asesoramiento técnico-financiero o de otra índole **prestado desde el exterior**, **no podrá exceder alguno de los siguientes límites**:

a) el tres por ciento (3%) de las ventas o ingresos que se tomen como base contractual para la retribución del asesoramiento;

b) el cinco por ciento (5%) del monto de la inversión efectivamente realizada con motivo del asesoramiento.

SUELDOS DE DIRECTORES QUE ACTUEN EN EL EXTRANJERO

La deducción por remuneraciones o sueldos que se abonen a miembros de directorios, consejos u otros organismos -de empresas o entidades constituidas o domiciliadas en el país- **que actúen en el extranjero**, **no podrá superar en ningún caso los siguientes límites**:

SI SE DISTRIBUYEN DIVIDENDOS

I) **hasta el doce con cincuenta centésimos por ciento (12,50%) de la utilidad comercial** de la entidad, **en tanto esta haya sido totalmente distribuida como dividendos**;

SI NO SE DISTRIBUYEN DIVIDENDOS

II) **hasta el dos con cincuenta centésimos por ciento (2,50%) de la utilidad comercial** de la entidad, **cuando no se distribuyan dividendos**.

Este porcentaje se incrementará proporcionalmente a la distribución hasta alcanzar el límite del inciso anterior.

UTILIDAD COMERCIAL A TENER EN CUENTA PARA APLICAR EL PORCENTAJE

En ambos supuestos la utilidad comercial a considerar será la correspondiente al ejercicio por el cual se pagan las remuneraciones.

FACULTAD DE LA AFIP

La AFIP podrá, en los casos en que la modalidad de las operaciones no encuadre en alguno de los presupuestos indicados precedentemente, fijar otros índices que limiten el máximo deducible por los conceptos señalados.

BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR

Cuando el pago de las prestaciones a que se refiere el inciso a) del artículo 104 de la LIG (PAGO A BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR POR CONTRATOS DE TRANSFERENCIA DE TECNOLOGIA), comprenda retribuciones por asesoramiento técnico y otras remuneraciones contempladas en el presente

artículo, deberá efectuarse la separación pertinente a fin de encuadrarlas en las disposiciones precedentes.

Sexto

LAS INVERSIONES Y MEJORAS

f) Las sumas invertidas en la adquisición de bienes y en mejoras de carácter permanente y demás gastos vinculados con dichas operaciones, salvo los impuestos que graven la transmisión gratuita de bienes.

Tales gastos integrarán el costo de los bienes a los efectos de esta ley.

El art. 230 del D.R. de la LIG, establece que:

DEFINICION DE MEJORAS

Se reputan mejoras, **no resultando deducibles como gasto**, a aquellas erogaciones que no constituyan reparaciones ordinarias que hagan al mero mantenimiento del bien.

Se presume que revisten el carácter de mejoras cuando su importe, en el ejercicio de la habilitación, supere el veinte por ciento (20%) del valor residual del bien, ajustado de acuerdo con las disposiciones de los artículos 62 o 63 de la LIG (COSTO COMPUTABLE EN RENTAS DE TERCERA CATEGORIA), según corresponda.

Las mejoras, cuando corresponda, **se amortizarán en el lapso de vida útil que reste al bien respectivo y a partir del ejercicio de su habilitación**, inclusive.

Séptimo

g) Las utilidades del ejercicio que se destinen al aumento de capitales o a reservas de la empresa cuya deducción no se admite expresamente en esta ley.

El art.231 del D.R. de la LIG, establece que:

En el balance impositivo solo se deducirán las reservas expresamente admitidas por la ley.

Por consiguiente, **no son deducibles otras reservas o previsiones**, aun cuando fuesen creadas por disposición de organismos oficiales.

Octavo

LAS AMORTIZACION DE LLAVES Y MARCAS

h) La amortización de llave, marcas y activos similares.

Noveno

LAS DONACIONES NO DEDUCIBLES EN IMPUESTO A LAS GANANCIAS. LAS PRESTACIONES DE ALIMENTOS Y LAS LIBERALIDADES

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.

Decimo

LAS PERDIDAS POR OPERACIONES ILICITAS Y COHECHO

j) **Las pérdidas generadas por** o vinculadas con **operaciones ilícitas**, comprendiendo las erogaciones vinculadas con la comisión del **delito de cohecho**, incluso en el caso de funcionarios públicos extranjeros en transacciones económicas internacionales.

Undécimo

EL FONDO PARA CONSTITUIR LA RESERVA LEGAL

k) Los beneficios que deben separar las sociedades para constituir el fondo de reserva legal.

Decimosegundo

AMORTIZACION Y GASTOS DE AUTOMOVILES

l) **Las amortizaciones** y pérdidas por desuso a que se refiere el inciso f) del artículo 86 de la LIG, **correspondientes a automóviles** y el alquiler de los mismos (incluidos los derivados de contratos de leasing),

en la medida que excedan lo que correspondería deducir con relación a automóviles **cuyo costo de adquisición, importación o valor de plaza**, si son de propia producción o **alquilados con opción de compra**, **sea superior a la suma de pesos veinte mil ($ 20.000) -neto del impuesto al valor agregado-**, al momento de su compra, despacho a plaza, habilitación o suscripción del respectivo contrato según corresponda.

Tampoco serán deducibles los gastos en combustibles, lubricantes, patentes, seguros, reparaciones ordinarias y en general todos los gastos de mantenimiento y funcionamiento de automóviles que no sean bienes de cambio, **en cuanto excedan la suma global que, para cada unidad, fije anualmente la AFIP**.

La AFIP a través de la **R.G. 94/1998**, fijó el monto en **$ 7.200**.

CASOS EN LOS CUALES LOS GASTOS SON DEDUCIBLES

Lo dispuesto en este inciso no será de aplicación respecto de los **automóviles cuya explotación constituya el objeto principal de la actividad gravada (alquiler, taxis, remises, viajantes de comercio y similares)**.

El art. 232 del D.R. de la LIG, establece que:

DEFINICION DE AUTOMOVIL

Deberá entenderse por "automóvil" a los vehículos definidos como tales por el **inciso a) del artículo 5 de la ley 24.449**.

El art. 5 inciso a) de la ley 24.449, define como “automóvil” a:

“*el automotor para el transporte de personas de hasta 8 (ocho) plazas (excluido el conductor) con 4 (cuatro) o más ruedas, y los de 3 (tres) que excedan los 1.000 (mil) kilogramos de peso*”.

DEFINICION DE SIMILARES

Deberá entenderse que la expresión "similares" está dirigida a aquellos sujetos que se dediquen a la **comercialización de servicios para terceros**, mediante una remuneración, en las condiciones y precios fijados por las empresas para las que actúan, quedando el riesgo de las operaciones a cargo de estas.

Comentario:

El ejemplo por excelencia es el **productor de seguros**, ya que comercializa los seguros que brinda la compañía de seguros.

Decimotercero

LAS RETRIBUCIONES POR LA EXPLOTACION DE MARCAS Y PATENTES DE SUJETOS DEL EXTERIOR

m) Las retribuciones por la explotación de marcas y patentes pertenecientes a sujetos del exterior, **en los montos que excedan los límites que al respecto fije la reglamentación**.

El art. 229 del D.R. de la LIG, establece que:

Solo será deducible el ochenta por ciento (80%) de las retribuciones que se abonen por la explotación de marcas y patentes a sujetos del exterior, en cuyo caso serán de aplicación las disposiciones establecidas en el último párrafo del artículo

24 de la LIG (SIEMPRE QUE SE PAGUEN DENTRO DEL PLAZO PREVISTO PARA PRESENTAR LA DDJJ DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS).

La limitación prevista en el párrafo anterior procederá tanto para las empresas independientes como para las empresas vinculadas.

Respecto de estas últimas, dicha limitación será aplicable de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 17 de la LIG, sobre el precio normal de mercado entre partes independientes.

DEDUCCION DE INTERESES Y MULTAS

El art. 227 del D.R. de la LIG, establece que:

Para establecer la ganancia neta imponible los contribuyentes **no podrán deducir** del conjunto de entradas **las sumas pagadas por cuenta propia en concepto de multas**, **costas causídicas**, **intereses punitorios** y otros accesorios -excepto los intereses a que se refiere el art. 37 de la ley 11683 (INTERESES RESARCITORIOS), y la actualización prevista en esta-, **derivados de obligaciones fiscales**,

Si pueden deducir el impuesto a las ganancias tomado a su cargo y pagado por cuenta de terceros y siempre que esté vinculado con la obtención de ganancias gravadas.

Cuando el pago del impuesto se encuentre a cargo de un tercero, la ganancia se acrecentará en el importe abonado por aquel, sin perjuicio de que el beneficiario considere dicho pago como un ingreso a cuenta del impuesto definitivo anual.

Lo dispuesto en el párrafo anterior, en cuanto al acrecentamiento de la ganancia, no será de aplicación para los intereses de financiaciones del exterior destinadas a la industria, las explotaciones extractivas y las de producción primaria.

Tampoco son deducibles las multas, sanciones administrativas, disciplinarias y penales aplicadas, entre otros organismos o autoridades, por el Banco Central de la República Argentina, la Unidad de Información Financiera, la Comisión Nacional de Valores o la Superintendencia de Seguros de la Nación, que se apliquen a las entidades por ellos controladas o reguladas;

Tampoco son deducibles las sumas que las entidades mencionadas destinen -directa o indirectamente- a sus directivos y representantes a los fines de que estos cancelen las multas, sanciones administrativas, disciplinarias y penales, que por su actuación en representación de las mencionadas entidades, les fueron aplicadas.

SUJETOS INCLUIDOS EN EL “REPSAL”

Art. 14 Ley 26.940 (B.O.02.06.2014)

En los casos previstos en el artículo anterior, si el infractor reincidiera en la misma infracción que produjera su inclusión en el Registro creado por la presente ley, en un lapso de tres (3) años contados desde la primera resolución sancionatoria firme, se procederá a:

a) Excluir de pleno derecho del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes a los empleadores adheridos al mismo, desde que quedara firme su sanción como reincidente;

b) Impedir que aquellos responsables inscriptos en los impuestos comprendidos en el Régimen General, **mientras estén incorporados en el Registro Público de Empleadores con Sanciones Laborales** (REPSAL) por haber incurrido en reincidencia, **deduzcan en el impuesto a las ganancias los gastos inherentes al personal -empleados, dependientes u obreros-, de acuerdo con lo previsto por el artículo 87, incisos a) y g) de la LIG**. (DEDUCCIONES ESPECIALES DE TERCERA CATEGORIA ACTUAL ART. 91 INCISO A) E INCISO F)

En los casos de declaración de emergencia regional, el Poder Ejecutivo podrá exceptuar en cada caso concreto la aplicación de lo previsto en los artículos 13 y 14 de la presente ley.

Jurisprudencia

En materia de deducción de gastos de automóvil, se puede consultar los siguientes fallos de la CSJN:

En el fallo **“Janssen Cilag Farmacéutica SRL** de la CSJN de fecha 29/11/2011, se trataba de se trataba de los gastos de automóvil de un laboratorio.

Se trataba de autos del laboratorio que utilizaban los agentes de propaganda médica, empleados del laboratoriop.

El TFN no admitió la deducción del gasto y tampoco el cómputo del crédito fiscal en el impuesto al valor agregado.

La CNACAF tampoco admitió la deducción del gasto en el impuesto a las ganancias ni el cómputo del crédito fiscal en el impuesto al valor agregado.

La CSJN no admitió la deducción del gasto en el impuesto a las ganancias ni el cómputo del crédito fiscal en el impuesto al valor agregado.

La CSJN entiende que:

"*Que* ***la actora sostiene, en síntesis, que el uso de automóviles constituye un elemento esencial e imprescindible para el desarrollo de las tareas de los agentes de propaganda médica****, actividad que -según afirma- integra el objeto principal de la empresa (fs. 464 vta./468 vta.). En tal sentido aduce que una adecuada exégesis de la ley 24.475 -consistente en limitar la conducta abusiva de los contribuyentes de computar amortizaciones y deducir gastos de automóviles en forma extraña a la realidad económica- le permite efectuar la deducción de los conceptos impugnados y tomar el crédito fiscal en los tributos antes mencionados (fs. 468 vta./470 vta.). Por otra parte,* ***afirma que resulta arbitrario negar la similitud entre el viajante de comercio y el agente de propaganda médica****.*

5°) Que ***las leyes del impuesto a las ganancias*** *y al valor agregado* ***fueron modificadas con similar alcance por la ley 24.475 que restringió la deducción de los gastos de automóviles*** *y el correspondiente cómputo del crédito fiscal.*

El criterio que guió esa modificación legislativa -aplicable en los períodos sobre los que versa esta causa- consistió en considerar respecto del primero de los impuestos que tales gastos "no forman parte de las variables a considerar para la determinación de la renta neta, puesto que constituyen en realidad, conforme a la experiencia de aplicación del tributo, gastos particulares o disposición de rentas" y en cuanto al segundo que se trata de "erogaciones imputables al ámbito del uso o disposición de ingresos o rentas" que no habilitan el cómputo del respectivo crédito fiscal (cfr. Mensaje del Poder Ejecutivo del 1° de marzo de 1995, Diario de Sesiones, Cámara de Diputados de la Nación, 8a reunión - 2a sesión ordinaria - 22 de marzo de 1995, pág. 673).

6°) Que de tal manera se incorporó el inciso l al art. 88 de la ley de impuesto a las ganancias (t.o. en 1986 y modificaciones) que quedó redactado de la siguiente forma: "No serán deducibles, sin distinción de categorías: … l) Las amortizaciones y pérdidas por desuso a que se refiere el inciso f) del artículo 82 cuando se trate de automóviles, el alquiler de los mismos (incluidos los derivados de contratos de leasing) y los gastos de cualquier naturaleza originados por dichos bienes (reparación, mantenimiento, patente, seguro, combustible, etc.)"

"Lo dispuesto en este inciso no será de aplicación respecto de los automóviles cuya explotación constituya el objetivo principal de la actividad gravada (alquiler, taxis, remises, viajantes de comercio y similares)"."

La CSJN concluye que:

"*8°) Que* ***de las normas transcriptas resulta que el cómputo de los precitados conceptos sólo se encontraba admitido para los contribuyentes respecto de los cuales "…la explotación de dichos bienes constituya el objetivo principal de la actividad gravada (alquiler, taxis, remises, viajantes de comercio y***

similares)" extremo que no se verifica respecto de Janssen Cilag Farmacéutica - entonces S.R.L.- ya que se trata de un "laboratorio de especialidades medicinales" *(fs. 92) y* ***resulta indudable que el objeto principal de su actividad no reside en la explotación de automóviles, pues se dedica a la elaboración, industrialización y comercialización de productos farmacéuticos, medicinales y químicos****, entre otros (cfr. contrato constitutivo y estatuto social agregado a fs. 9/21).*

9°) Que por lo demás -y ***dada la similar regulación del punto objeto de controversia en las leyes del impuesto a las ganancias y del tributo al valor agregado- corresponde remitirse, por razones de brevedad, a los fundamentos de la sentencia dictada en la fecha en la causa R.933.XLIV "Roux Ocefa S.A.*** *(TF 18.882-I) c/ DGI", los que, por lo antes dicho,* ***resultan pertinentes respecto de ambos gravámenes, pese a que en tal precedente la controversia ante esta Corte haya quedado limitada al IVA***".

Resumen de la jurisprudencia de las distintas salas de la CNACAF hasta el momento en que se expide la CSJN el 29/11/2011:

A FAVOR DE LA DEDUCCION

INSTITUTO DE SANIDAD GANADERA S.R.L. C.N.A.C.A.F. SALA "IV" DEL 12.08.09

BAYER S.A. C.N.A.C.A.F. SALA II" DEL 09.10.07

EN CONTRA DE LA DEDUCCION

JANSSEN CILAG FARMACEUTICA SRL C.N.A.C.A.F. SALA "V" DEL 21.08.07

EMI ODEON SAIyC C.N.A.C.A.F. SALA "I" DEL 28-03-06

ASEGE S.A. C.N.A.C.A.F. SALA "I" DEL 12-09-03

En el fallo **"Roux Ocefa SA"** de la CSJN de fecha 29/11/2011, se trataba de se trataba de los gastos de automóvil de un laboratorio, así como del cómputo del crédito fiscal.

Se trataba de autos de los agentes de propaganda médica y de autos del laboratorio.

El TFN admitió la deducción del gasto y el cómputo del crédito fiscal en el impuesto al valor agregado.

La CNACAF también admitió la deducción del gasto y el cómputo del crédito fiscal en el impuesto al valor agregado.

La CSJN no admitió el cómputo del crédito fiscal en el impuesto al valor agregado, y no se expidió respecto de la deducción del gasto en el impuesto a las ganancias.

Sostuvo la señora procuradora fiscal:

"*A fs. 509/523 vta., luce el recurso extraordinario interpuesto por la AFIP.*

De forma preliminar, sostuvo que ***el único ítem que cuestiona en esta instancia es el referido a la impugnación del crédito fiscal en el IVA correspondiente a los gastos de los automotores de dominio de los agentes de propaganda médica, consintiendo los demás aspectos***".

Recordemos los argumentos de la CJSN, ya que si bien fueron expresados en materia de impuesto al valor agregado, resultan de utilidad para el impuesto a las ganancias.

"*A mi modo de ver, hay que destacar que entre otros extremos, se halla fuera de debate en el sub lite que: 1) la actora se dedica a la fabricación, venta y comercialización de ciertos productos farmacéuticos y medicinales; 2) que realiza sus ventas a través de agentes de propaganda médica, 3) que éstos, sin excepción, revisten como empleados bajo relación de dependencia.*

En tales circunstancias, ***estimo que la excepción que invocaron los tribunales de grado deviene inaplicable para el caso de la actora toda vez que ella, en sí, no es viajante de comercio ni puede reputarse asimilable a ellos****.*

Efectivamente, colocando en su quicio la situación ahora planteada, no se trata aquí del crédito fiscal que puedan obtener los agentes de propaganda médica por operaciones que ellos realicen en tal carácter, sino de operaciones realizadas por Roux Ocefa S.A. - si bien provenientes de automotores de propiedad de aquellos, hecho que resulta indiferente para la solución del punto-, ***empresa que no es viajante de comercio, ni se puede asimilar a tal categoría bajo punto de vista alguno, como erróneamente lo postularon la actora y las instancias anteriores****.*

Debe tenerse presente que ***cuando la letra de la ley no exige esfuerzo de interpretación debe ser aplicada directamente****, con prescindencia de consideraciones que exceden las circunstancias del caso expresamente contemplado en la norma (arg. Fallos: 324:291 y 1740: 326:756)* ***ya que, de otro modo, podría arribarse a una interpretación que, sin declarar la inconstitucionalidad de la disposición legal, equivaliese a prescindir de su texto*** *(conf. Doctrina de Fallos: 324:2885; 325:830).*

Considero que ***estas directrices son aplicables a la especie, máxime cuando la actora no ha puesto en tela de juicio, en momento alguno, la constitucionalidad de la norma que sustenta el ajuste fiscal***".

Concluyó la CSJN:

"*Que las cuestiones planteadas han sido correctamente tratadas en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal, cuyos fundamentos son compartidos por el Tribunal y a los que cabe remitir en razón de brevedad, con exclusión de lo expresado en su punto VII.*

Por ello, de conformidad, en lo pertinente, con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se declara formalmente procedente el recurso extraordinario, y se revoca la sentencia apelada en los términos que resultan de lo expresado en los puntos I a VI del referido dictamen. Con costas. Notifíquese y devuélvase a fin de que el tribunal a quo, por quien corresponda, dicte un nuevo fallo con arreglo a lo resuelto en la presente".

==========

CAPITULO 13 IMPUESTOS CEDULARES

IMPUESTOS CEDULARES

Requisito común a todos los impuestos cedulares

a) Ganacias de fuente argentina.

b) De Personas Humanas y Sucesiones indivisas.

INTERESES DE FUENTE ARGENTINA

Art. 95 de la ley de impuesto a las ganancias (ARTICULO DEROGADO POR LEY 27.541 A PARTIR DEL 01 DE ENERO DE 2020)

La ganancia neta de **fuente argentina** de las **personas humanas y de las sucesiones indivisas** derivada de resultados **en concepto de intereses o la denominación que tuviere el rendimiento por de la colocación del capital** de valores enumerados en el artículo 98, o de **intereses originados en depósitos a plazo** efectuados en instituciones sujetas al régimen de entidades financieras de la ley 21526:

Como se puede ver están gravados con el impuesto cedular del art. 95 de la LIG, **SOLAMENTE** los intereses o rendimientos de los instrumentos financieros enumerados en el art. 98 de la LIG (ES DECIR LOS INTERESES O RENDIMIENTOS PROVENIENTES DE: Fondos Comunes de Inversión, Fideicomisos Financieros, Fideicomisos y contratos similares (EN LA MEDIDA QUE

GENEREN INTERESES O RENDIMIENTOS), Títulos, Bonos y Demás valores (DEFINIDOS EN EL ART. 9 DEL D.R. DE LA LIG).

También están gravados con impuesto cedular los intereses por depósitos a plazo en instituciones financieras regidas por la ley de entidades financieras ley 21.526.

Por el contrario, los intereses que provengan de otros conceptos no enumerados en el art. 98 de la LIG, están gravados a la alícuota progresiva del art. 94 primer párrafo de la LIG, que puede llegar al 35%. (POR EJEMPLO INTERESES DE UN CONTRATO DE MUTUO ENTRE DOS PERSONAS HUMANAS).

A su vez los dividendos y utilidades de sociedades están gravados por el impuesto cedular del art. 97 de la LIG. (ART. 49 Y 50 DE LA LIG)

Mientras que los resultados de sociedades simples o residuales (ART. 21 DE LA LEY 21.550 – EX S.H.), y los resultados de explotaciones unipersonales, están gravados como rentas de tercera categoría, a la escala progresiva del art. 94 primer párrafo de la LIG, que puede llegar al 35% (EN CABEZA DE LOS SOCIOS DE LAS SOCIEDADES O DEL TITULAR DE LA EXPLOTACION UNIPERSONAL).

Téngase presente que el impuesto cedular del art. 95, está vigente para el periodo fiscal 2019 y queda derogado a partir del periodo fiscal 2020, por imperio de la ley 27.541 (ART.32).

INTERESES GRAVADOS A LA ALICUOTA DEL 5% (VALORES EN MONEDA NACIONAL SIN CLAUSULA DE AJUSTE)

Intereses o rendimientos provenientes de:

a) Depósitos bancarios, títulos públicos, obligaciones negociables, cuotapartes de fondos comunes de inversión, títulos de deuda de fideicomisos financieros y contratos similares, bonos y demás valores, **en moneda nacional sin cláusula de ajuste**:

Cinco por ciento (5%).

INTERESES GRAVADOS A LA ALICUOTA DEL 15% (VALORES EN MONEDA NACIONAL CON CLAUSULA DE AJUSTE O VALORES EN MONEDA EXTRANJERA)

Intereses o rendimientos provenientes de:

b) Depósitos bancarios, títulos públicos, obligaciones negociables, cuotapartes de fondos comunes de inversión, títulos de deuda de fideicomisos financieros y contratos similares, bonos y demás valores, **en moneda nacional con cláusula de ajuste** o **en moneda extranjera**:

Quince por ciento (15%).

OPINION DE LA AFIP **ACTA Nº 33 EDI** CON INSTITUCIONES PROFESIONALES DE FECHA 06/11/2019. (PREGUNTAS Nº2 Y Nº8)

"*2. IMPUESTO CEDULAR.*

En el caso de los plazos fijo en pesos con cláusulas de ajuste, los cuales además de la operatoria del UVA, contienen una TNA 2%, corresponde calcular el impuesto cedular en forma discriminada, o sea, el rendimiento generado por la TNA 2% sobre el capital a la alícuota del 5% y el rendimiento generado por UVA al 15%

¿Se comparte el criterio?

Respuesta de AFIP

No se coincide con el criterio.

El artículo 90.1. (HOY ART. 95 DE LA LIG) *de la Ley de Impuesto a las Ganancias prevé que los intereses originados en depósitos a plazo efectuados en instituciones sujetas al régimen de entidades financieras de la Ley N.° 21.526 y sus modificaciones, quedará alcanzada por el impuesto a la alícuota del 5% cuando se trate de colocaciones en moneda nacional sin cláusula de ajuste, o 15% cuando se trate de inversiones en moneda nacional con cláusula de ajuste o realizadas en moneda extranjera.*

Como puede advertirse, la norma no diferencia entre la actualización y los intereses percibidos, sino que ***se establece una única alícuota para el rendimiento proveniente del depósito realizado****, la cual variará en función de la moneda en que se encuentra nominado el capital y la aplicación o no de cláusulas de ajuste.*

Por lo tanto, ***en caso que el interés percibido por el ahorrista se conforme de la actualización más un interés anual, todo el monto se encontrará alcanzado a la tasa del 15%***".

"*8. PLAZOS FIJOS. TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS INTERESES PAGADOS EN MILLAS.*

¿Qué base de cálculo considera la AFIP en estos casos? ¿Cuál es el momento de generación del hecho imponible?

Respuesta de AFIP

A efectos de la determinación de la ganancia gravada, corresponderá considerar el valor de las millas a la fecha de su acreditación, ya que es el momento de generación del hecho imponible.

Asimismo, teniendo en cuenta que el valor de las millas está expresado en moneda extranjera, el rendimiento estará sujeto a la alícuota del 15% (quince por ciento), en base a lo establecido por el inciso b) del artículo".

RESCATE DE CUOTAPARTE DE FONDOS COMUNES DE INVERSION EN DISTINTAS MONEDAS (ART. 95 2º PARRAFO)

Cuando se trate de operaciones de rescate de cuotapartes de fondos comunes de inversión del **primer párrafo del artículo 1 de la ley 24083** (FCI ABIERTOS), integrado por inversiones comprendidas en el primer párrafo del presente artículo **en distintas monedas,** la reglamentación podrá establecer procedimientos que prevean la forma de aplicación de las tasas, en forma proporcional a los activos subyacentes respectivos.

Art. 234 del D.R. de la ley de impuestos a las ganancias

APLICACIÓN DE LA ALICUOTA DEL ACTIVO SUBYACENTE PRINCIPAL (5% O 15%)

Cuando un fondo común de inversión comprendido en el primer párrafo del artículo 1 de la ley 24083 (FCI ABIERTO), **esté integrado por un activo subyacente principal**, las utilidades que distribuya o la ganancia por el rescate de las cuotapartes, tratándose del suscriptor original, **estarán sujetas a las tasas** previstas en el primer párrafo del artículo 95 de la ley, **que fueran aplicables a los rendimientos provenientes de ese activo subyacente principal**.

En caso contrario, estará sujeto al tratamiento impositivo de conformidad con la moneda y la cláusula de ajuste, en que se hubiera emitido la cuotaparte. Si el rescate no arrojara ganancia, su resultado quedará sujeto a las disposiciones del artículo 98 de la ley. En ningún caso deberá considerarse como rendimiento a las actualizaciones o diferencias de cambio sobre el capital invertido en la suscripción de cuotapartes.

DEFINICION DE ACTIVO SUBYACENTE PRINCIPAL

Se considerará que un fondo común de inversión está compuesto por un activo subyacente principal **cuando una misma clase de activos represente, como mínimo, un setenta y cinco por ciento (75%) del total de las inversiones del fondo**. A tales fines deberá considerarse como "clase de activo" a cada una de las inversiones a que hacen referencia los incisos a) y b) del primer párrafo del artículo 95 de la LIG.

MODIFICACION EN LA CARTERA DE INVERSIONES DEL FCI

No se tendrá por cumplido el porcentaje del 75% si se produjera una modificación en la composición de los activos que los disminuyera por debajo del 75% **durante**

un período continuo o discontinuo de, como mínimo, treinta (30) días en un año calendario, en cuyo caso las cuotapartes del fondo común de inversión tributarán en los términos dispuestos en el primer párrafo, in fine, del presente artículo.

EXISTENCIA DE GANANCIAS EXENTAS

En los supuestos a los que hace referencia el primer párrafo, in fine, de este artículo, los contribuyentes determinarán la utilidad detrayendo previamente las ganancias comprendidas en el primer párrafo del **inciso u) del artículo 26 de la LIG** del impuesto que el respectivo fondo hubiera devengado hasta la fecha de la distribución.

Las sociedades gerentes deberán suministrar al beneficiario la información que permita determinar la proporción de esas ganancias exentas contenida en el total del rendimiento del fondo.

CASO PARTICULAR DE LOS BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR (ART. 95 3º PARRAFO)

Lo dispuesto en el presente artículo también será de aplicación cuando el sujeto enajenante revista la condición de **beneficiario del exterior**, que no resida en jurisdicciones no cooperantes o los fondos invertidos no provengan de jurisdicciones no cooperantes.

En tales casos la ganancia, en la medida que no se encuentre exenta de acuerdo a lo dispuesto en el cuarto párrafo del inciso u) del artículo 26, quedará alcanzada por las disposiciones contenidas en el artículo 104, a las alícuotas establecidas en el primer párrafo de este artículo (RETENCION CON CARÁCTER DE PAGO UNICO Y DEFINITIVO PERO A LAS ALICUOTAS DEL 5% O 15%.

INTERESES DE FUENTE EXTRANJERA

Los intereses de fuente extranjera, tributan a la escala progresiva del 35% (ART. 94 DE LA LIG 1º PARRAFO).

DIFERIMIENTO DE INTERESES DE TITULOS PUBLICOS Y OBLIGACIONES NEGOCIABLES (PERIODO FISCAL 2018 Y 2019)

Ar. 95 2º párrafo del decreto 1.170.

Titulos públicos

POSIBILIDAD DE DIFERIR LOS INTERES DE TITULOS PUBLICOS AL MOMENTO DE LA VENTA DE LOS TITULOS PUBLICOS.

Obligaciones negociables

POSIBILIDAD DE DIFERIR LOS INTERES DE OBLIGACIONES NEGOCIABLES AL MOMENTO DE LA VENTA DE LAS OBLIGACIONES NEGOCIABLES.

A efectos de lo dispuesto en el **Capítulo II del Título IV de la ley** (IMPUESTOS CEDULARES), cuando se trate de **títulos públicos y obligaciones negociables** comprendidos en los incisos a) y b) del primer párrafo del artículo 98 de la LIG, **podrá optarse por afectar los intereses o rendimientos del período fiscal 2018 al costo computable del título publico u obligación negociable** que los generó, en cuyo caso **el costo deberá disminuirse en el importe del interés o rendimiento** afectado.

Art. 47 ley 27.541. Su aplicación en el periodo fiscal 2019.

Se mantiene la validez y la vigencia establecidas en el segundo párrafo del art. 95 del decreto 1.170/2018, **para el período fiscal 2019**

Se establece que a efectos de lo dispuesto en el **Capítulo II del Título IV** de la LIG (IMPUESTOS CEDULARES), cuando se trate de **títulos públicos** y **obligaciones negociables** comprendidos en los incisos a) y b) del primer párrafo del artículo 98 de la LIG, **podrá optarse por afectar los intereses o rendimientos del período fiscal 2019 al costo computable del título público u obligación negociable** que los generó, en cuyo caso **el costo deberá disminuirse en el importe del interés o rendimiento** afectado.

OPINION DE LA AFIP **ACTA Nº 29 EDI** CON INSTITUCIONES PROFESIONALES DE FECHA 11/03/2019. (PREGUNTA Nº8)

"*IMPUESTO CEDULAR*

8. Impuesto a las Ganancias.

El artículo 95 del decreto N.° 1170/2018, dispuso que "a efectos de lo dispuesto en el Cap. II del Tít. IV de la ley, cuando se trate de Títulos públicos y obligaciones negociables comprendidos en los incs. a) y b) del primer párrafo del cuarto artículo incorporado sin número a continuación del art. 90 (HOY ART. 98 DE LA LIG) *de la ley, podrá optarse por afectar los intereses o rendimientos del período fiscal 2018 al costo computable del título u obligación que los generó, en cuyo caso el mencionado costo deberá disminuirse en el importe del interés o rendimiento afectado."*

Como puede observarse, para el ejercicio de la opción el mencionado art. 95 no exige que se hayan enajenado los instrumentos financieros durante el 2018 motivo por el cual, ***entendemos la norma aplica para el caso de que los instrumentos se hayan vendido durante el año 2018 como así también para el caso de que al 31/12/2018 se hubiesen conservado****.*

¿Se comparte criterio?

Respuesta de AFIP

Se comparte el criterio.

A efectos de su declaración en el Aplicativo correspondiente, no se incluirán como ganancias gravadas los intereses y rendimientos que se hubieran afectado o imputado al costo del respectivo título público u obligación negociable".

OPINION DE LA AFIP **ACTA Nº 31 EDI** CON INSTITUCIONES PROFESIONALES DE FECHA 04/07/2019. (PREGUNTA Nº5)

"*5. RENTA FINANCIERA*

Conforme lo establecido por el art. 95 del Decreto N.° 1170/2018, cuando se trate de títulos públicos y obligaciones negociables comprendidos en los incisos a) y b) del primer párrafo del cuarto artículo incorporado sin número a continuación del artículo 90 (HOY INCISO A) Y B) DEL ART. 98 DE LA LIG) *de la ley, podrá optarse por afectar los intereses o rendimientos del período fiscal 2018 al costo computable del título u obligación que los generó, en cuyo caso el mencionado costo deberá disminuirse en el importe del interés o rendimiento afectado –*

¿hay que informar el ejercicio de la opción? En caso afirmativo, ¿cómo se debe proceder?

- esta opción es aplicable tanto para el caso de la venta de los títulos públicos y obligaciones negociables en el 2018 como cuando quedan en stock, dejando ese menor costo en papel de trabajo para la futura venta ¿se comparte la apreciación o debe disminuirse del estado patrimonial del contribuyente?

Respuesta de AFIP

El menor costo de los títulos públicos u obligaciones negociables que generaron los intereses debe tener reflejo en el estado patrimonial del contribuyente.

A efectos prácticos y previendo futuros controles, sería conveniente que el contribuyente refleje en papeles de trabajo el cálculo detallado de los intereses y rendimientos del período fiscal 2018 que se afectarán al título ú obligación que los generó".

<u>DETERMINACION DE LA GANANCIA (INTERESES O RENDIMIENTOS - FORMAS Y PERIODO DE IMPUTACION)</u>

Art. 96 de la ley de impuesto a las ganancias (ARTICULO DEROGADO POR LEY 27.541 A PARTIR DEL 01 DE ENERO DE 2020)

Téngase presente que el art. 96 de la LIG, está vigente para el periodo fiscal 2019 y queda derogado a partir del periodo fiscal 2020, por imperio de la ley 27.541 (ART.32).

A efectos de la determinación de la ganancia proveniente de valores que devenguen intereses o rendimientos, que encuadren COMO IMPUESTO CEDULAR o como GANANCIAS DE FUENTE EXTRANJERA, deberán aplicarse los siguientes procedimientos:

I - CUANDO EL VALOR SE SUSCRIBE O ADQUIERE AL PRECIO NOMINAL RESIDUAL

PAGO DE INTERESES EN PLAZOS DE HASTA UN AÑO: EL INTERES DE IMPUTA POR LO PERCIBIDO O POR LA PUESTA A DISPOSICION (LO QUE OCURRA ANTES)

Art. 96 inciso a) Si el valor **se suscribe o adquiere al precio nominal residual**, el interés que se devengue se imputará al año fiscal en que se verifique el pago, la fecha de puesta a disposición o su capitalización, lo que ocurra primero, **siempre que dicho valor prevea pagos de interés en plazos de hasta un año**.

PAGO DE INTERESES EN PLAZOS SUPERIORES A UN AÑO: EL INTERES DE IMPUTA POR LO DEVENGADO

Respecto de **plazos de pago superiores a un año**, el interés se imputará de acuerdo a su devengamiento en función del tiempo.

ENAJENACION DEL VALOR. COSTO COMPUTABLE (PRECIO DE SUSCRIPCION O PRECIO DE COMPRA)

En caso de enajenación del valor, se considerará el **precio de suscripción o adquisición** como su costo computable.

INTERESES DEVENGADOS AL MOMENTO DE LA ENAJENACION

SE TRATA DE UNA OPCION.

Si al momento de la enajenación existieran intereses devengados desde la fecha de pago de la última cuota de interés (intereses corridos) que no se hubieren gravado a ese momento, esos intereses, **a opción del contribuyente, podrán discriminarse del precio de enajenación**.

Por ejemplo: porque se trata de valores con pago de intereses en plazos menores a un año (QUE SE IMPUTAN POR LO PERCIBIDO) sin percepción o puesta a disposición de los intereses al momento de la venta.

Entonces tenemos dos opciones para imputar los intereses EN EL MOMENTO DE LA VENTA:

Opción 1:

Dejar los intereses corridos dentro del precio de venta.

En este caso se obtiene una mayor ganancia por enajenación.

Y no se imputan como ganancia los intereses corridos.

Opción 2:

Segregar los intereses corridos del precio de venta.

En este caso se obtiene una menor ganancia por enajenación.

Pero se imputan como ganancia los intereses corridos.

Art. 233 del D.R. de la ley de impuestos a las ganancias

INTERESES DE FUENTE EXTRANJERA GRAVADOS A LA ESCALA PROGRESIVA DEL 35%

VALORES QUE SE ENAJENAN DENTRO DE LOS 15 DIAS CORRIDOS ANTERIORES A LA PUESTA A DISPOSICION DE LOS INTERESES.

LOS INTERESES DEBEN DISCRIMINARSE DEL PRECIO DE VENTA Y ESTAN GRAVADOS A LA ESCALA PROGRESIVA DEL ART. 94 1º PARRAFO.

Los intereses corridos a la fecha de enajenación de los valores que generen ganancias comprendidas en el **Título VIII de la LIG** (RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA), deberán -**si la enajenación de los valores se concreta dentro de los quince (15) días corridos con anterioridad a la fecha de puesta a disposición de los intereses** o rendimientos- **discriminarse del precio, quedando sujetos a lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 94 de la LIG**.

II - ADQUISICION DE VALORES QUE CONTENGAN INTERESES CORRIDOS. OPCION

SE TRATA DE UNA OPCION

Art. 96 inciso b) Si se adquiere un valor, sea que cotice o no en bolsas o mercados, **que contenga intereses corridos desde la emisión o desde la fecha del pago de la última cuota de interés**,

El contribuyente **podrá optar** entre:

(i) considerar el precio de adquisición como costo computable del valor adquirido, o

(ii) **discriminar del precio de adquisición el interés corrido**.

De optar por la segunda alternativa, en la medida en que los intereses se paguen, se pongan a disposición o se capitalicen, lo que ocurra antes, el interés sujeto a impuesto será la diferencia entre el importe puesto a disposición o capitalizado y la parte del precio de adquisición atribuible al interés corrido a la fecha de adquisición.

Entonces tenemos dos opciones para imputar los intereses EN EL MOMENTO DE LA COMPRA:

Opción 1:

Dejar los intereses corridos dentro del precio de compra.

En este caso se obtiene una menor ganancia por enajenación. (TENGO UN MAYOR COSTO PRODUCTO DE LOS INTERESES CORRIDOS).

Luego cuando se cobran los intereses, se declara como ganancia, el total de los intereses cobrados. (lo mismo ocurre en el caso de puesta a disposición de los intereses).

Valor de compra 120 ($ 100 + $ 20 de intereses corridos).

Cobro de intereses $ 30.

Intereses declarados como renta$ 30.

Valor de costo $ 120.

Opción 2:

Segregar los intereses corridos del precio de compra.

En este caso se obtiene una mayor ganancia por enajenación. (TENGO UN MENOR COSTO POR HABER SEGREGADO LOS INTERESES CORRIDOS).

Luego cuando se cobran los intereses, se declara como ganancia, la diferencia entre los intereses cobrados y lo declarado como ganancia en el momento de la compra. (lo mismo ocurre en el caso de puesta a disposición de los intereses).

Valor de compra 120 ($ 100 + $ 20 de intereses corridos).

Cobro de intereses $ 30.

Intereses declarados como renta $ 10 ($ 30 - $ 20).

Valor de costo $ 100.

Art. 238 del D.R. de la ley de impuesto a las ganancias

Tratándose de valores existentes al 31/12/2017 respecto de los cuales no se hubiera aplicado la opción prevista en el segundo párrafo del artículo 95 del decreto 1170/2018, (DIFERIMIENTO DE LOS INTERESES DE TITULOS PUBLICOS U OBLIGACIONES NEGOCIABLES)

La opción del inciso b) del primer párrafo del artículo 96 de la ley es aplicable con relación a los intereses contenidos en ese valor que se hubieran devengado desde la emisión o desde la fecha de pago, puesta a disposición o capitalización, **aun cuando ese devengamiento se haya producido con anterioridad al 1 de enero de 2018**.

No será posible ejercer esa opción si, a los efectos de determinar el resultado por enajenación, **se computa como costo de los valores la cotización al 31 de diciembre de 2017** de acuerdo con lo que prevé el **inciso f) del artículo 86 de la ley 27430**.

OPINION DE LA AFIP **ACTA Nº 30 EDI** CON INSTITUCIONES PROFESIONALES DE FECHA 02/05/2019. (PREGUNTA Nº9)

"*9. Renta financiera*

A los efectos del cálculo de la renta del año 2018 para bonos existentes al 31/12/2017, se consulta si es de aplicación la opción prevista en el inciso b) del segundo artículo incorporado a continuación del artículo 90 (HOY INCISO B) DEL ART. 96 DE LA LIG) *de la Ley de Impuesto a las Ganancias, en cuanto a la deducibilidad de los intereses devengados al 31/12/2017.*

Respuesta de AFIP

El inciso b) del primer párrafo del segundo artículo incorporado a continuación del 90 (HOY INCISO B) DEL ART. 96 DE LA LIG) *de la Ley del Impuesto a las Ganancias dispone que "Si se adquiere un valor, sea que cotice o no en bolsas o mercados, que contenga intereses corridos desde la emisión o desde la fecha del pago de la última cuota de interés, el contribuyente podrá optar entre (i) considerar el precio de adquisición como costo computable del valor adquirido, o (ii) discriminar del precio de adquisición el interés corrido.*

De optar por la segunda alternativa, en la medida en que los intereses se paguen, se pongan a disposición o se capitalicen, lo que ocurra antes, el interés sujeto a

impuesto será la diferencia entre el importe puesto a disposición o capitalizado y la parte del precio de adquisición atribuible al interés corrido a la fecha de adquisición."

Por su parte, el ***inciso f) del artículo 86 de la Ley 27.430*** *prevé que "Para la determinación de la ganancia bruta a que se refiere el cuarto párrafo del cuarto artículo agregado a continuación del artículo 90* (HOY ART. 98 DE LA LIG) *de la Ley del Impuesto a las Ganancias, en el caso de valores comprendidos en los incisos a y b del primer párrafo de ese artículo, cuyas ganancias por enajenación hubieran estado exentas o no gravadas con anterioridad a la vigencia de esta ley,* ***el costo a computar será el último precio de adquisición o el último valor de cotización de los valores al 31 de diciembre de 2017, el que fuera mayor****.".*

*Considerando la normativa glosada cabe interpretar que, tratándose de valores existentes al 31/12/2017 -****para casos en que no se hubiera aplicado la opción prevista en el segundo párrafo del artículo 95 del Decreto 1170/18****- la opción del citado inciso b) es aplicable con relación a los intereses corridos que se hubieran devengado desde la fecha de adquisición y hasta aquella en que se produjera el cobro, puesta a disposición o capitalización de los intereses de los cuales se deducirán los primeros.* ***No será posible ejercer esa opción si, a los efectos de determinar el resultado por enajenación, se computa como costo de los valores la cotización al 31/12/2017****, según permite el inciso f) del artículo 86 de la Ley 27.430*".

III - SUSCRIPCION O ADQUISICION DE VALORES EMITIDOS BAJO LA PAR. TRATAMIENTO DEL DESCUENTO

SE TRATA DE UNA OBLIGACION (NO ES UNA OPCION).

Art. 96 inciso c) Si se suscribe o adquiere un valor que hubiera sido **emitido bajo la par**,

Pagando un precio neto de intereses corridos, menor al nominal residual,

TRATAMIENTO DEL DESCUENTO (SE IMPUTA POR LO DEVENGADO).

El descuento recibirá el tratamiento aplicable a los intereses, **debiendo imputarse en función de su devengamiento** en cada año fiscal, **a partir del mes de suscripción o adquisición hasta el mes en que se produzca la amortización parcial y/o total o hasta su enajenación**, lo que ocurra con anterioridad.

La reglamentación establecerá los casos en donde ese procedimiento no resulte aplicable, así como el mecanismo de imputación en caso de amortizaciones parciales.

Como se puede ver el DESCUENTO debe imputarse como GANANCIA como si fuese un INTERES en función del devengamiento.

Es decir que el DESCUENTO se va a declarar como ganancia DESDE el momento de la suscripción o desde el momento de la compra HASTA el momento de la amortización (TOTAL O PARCIAL) o HASTA el momento de la venta.

CASOS EN LOS CUALES EL DESCUENTO NO DEBE DECLARARSE COMO INTERES (COMO GANANCIA)

Art. 236 del D.R. de la ley de impuesto a las ganancias

Cuando se trate de las operaciones a que hace referencia el inciso c) del primer párrafo del artículo 96 de la ley, lo previsto en la primera parte de ese inciso **no será de aplicación** si:

a) Los valores **se enajenan con anterioridad a la fecha de cierre del período fiscal en que se hubieran adquirido**; o

b) **El porcentaje del descuento**, computado por cada valor, **fuera inferior al diez por ciento (10%)** del valor nominal residual de suscripción o adquisición.

De acaecer la situación mencionada en el punto b) del párrafo precedente (DESCUENTO MENOR AL 10%), ello no implica desconocer la naturaleza de rendimiento que posee el descuento, excepto que el valor se enajenara con anterioridad al pago de amortizaciones parciales o totales.

Similar naturaleza tendrá la diferencia que se hubiera pagado al adquirir un valor abonando un precio neto de intereses corridos menor al nominal residual, en la medida que el adquirente perciba la amortización parcial o total del capital.

"*En estos supuestos, el descuento se imputa como ganancia con el resultado de la enajenación o amortización total del valor*" (**Rajmilovich Dario**, Manual de Impuesto a las ganancias, Ediciones La Ley, 4º edición, página 710).

OPINION DE LA AFIP **ACTA Nº 29 EDI** CON INSTITUCIONES PROFESIONALES DE FECHA 11/03/2019. (PREGUNTAS Nº2 Y Nº3)

"*2. Compras bajo la par. Requisitos para la discriminación de la diferencia entre el precio de compra y el valor nominal residual. Artículo 90.2* (HOY ART. 96 DE LA LIG) ***Ley de Impuesto las Ganancias***

Consideramos que resulta de aplicación el procedimiento previsto en el inciso c) del primer párrafo del artículo 90.2 (HOY ART. 96 DE LA LIG) *de la Ley de Impuesto a las Ganancias cuando se verifiquen concurrentemente las siguientes condiciones:*

- *Debe tratarse de títulos emitidos bajo la par y con un descuento igual o superior al 10%;*

- *Deben adquirirse bajo la par con un descuento igual o superior al 10%;*

- *No deben comprarse y enajenarse en el mismo ejercicio fiscal.*

De no verificarse alguna de las condiciones enumeradas, no se considerará el descuento como interés a devengarse y consecuentemente se gravará la diferencia en el ejercicio de la venta o amortización parcial o total al 5% o 15% según corresponda.

¿Se comparte el criterio?

Respuesta de AFIP

Cuando se suscriba o adquiera un valor que haya sido emitido bajo la par, por un precio inferior al nominal o nominal residual, el descuento deberá tratarse como si fuera un interés e imputarse en función de su devengamiento en cada año fiscal a partir del mes de suscripción o adquisición hasta el mes en que se produzca la amortización parcial y/o total, o hasta su enajenación.

Tal descuento no tendrá ese tratamiento y ***por lo tanto formará parte del resultado por enajenación y/o amortización del valor****, en caso de verificarse alguna de las condiciones previstas en los incisos a) y b) del artículo 149.4 del Decreto Reglamentario* (HOY ART. 236 DEL D.R. DE LA LIG)*, no siendo necesaria la concurrencia de ambas.*

Dicho de otro modo, tratándose de valores emitidos bajo la par, sea que fueran suscriptos inicialmente o adquiridos con posterioridad a su emisión, tendrán el tratamiento especial previsto por el inciso c) del Artículo 90.2 salvo que se enajenen con anterioridad a la fecha de cierre del período en que se adquirieron o que el porcentaje del descuento, computado por cada valor, resulte inferior al diez por ciento (10%) del valor nominal residual de adquisición".

"*3. Devengamiento de intereses por plazos de pago mayores al año. Artículo 18, inciso a) de la Ley de Impuesto a las Ganancias.*

El inciso a) del artículo 18 (HOY ART. 24 DE LA LIG) *de la Ley de Impuesto a las Ganancias dispone que los intereses de títulos, bonos, etc., respecto de valores que prevean plazos de pago superiores al año, la imputación se realizará de acuerdo con su devengamiento en función del tiempo.*

Entendemos que la excepción de imputación dispuesta no resulta de aplicación a los bonos cupón cero porque no tienen intereses explícitos –cupones de intereses- sino que se trata de bonos que se colocan o negocian a valores inferiores al nominal que se abona al vencimiento. En este caso, podrá resultar de aplicación el tratamiento previsto en el inciso c) del artículo 90.2 (HOY INCISO C) DEL ART. 96 DE LA LEG) *de la ley del gravamen.*

¿Se comparte el criterio?

Respuesta de AFIP

Se comparte el criterio.

El sexto párrafo del inciso a) del segundo párrafo del artículo 18 (HOY ART. 24 DE LA LIG) *dispone:*

"En el caso de emisión o adquisición de tales valores a precios por debajo o por encima del valor nominal residual, en el caso de personas humanas y sucesiones indivisas, las diferencias de precio se imputarán conforme los procedimientos contemplados en los incisos c) y d) del segundo artículo sin número agregado a continuación del artículo 90 (HOY INCISOS C) Y D) DEL ART. 96 DE LA LEY)*.""*

IMPUTACION DEL DESCUENTO EN FUNCION DEL DEVENGAMIENTO (AMORTIZACION PARCIAL, AMORTIZACION TOTAL, O VENTA)

Art. 235 del D.R. de la ley de impuesto a las ganancias

DESDE EL MOMENTO DE LA COMPRA HASTA EL MOMENTO DE LA AMORTIZACION TOTAL

Cuando se trate de las operaciones a que hace referencia el inciso c) del primer párrafo del artículo 96 de la ley, el descuento determinado para cada valor se imputará proporcionalmente a cada período fiscal, **considerando la totalidad de los meses existentes contados desde el de suscripción o adquisición y hasta el de amortización total**.

EL IMPORTE DE LA AMORTIZACION PARCIAL ES EL TOPE MAXIMO PARA DECLARAR EL DESCUENTO COMO RENTA EN ESE PERIODO FISCAL

Si en un período fiscal existiera una amortización parcial, el importe del descuento aún no imputado se considerará percibido **hasta el límite del de dicha amortización parcial**.

El remanente no imputado se proporcionará en los meses existentes contados desde el de la referida amortización parcial y hasta el de la amortización total.

El procedimiento indicado en el párrafo precedente deberá aplicarse ante cada amortización parcial.

EN EL MOMENTO DE LA AMORTIZACION TOTAL O EN EL MOMENTO DE LA VENTA SE DECLARA COMO GANANCIA EL DESCUENTO AUN NO DECLARADO COMO RENTA

En el período fiscal en que se produzca la enajenación o amortización total, lo que ocurriera con anterioridad, se gravará el descuento pendiente de imputación al inicio de ese ejercicio.

TRATAMIENTO DE LOS INTERESES (ART. 96 INC. C)

Con respecto a los intereses que devengue el valor es aplicable lo dispuesto en el inciso a) precedente. (ES DECIR: PLAZO DE PAGO DE INTERESES DE HASTA EL AÑO: PERCIBIDO Y PLAZO DE PAGO DE INTERESES MAYORES AL AÑO: DEVENGADO)

DETERMINACION DEL RESULTADO POR LA ENAJENACION (ART. 96 INC. C). EL DESCUENTO SE DEBE SUMAR AL COSTO

A efectos de la determinación del resultado por enajenación, **al precio de suscripción o adquisición se le sumará el descuento** que se hubiera gravado cada año entre la fecha de suscripción o adquisición y la de enajenación.

Como se puede ver, en el momento de la venta, al costo del valor, se le debe SUMAR el descuento declarado como interés (COMO GANANCIA)

Es decir que se obtendrá un menor resultado por la venta.

Ejemplo:

Valor nominal residual $ 120. Valor de adquisición $ 100. DESCUENTO $ 20.

El descuento de $ 20 se imputa como ganancia en función del tiempo por lo devengado. (hasta la amortización parcial o total o hasta el momento de la venta).

Valor de compra $ 100. MAS el descuento imputado como renta $ 20. Costo $ 120.

IV - SUSCRIPCION O COMPRA DE UN VALOR PAGANDO UN PRECIO NETO DE INTERESES SUPERIOR AL NOMINAL RESIDUAL. OPCION

SE TRATA DE UNA OPCION.

TRATAMIENTO DE LA DIFERENCIA (SOBRE PRECIO)

Art. 96 inciso d) Si se suscribe o adquiere un valor pagando un precio neto de intereses corridos, superior al nominal residual, a los fines de determinar la porción gravable de los intereses pagados, puestos a disposición o capitalizados, el contribuyente **podrá optar por deducir esa diferencia en función de su devengamiento** en cada año fiscal, a partir del mes de suscripción o adquisición hasta el mes en que se produzca la amortización parcial y/o total o hasta su enajenación, lo que ocurra con anterioridad.

La reglamentación establecerá el mecanismo de imputación en caso de amortizaciones parciales.

Como se puede ver el SOBRE PRECIO, es decir la DIFERENCIA pagada por encima del valor nominal residual, SE PUEDE DEDUCIR en función del devengamiento, de los intereses que se perciban en el futuro.

IMPUTACION DE LA DIFERENCIA (SOBRE PRECIO) EN FUNCION DEL DEVENGAMIENTO (DESDE LA COMPRA HASTA LA AMORTIZACION TOTAL)

Art. 237 del D.R. de la ley de impuesto a las ganancias

Cuando se trate de las operaciones a que hace referencia el inciso d) del primer párrafo del artículo 96 de la ley, **la diferencia de precio**, neto de intereses corridos, **superior al nominal residual**, se imputará proporcionalmente a cada período fiscal, teniendo en cuenta la totalidad de los meses existentes contados **desde el de suscripción o adquisición y hasta el de amortización total**.

EL IMPORTE DE LOS INTERESES PERCIBIDOS ES EL TOPE MAXIMO DEDUCIBLE EN ESE PERIODO FISCAL

El importe deducible en cada período fiscal, correspondiente a la diferencia de precio a que hace referencia el párrafo anterior **no podrá exceder el equivalente al de los intereses que se perciban** en cada uno de ellos.

De existir un remanente no deducible, este se proporcionará en los meses existentes contados desde el mes de la percepción de los intereses y hasta el de la amortización total.

Este procedimiento deberá reiterarse en cada período fiscal, hasta aquel de la referida amortización.

TRATAMIENTO DE LOS INTERESES (ART. 96 INC. D)

Con respecto a los intereses que devengue el valor es aplicable lo dispuesto en el inciso a) precedente. (ES DECIR: PLAZO DE PAGO DE INTERESES DE HASTA EL AÑO: PERCIBIDO Y PLAZO DE PAGO DE INTERESES MAYORES AL AÑO: DEVENGADO)

DETERMINACION DEL RESULTADO POR LA ENAJENACION (ART. 96 INC. D)

A efectos de la determinación del resultado por enajenación, **al costo de suscripción o adquisición se le restará**, en su caso, el costo a que se refiere la primera parte del presente inciso d) **que se hubiera deducido cada año** entre la fecha de suscripción o adquisición y la de enajenación.

Como se puede ver, en el momento de la venta el SOBRE PRECIO se RESTA del costo.

MOMENTO DE LA AMORTIZACION TOTAL O MOMENTO DE LA VENTA (IMPUTACION DEL SALDO DEL SOBRE PRECIO)

Art. 237 del D.R. de la ley de impuesto a las ganancias

En el ejercicio fiscal en que se produzca la enajenación o amortización total, lo que ocurriera con anterioridad, **se imputará la diferencia de precio pendiente de devengamiento** al inicio de ese ejercicio.

Ejemplo:

Valor nominal residual $ 100. Valor de adquisición $ 120. SOBRE PRECIO $ 20.

Intereses percibidos $ 30. MENOS sobre precio $20. Intereses que se declaran como renta $ 10.

Valor de compra $ 120. MENOS el SOBRE PRECIO imputado como DEDUCCION $ 20. Costo $ 100.

V - REQUISITO PARA LOS CASOS DE LOS INCISO B), C) Y D). LAS OPCIONES DEBEN MANTENERSE POR 5 AÑOS

Las opciones a que se refieren los incisos b), c) y d) precedentes, deberán ser ejercidas sobre la totalidad de las inversiones respectivas y mantenerse durante cinco (5) años.

VI - CASOS EN QUE SE IMPUTAN POR LO DEVENGADO. VALORES CON CALUSULA DE AJUSTE Y VALORES EN MONEDA EXTRANJERA

La imputación de acuerdo a su devengamiento en función del tiempo a que se refiere el inciso a) del primer párrafo del presente artículo, así como el devengamiento en forma proporcional que mencionan sus incisos c) y d), implican que, en los casos de **valores en moneda extranjera** la conversión a pesos de los respectivos conceptos se hará al **tipo de cambio comprador** conforme al **último valor de cotización del Banco de la Nación Argentina al 31 de diciembre** de cada año.

Tratándose de valores con cláusula de ajuste, tales conceptos se calcularán sobre el valor del capital actualizado a esa fecha.

DIVIDENTOS Y UTILIDADES DE FUENTE ARGENTINA

Art. 97 de la ley de impuesto a las ganancias

La ganancia neta de las **personas humanas** y sucesiones indivisas, derivada de los dividendos y utilidades a que se refieren los artículos 49 y 50, tributará a la alícuota del trece por ciento (13%) (HOY TODAVIA TRIBUTAN EL 7%), no resultando de aplicación para los sujetos que tributen las rentas a que hace referencia el segundo párrafo del artículo 73 (JUEGOS DE AZAR QUE TRIBUTAN LA ALICUOTA DEL 41,50%).

RETENCION SOBRE DIVIDENDOS Y UTILIDADES

El impuesto deberá ser retenido por parte de las entidades pagadoras de los referidos dividendos y utilidades.

CARÁCTER DE LA RETENCION (PUEDE TENER EL CARÁCTER DE PAGO UNICO Y DEFINITIVO O PUEDE TENER EL CARÁCTER DE PAGO A CUENTA)

Dicha retención tendrá el **carácter de pago único y definitivo** para las personas humanas y sucesiones indivisas residentes en la República Argentina **que no estuvieran inscriptos en el impuesto a las ganancias**.

Por lo tanto, para quienes están inscriptos en el impuesto a las ganancias, la retención tiene el carácter de pago a cuenta.

FONDOS COMUNES DE INVERSION ABIERTOS

Cuando se tratara de los fondos comunes de inversión comprendidos en el primer párrafo del artículo 1 de la ley 24083, la reglamentación podrá establecer regímenes de retención de la alícuota a que se refiere el primer párrafo, sobre los dividendos y utilidades allí mencionados, que distribuyan a sus inversores en caso de rescate y/o pago o distribución de utilidades.

BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR

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.

Art. 241 del D.R. de la ley de impuesto a las ganancias

Los dividendos o utilidades asimilables a que hacen referencia los **artículos 49** (dividendos reales) y **artículo 50** (DIVIDENDOS PRESUNTOS) de la LIG, que perciban los sujetos comprendidos en los **incisos b)**, (SOCIEDADES SIMPLES O RESUDUALES – EX S.H.), **inciso c)** (FIDEICOMISOS TRANSPARENTES) y **inciso d)** (EXPLOTACIONES UNIPERSONALES) **del artículo 53** de la LIG - excepto para aquellos que ejercieran la opción del ap. 8 del inc. a) del art. 73 de la

ley-, **constituyen ganancia gravada de las personas humanas** o sucesiones indivisas residentes en el país o de los beneficiarios del exterior, **en su carácter de socios, fiduciantes o dueños**, respectivamente, de esos sujetos, **quedando alcanzados por las disposiciones del artículo 97** de la ley del impuesto.

DDJJ EN LA CUAL DEBEN INCLUIRSE LOS DIVIDENDOS (PERIODO FISCAL DE LA PUESTA A DISPOSICION)

Las personas humanas y sucesiones indivisas residentes, **deberán imputar los respectivos dividendos y utilidades en la declaración jurada correspondiente al período fiscal de su puesta a disposición**, de acuerdo con la participación que les corresponda.

Art. 242 del D.R. de la ley de impuesto a las ganancias

FCI ABIERTOS (RETENCION DEL IMPUESTO)

Tratándose de los fondos comunes de inversión comprendidos en el primer párrafo del artículo 1 de la ley 24083 (FCI ABIERTOS), **las sociedades gerentes** y/o depositarias, el Agente de Colocación y Distribución Integral (ACDI) o el Agente de Liquidación y Compensación (ALyC) **serán, los encargados de retener el impuesto, en los términos del artículo 97** de la ley, sobre las utilidades que distribuyan a los cuotapartistas que revistan el carácter de personas humanas o sucesiones indivisas residentes en el país o beneficiarios del exterior, en el momento del rescate y/o pago o distribución de las utilidades, **en la medida en que el monto del rescate y/o pago o distribución estuviera integrado por los dividendos y utilidades** asimilables a que hace referencia el artículo 49 de la ley.

DIVIDENDOS Y UTILIDADES DE FUENTE EXTRANJERA

Los dividendos y utilidades de fuente extranjera, tributan a la escala progresiva del 35% (ART. 94 DE LA LIG 1º PARRAFO).

RESULTADO POR VENTA DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS DE FUENTE ARGENTINA

Art. 98 de la ley de impuesto a las ganancias

La ganancia neta de **fuente argentina** de las **personas humanas** y sucesiones indivisas derivada de **resultados provenientes de operaciones de enajenación** de acciones, valores representativos de acciones y certificados de depósito de acciones, cuotas y participaciones sociales -incluidas cuotapartes de fondos comunes de inversión y certificados de participación de fideicomisos financieros y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares-, monedas digitales,

títulos, bonos y demás valores, quedará alcanzada por el impuesto a la alícuota que se detalla a continuación dependiendo del valor de que se trate:

ALICUOTA DEL 5% (VALORES EN MONEDA NACIONAL SIN CLASULA DE AJUSTE)

a) Títulos públicos, obligaciones negociables, títulos de deuda, cuotapartes de fondos comunes de inversión abiertos, así como cualquier otra clase de título o bono y demás valores, en todos los casos **en moneda nacional sin cláusula de ajuste**:

Cinco por ciento (5%).

ALICUOTA DEL 15% (VALORES EN MONEDA NACIONAL CON CLAUSULA DE AJUSTE O VALORES EN MONEDA EXTRANJERA)

b) Títulos públicos, obligaciones negociables, títulos de deuda, cuotapartes de fondos comunes de inversión abiertos, monedas digitales, así como cualquier otra clase de título o bono y demás valores, en todos los casos **en moneda nacional con cláusula de ajuste o en moneda extranjera**:

Quince por ciento (15%).

ALICUOTA DEL 15%

c) Acciones, valores representativos de acciones y certificados de depósitos de acciones y demás valores, certificados de participación de fideicomisos financieros y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares y cuotapartes de condominio de fondos comunes de inversión cerrados, que:

(i) cotizan en bolsas o mercados de valores autorizados por la Comisión Nacional de Valores que no cumplen los requisitos del inciso u) del artículo 26 de la ley (NO EXENTOS), o que

(ii) no cotizan en las referidas bolsas o mercados de valores:

Quince por ciento (15%).

<u>VIGENCIA PARTICULAR. SOLAMENTE PARA OPERACIONES DE COMPRA DE VALORES REALIZADAS A PARTIR DEL 01/01/2018</u>

Art. 86 inciso g) de la ley 27.430

En el caso de certificados de participación de fideicomisos financieros y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares y cuotapartes de condominio de fondos comunes de inversión cerrados, las disposiciones allí previstas se aplicarán, en la medida que las ganancias por su enajenación hubieran estado

exentas o no gravadas con anterioridad a la vigencia de esta ley **para las adquisiciones de tales valores producidas a partir de esa vigencia**.

Es decir que en el caso de:

Certificados de participación de fideicomisos financieros,

Cualquier otro derecho sobre fideicomisos,

Contratos similares, y

Cuotapartes de condominio de fondos comunes de inversión cerrados;

Si la operación de venta estaba exenta o no gravada antes de la vigencia de la ley 27.430;

La venta estará gravada siempre que LA ADQUISICION SE HAYA PRODUCIDO A PARTIR DEL 1/1/2018.

FCI ABIERTOS Y FIDEICOMISOS FINANCIEROS. TRATAMIENTO DEL ACTIVO SUBYACENTE PRINCIPAL EXENTO (ART. 98 2º PARRAFO)

Cuando se trate de **cuotapartes de fondos comunes de inversión abiertos** y/o de **certificados de participación de los fideicomisos financieros**,

Cuyo activo subyacente principal esté constituido por:

(i) acciones y/o valores representativos de acciones o certificados de participación en acciones y demás valores, que cumplen las condiciones del **inciso u) del artículo 26** de la LIG (EXENTOS), así como

(ii) valores a que se refiere el **cuarto párrafo del inciso u) del artículo 26** de la LIG (EXENTOS),

La ganancia por rescate derivada del FCI abierto o del fideicomiso financiero, **tendrá el tratamiento correspondiente a dicho activo subyacente**. (EXENTO)

Art. 247 del D.R. de la ley de impuesto a las ganancias

EXISTENCIA DE UN ACTIVO SUBYACENTE PRINCIPAL (75 % DEL TOTAL DE LAS INVERSIONES)

A efectos de lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 98 de la ley, se considerará que **existe un activo subyacente principal cuando una misma clase de activos represente, como mínimo, un setenta y cinco por ciento (75%) del total de las inversiones del fondo**.

DEFINICION DE “CLASE DE ACTIVOS”

Debe considerarse como “clase de activo” a cada conjunto de las inversiones a que hacen referencia los incisos a), b) y c) del primer párrafo del citado artículo 98.

ACTIVO SUBYACENTE PRINCIPAL EXENTO (LA GANANCIA POR LA VENTA DEL FCI O DEL FIDEICOMISO FINANCIERO ESTA EXENTA)

De tratarse de un activo subyacente principal EXENTO por aplicación del primer párrafo del **inciso u) del artículo 26** de la ley, **la ganancia** con motivo del rescate de las cuotapartes de los fondos comunes de inversión abiertos, o de certificados de participación en fideicomisos financieros, **estará exenta** para sus beneficiarios.

MODIFICACION DE LAS INVERSIONES

No se tendrá por cumplido el porcentaje (75%) si se produjera una modificación en la composición de los activos que los disminuyera por debajo de tal porcentaje **durante un período continuo o discontinuo de, como mínimo, treinta (30) días en un año calendario**.

VALORES EMITIDOS EN DISTINTAS MONEDAS (ART. 98 3º PARRAFO)

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

Art. 247 del D.R. de la ley de impuesto a las ganancias

ALICUOTA DEL ACTIVO SUBYACENTE PRINCIPAL

Tratándose de otros activos subyacentes principales, esa ganancia deberá tributar a la alícuota a que hace referencia el primer párrafo del artículo 98 de la ley y mediante el procedimiento de determinación previsto en el cuarto párrafo de ese artículo, **que fueran aplicables como si se tratara de la enajenación del activo subyacente principal,** independientemente del resto de los activos subyacentes que integraran el fondo común de inversión o el fideicomiso financiero.

INEXISTENCIA DE ACTIVO SUBYACENTE PRINCIPAL (SE APLICA LA ALICUOTA SEGÚN LA MONEDA EN QUE FUE EMITIDA LA CUOTAPARTES DEL FCI O EL CERTIFICADO DE PARTICIPACION DEL FIDEICOMISO FINANCIERO)

En caso de inexistencia del porcentaje (75%) o del incumplimiento de la condición prevista en el párrafo anterior (MODIFICACION DE LAS INVERSIONES DURANTE UN PERIODO DE 30 DIAS), las ganancias por rescate de las cuotapartes de los fondos comunes de inversión abiertos, o de los certificados de participación, **estarán sujetas al tratamiento impositivo de conformidad con la moneda y la cláusula de ajuste, en que se hubieran emitido las cuotapartes o los certificados de participación**.

SE DEBE RESTAR PREVIAMENTE LA GANANCIA EXENTA

En los supuestos del párrafo precedente, los contribuyentes determinarán la utilidad **detrayendo previamente** las ganancias comprendidas en el **primer párrafo del inciso u) del artículo 26** de la ley que el respectivo vehículo hubiera devengado hasta la fecha del rescate.

A tales efectos, las sociedades gerentes -o el fiduciario- deberán suministrar al beneficiario la información que permita determinar la proporción de esas ganancias exentas contenida en el total del rendimiento del fondo.

DETERMINACION DE LA GANANCIA BRUTA (ART. 98 4º PARRAFO)

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

Valores de los incisos a) y b) del art. 98 (TITULOS PUBLICOS, OBLIGACIONES NEGOCIABLES, TITULOS DE DEUDA, CUOTAPARTES DE FCI ABIERTOS, CUALQUIER OTRA CLASE DE TITULO O BONO, MONEDAS DIGITALES, DEMAS VALORES)

COSTO HISTORICO

En los casos de los valores comprendidos en los incisos a) y b) del primer párrafo de este artículo, **deduciendo del precio de transferencia el costo de adquisición**. (COSTO HISTORICO)

LAS ACTUALIZACIONES Y LAS DEFERENCIAS DE CAMBIO NO INTEGRAN LA GANANCIA BRUTA

De tratarse de valores en moneda nacional con cláusula de ajuste o en moneda extranjera, **las actualizaciones y diferencias de cambio no serán consideradas como integrantes de la ganancia bruta**.

"*O sea que se sumarán al costo de adquisición*". (**Luis Omar Fernández**, "Impuesto a las ganancias", Ediciones La Ley, 4º edición, tomo I, página 906).

INTERESES DE TITULOS PUBLICOS Y DE OBLIGACIONES NEGOCIABLES QUE NO SE DECLARARON COMO RENTA (SE RESTAN DEL COSTO)

Art. 95 segundo párrafo del decreto 1.170:

Cuando se trate de **títulos públicos y obligaciones negociables** comprendidos en los incisos a) y b) del primer párrafo del artículo 98 de la ley, **podrá optarse por afectar los intereses o rendimientos del período fiscal 2018 al costo computable del título u obligación negociable** que los generó, en cuyo caso el mencionado **costo deberá disminuirse en el importe del interés o rendimiento** afectado. (EL ART. 47 DE LA LEY 27.541 PERMITE SU APLICACIÓN EN EL 2019)

POSIBILIDAD DE COMPUTAR EL VALOR DE COTIZACION AL 31/12/2017

Art. 86 inciso f) de la ley 27.430:

Para la determinación de la ganancia bruta a que se refiere el cuarto párrafo del artículo 98 de la ley, en el caso de **valores comprendidos en los incisos a) y b) del primer párrafo del artículo 98** (TITULOS PUBLICOS, OBLIGACIONES NEGOCIABLES, TITULOS DE DEUDA, CUOTAPARTES DE FCI ABIERTOS, CUALQUIER OTRA CLASE DE TITULO O BONO, MONEDAS DIGITALES, DEMAS VALORES), cuyas ganancias por enajenación hubieran estado exentas o no gravadas con anterioridad a la vigencia de la ley 27.430, **el costo a computar será el último precio de adquisición o el último valor de cotización de los valores al 31 de diciembre de 2017, EL QUE FUERA MAYOR**.

Valores del inciso c) del art. 98 (ACCIONES, VALORES REPRESENTATIVOS DE ACCIONES, CERTIFICADOS DE DEPOSITOS DE ACCIONES, DEMAS VALORES, CERTIFICADOS DE PARTICIPACION DE FIDEICOMISOS FINANCIEROS, CUALQUIER OTRO DERECHO SOBRE FIDEICOMISOS, CONTRATOS SIMILARES, FCI CERRADOS)

COSTO AJUSTADO POR IPC

En el caso de los valores comprendidos en el inciso c) del primer párrafo de este artículo, **deduciendo del precio de transferencia el costo de adquisición actualizado**, por IPC, **desde la fecha de adquisición hasta la fecha de transferencia**.

Tratándose de acciones liberadas se tomará como costo de adquisición aquel al que se refiere el cuarto párrafo del artículo 49. (COSTO IGUAL A CERO)

A tales fines se considerará, sin admitir prueba en contrario, que los valores enajenados corresponden a las adquisiciones más antiguas de su misma especie y calidad.

Art. 246 del D.R. de la ley de impuesto a las ganancias

COMPRA DE OTRO VALOR SIMILAR DENTRO DE LAS 72 HORAS. COMPUTO DEL QUEBRANTO

A los fines de la determinación de la ganancia bruta, cuando se enajene un valor y dicha operación arroje un **quebranto, este no resultará computable** en la medida que el contribuyente adquiera dentro de las setenta y dos (72) horas previas o posteriores, un valor de naturaleza sustancialmente similar (considerando, entre otros datos, la entidad emisora, la moneda, el plazo y la tasa de interés), **debiendo adicionarse el referido quebranto al costo de adquisición de este último**.

BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR (ART. 98 5º PARRAFO)

Lo dispuesto en el presente artículo también será de aplicación cuando el sujeto enajenante revista la condición de beneficiario del exterior, que no resida en jurisdicciones no cooperantes o los fondos invertidos no provengan de jurisdicciones no cooperantes.

En dicho caso la ganancia -incluida aquella a que hace referencia el art. 15 de esta ley- quedará alcanzada por las disposiciones contenidas en el inciso i) del art. 104 de la LIG (PRESUNCION DEL 90% DE GANANCIA NETA), y en el segundo párrafo del artículo 104 de la LIG (DEDUCCION DE GASTOS REALES)), a la alícuota de que se trate establecida en el primer párrafo de este artículo. (ALICUOTA DEL 5% O DEL 15%).

CASO EN QUE EL COMPRADOR ES UN SUJETO NO RESIDENTE (ART. 98 6º PARRAFO)

En los supuestos, incluido el caso comprendido en el artículo 15 de la ley, en que el sujeto **adquirente no sea residente en el país**, **el impuesto deberá ser ingresado por el beneficiario del exterior a través de su representante legal domiciliado en el país**.

A tales efectos, resultará de aplicación la alícuota de que se trate, establecida en el primer párrafo de este artículo sobre la ganancia determinada de conformidad con lo dispuesto en esta ley.

Art. 252 del D.R. de la ley de impuesto a las ganancias

En los supuestos contemplados en el último párrafo del artículo 98 de la ley, **el enajenante beneficiario del exterior deberá ingresar el impuesto directamente** a través del mecanismo que a esos efectos establezca la AFIP, o podrá hacerlo: (i) a través de un sujeto residente en el país con mandato suficiente o (ii) por su representante legal domiciliado en el país.

PROCESOS DE CONVERSION – TRANSFERENCIA GRAVADA

Art. 87 del D.R. de la ley de impuesto a las ganancias

VALORES REPRESENTATIVOS DE ACCIONES QUE SE CONVIERTEN EN ACCIONES

CERTIFICADOS DE DEPOSITOS DE ACCIONES QUE SE CONVIERTEN EN ACCIONES

Cuando las personas humanas residentes y las sucesiones indivisas radicadas en el país lleven a cabo un **proceso de conversión** mediante el cual **dejen de ser titulares de valores representativos de acciones o certificados de depósitos de acciones**, que no cumplen los requisitos establecidos en el segundo párrafo del inciso u) del artículo 26 de la ley y **pasen a serlo de las acciones subyacentes** que cumplimenten esos requisitos, **ese proceso implica una transferencia gravada de los valores representativos de acciones al valor de plaza a la fecha de su conversión en acciones**.

Como se puede ver lo que pretende el decreto reglamentario, de dudosa legalidad, es gravar la diferencia en valor de plaza al momento de la conversión, y el valor de adquisición del certificado.

"*Es dudosa la legalidad de este hecho imponible ya que, más allá de que el tercero depositario de las acciones deba entregar estas a cambio del certificado de depósito que oportunamente emitiera, lo que hay es un simple cambio de un certificado por la especie que representa*". (**Luis Omar Fernández**, "Impuesto a las ganancias", Ediciones La Ley, 4º edición, página 907).

ACCIONES QUE SE CONVIERTEN EN VALORES REPRESENTATIVOS DE ACCIONES

ACCIONES QUE SE CONVIERTEN EN CERTIFICADOS DE DEPOSITOS DE ACCIONES

Lo dispuesto en el párrafo precedente también resultará de aplicación cuando se lleve a cabo un **proceso de conversión de acciones** que no cumplen los requisitos establecidos en el segundo párrafo del inciso u) del artículo 26 de la ley y **pasen a ser valores representativos de acciones o certificados de depósito de acciones** a los que aplicara la exención prevista en el primer párrafo de ese inciso.

TRANSFERENCIA EXENTA DE LAS ACCIONES

Art. 87 del D.R. de la ley de impuesto a las ganancias

En todos los casos, los resultados provenientes de operaciones de compraventa, cambio, permuta o disposición de las referidas acciones subyacentes y de los mencionados valores representativos de acciones o certificados de depósito de acciones gozarán de la exención contemplada en el primer párrafo del inciso u) del

artículo 26 de la ley, siempre que se cumplan las condiciones previstas en su segundo párrafo.

PROCESOS DE CONVERSION. CASO PARTICULAR DE BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR

Art. 88 del D.R. de la ley de impuesto a las ganancias

El tratamiento impositivo y las condiciones dispuestos en el artículo anterior también serán de aplicación para aquellas operaciones en las que un beneficiario del exterior lleve a cabo un proceso de conversión mediante el cual deje de ser titular de acciones que no cumplan los requisitos del segundo párrafo del inciso u) del artículo 26 de la ley y pase a serlo de valores representativos de acciones y certificados de depósito de acciones, que cuenten con la dispensa indicada en el punto (iii) del cuarto párrafo del referido inciso.

CANJES DE SUS PROPIAS ACCIONES, OPERACION EXENTA

Art. 89 del D.R. de la ley de impuesto a las ganancias

El canje que efectúen las entidades emisoras de sus propias acciones, de conformidad con los requisitos que a tal fin prevea la Comisión Nacional de Valores, queda encuadrado en los términos del punto (c) del segundo párrafo del inciso u) del artículo 26 de la ley.

ENAJENACION DE ACCIONES DE FUENTE EXTRANJERA (EXENTAS)

Art. 89 del D.R. de la ley de impuesto a las ganancias

Los resultados obtenidos con motivo de la enajenación de acciones emitidas por sociedades del exterior, que cumplan las condiciones del segundo párrafo del inciso u) del artículo 26 de la ley, resultan alcanzadas por las disposiciones del primer párrafo de ese inciso, cualquiera fueran los mercados donde la persona humana residente o sucesión indivisa radicada en el país las hubiese adquirido o suscripto.

BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR (EXENCION)

Art. 90 del D.R. de la ley de impuesto a las ganancias

Las exenciones comprendidas en el cuarto párrafo del inciso u) del artículo 26 de la ley resultarán de aplicación para los inversores (o depositantes del exterior, en su caso) que revistan el carácter de beneficiarios del exterior que residan en jurisdicciones que no sean consideradas “no cooperantes”.

Cuando los beneficiarios del exterior residan en jurisdicciones que no sean consideradas “no cooperantes”, las dispensas mencionadas en el párrafo

precedente solo serán de aplicación si, además, los fondos invertidos no provienen de jurisdicciones que sean consideradas “no cooperantes”.

OPERACIONES DE ENAJENACIÓN CON LIQUIDACIÓN O ENTREGA DIFERIDA DE LOS VALORES.

Art. 248 del D.R. de la ley de impuesto a las ganancias

La ganancia derivada de operaciones de enajenación con liquidación o entrega diferida de los valores, tendrá el tratamiento previsto en el artículo 98 de la ley.

FINANCIACION. OPERACIÓN GRAVADA A LA ESCALA PROGRESIVA DEL 35% DEL ART. 94 DE LA LIG

Sin perjuicio de ello, si con motivo del diferimiento existiera una financiación por parte del enajenante, la ganancia obtenida con motivo de esa financiación deberá tributar en los términos del primer párrafo del artículo 94 de la ley. (ESCALA PROGRESIVA DEL 35%)

OPERACIÓN CON DERIVADOS

Lo dispuesto en el párrafo anterior no resultará de aplicación cuando se trate de operaciones de enajenación de valores en que, a su término, no exista entrega de la especie sino el pago de una compensación con motivo de la variación del precio del valor.

En este supuesto, las ganancias quedan comprendidas en las disposiciones del inciso j) del artículo 48 de la ley.

RESULTADO POR VENTA DE INMUEBLES O DE DERECHOS SOBRE INMUEBLES DE FUENTE ARGENTINA

Art. 99 de la ley de impuesto a las ganancias

ENAJENACION DE INMUEBLES O TRANSFERENCIA DE DERECHOS SOBRE INMUEBLES DE FUENTE ARGENTINA

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

DETERMINACION DE LA GANANCIA BRUTA

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

PRECIO DE VENTA MENOS COSTO AJUSTADO

a) **Deduciendo del precio de enajenación o transferencia el costo de adquisición, actualizado por IPC**, desde la fecha de adquisición hasta la fecha de enajenación o transferencia.

AMORTIZACIONES (INMUEBLE AFECTADO A LA PRODUCCION DE RENTAS GRAVADAS)

Si el inmueble hubiera estado afectado a la obtención de resultados gravados por el impuesto, al monto obtenido de acuerdo a lo establecido precedentemente, **se le restará el importe de las amortizaciones** admitidas que oportunamente se hubieran computado y las que resulten procedentes hasta el trimestre inmediato anterior a aquel en que proceda su enajenación.

OPERACIONES A PLAZO

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

DEDUCCION DE GASTOS

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

Art. 157 del D.R. de la ley de impuesto a las ganancias

ENAJENACION DE INMUEBLES AFECTADOS A EXPLOTACIONES UNIPERSONALES (RENTAS DE 3º CATEGORIA)

Los resultados derivados de la enajenación de inmuebles y de la transferencia de derechos sobre inmuebles, obtenidos por los sujetos del **inciso d) del artículo 53** de la ley (EXPLOTACIONES UNIPERSONALES), **no quedan comprendidos en los términos del artículo 99 de la ley**.

VIGENCIA

Art. 86 inciso a) de la ley 27.430.

Las operaciones detalladas en el apartado 5 del art. 2 de la ley de impuesto a las ganancias, tributarán **en tanto el enajenante o cedente hubiera adquirido el bien a partir del 1 de enero de 2018**.

o, en caso de bienes recibidos por herencia, legado o donación, **cuando el causante o donante lo hubiese adquirido con posterioridad al 1 de enero de 2018**.

En tales supuestos, las operaciones no estarán alcanzadas por el I.T.I. (Ley 23.905 Título VII).

Como se puede ver para que la venta del inmueble esté alcanzada por el impuesto cedular del art. 99 de la LIG, la adquisición del inmueble se tiene que haber producido a partir del 01/01/2018.

En el caso de inmuebles recibidos por herencia, al causante lo tiene que haber adquirido a partir del 01/01/2018.

En el caso de inmuebles recibidos por donación, donante lo tiene que haber adquirido a partir del 01/01/2018.

Se debe tratar de inmuebles afectados a rentas de 1º, 2º o 4º categoría, o de inmuebles no afectados a la producción de rentas.

Tengase presente, que el art. 26 inciso n), exime la venta del inmueble destinado a casa habitación.

Los inmuebles afectados a rentas de 3º categoria (EXPLOTACION UNIPERSONAL) están gravados por impuesto a las ganancias a la escala progesiva del 35% del art. 94 1º párrafo de la LIG.

Los inmuebles no gravados por impuesto cedular, están gravados por el Impuesto a la transferencia de inmuebles (ITI LEY 23.905).

DECRETO 976/2018

Art. 1 del decreto 976/2018

DERECHOS REALES Y CESIONES DE BOLETOS

La transferencia de derechos sobre inmuebles a la que hace referencia el art. 2 inciso 5) de la LIG, comprende los derechos reales que recaigan sobre esos bienes y las cesiones de boletos de compraventa u otros compromisos similares.

Art. 2 del decreto 976/2018

MOMENTO A PARTIR DEL CUAL SE CONFIGURA LA ADQUISICION

Se considerará configurada la adquisición a la que hace referencia el inciso a) del art. 86 de la ley 27.430 cuando, **a partir del 1 de enero de 2018** inclusive:

ADQUISICION DE INMUEBLES

a) se hubiere otorgado la escritura traslativa de dominio;

b) se suscribiere boleto de compraventa u otro compromiso similar, siempre que se obtuviere la posesión;

c) se obtuviere la posesión, aun cuando el boleto de compraventa u otro compromiso similar se hubiere celebrado con anterioridad;

ADQUISICION DE BOLETOS SOBRE INMUEBLES

d) se hubiese suscripto o adquirido el boleto de compraventa u otro compromiso similar -sin que se tuviere la posesión- o de otro modo se hubiesen adquirido derechos sobre inmuebles; o

HERENCIAS O DONACIONES

e) en caso de bienes o derechos sobre inmuebles recibidos por herencia, legado o donación, se hubiere verificado alguno de los supuestos previstos en los incisos a) a d) de este artículo **respecto del causante o donante** (o, en caso de herencias, legados o donaciones sucesivas, respecto del primer causante o donante).

OBRAS EN CONSTRUCCION AL 1 DE ENERO DE 2018. (I.T.I.)

Cuando se trate de obras en construcción sobre inmueble propio al 1 de enero de 2018, la enajenación del inmueble construido quedará alcanzada, de corresponder y por el I.T.I. (Ley 23.905 Título VII) -impuesto a la transferencia de inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas-.

Como se puede ver, para que la venta del inmueble esté alcanzada por el impuesto cedular del art. 99 de la LIG, la construcción se debe haber realizado íntegramente a partir del 01/01/2018.

BOLETO DE COMPRA VENTA Y 75% DEL PRECIO PAGADO ANTES DEL 1 DE ENERO DE 2018 (I.T.I.)

Igual tratamiento al previsto en el párrafo anterior (I.T.I.) corresponderá aplicar a la enajenación de un inmueble respecto del cual, **al 31 de diciembre de 2017**, **se hubiere suscripto un boleto de compraventa u otro compromiso similar y pagado a esa fecha, como mínimo, un setenta y cinco por ciento (75%) del precio**, aun cuando se verificara alguno de los supuestos contemplados en el primer párrafo de este artículo.

Art. 3 del decreto 976/2018

INMUEBLES. RENTAS DE FUENTE ARGENTINA

Son ganancias de fuente argentina las generadas por la transferencia de derechos sobre **inmuebles situados en la República Argentina**, con independencia de la residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones o el lugar de celebración de los contratos.

Art. 4 del decreto 976/2018

CUANDO NO SE PUEDA DETERMINAR EL VALOR DE ADQUISICION DEL INMUEBLE

En caso de no poder determinarse el valor de adquisición, **se considerará el valor de plaza del bien a la fecha de incorporación al patrimonio del enajenante, cedente, causante o donante**, el que deberá surgir de una constancia emitida y suscripta por:

(i) un corredor público inmobiliario, matriculado ante el organismo que tenga a su cargo el otorgamiento y control de las matrículas en cada ámbito geográfico del país, o

(ii) por otro profesional matriculado cuyo título habilitante le permita dentro de sus incumbencias la emisión de tales constancias, o

(iii) por una entidad bancaria perteneciente al Estado Nacional, Provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

INMUEBLES UBICADOS EN EL EXTERIOR ¿???? (NO ESTAN ALCANZADOS POR EL IMPUESTO CEDULAR. SON RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA)

Tratándose de inmuebles ubicados en el exterior, la valuación deberá surgir de dos (2) constancias emitidas por un corredor inmobiliario o por una entidad aseguradora o bancaria, todos del país respectivo.

A los fines de la valuación, el valor a computar será el importe menor que resulte de ambas constancias.

Art. 6 del decreto 976/2018

PERSONAS HUMANAS Y SUCESIONES INDIVISAS RESIDENTES DEL EXTERIOR

La ganancia de las personas humanas y sucesiones indivisas **residentes en el exterior**, derivada de la enajenación de **inmuebles o transferencia de derechos sobre inmuebles, situados en la República Argentina**, quedará alcanzada por las disposiciones contenidas en el artículo 99 de la ley de impuesto a las ganancias, pudiendo computarse, a efectos de lo dispuesto en el último párrafo de ese artículo, **solo los gastos realizados en el país**.

RETENCION DEL IMPUESTO

El adquirente o cesionario residente en el país deberá retener el impuesto con carácter de pago único y definitivo o,

COMPRADOR Y VENDEDOR NO RESIDENTES

Cuando ambas partes no sean residentes en el país, el impuesto deberá ser ingresado directamente por el enajenante o cedente, en forma personal o a través de su representante legal en el país.

PRESUNCION DEL ART. 52 DE LA LIG.

Por aplicación del art. 101 de la LIG, resulta de aplicación el art. 52 de la LIG en el caso del impuesto cedular del art. 99.

"*Art. 52* *- Cuando no se determine en forma expresa el tipo de interés, a los efectos del impuesto se presume, salvo prueba en contrario, que toda deuda, sea esta la consecuencia de un préstamo, de venta de inmuebles, etcétera, devenga un tipo de interés no menor al fijado por el Banco de la Nación Argentina para descuentos comerciales, excepto el que corresponda a deudas con actualización legal, pactada o fijada judicialmente, en cuyo caso serán de aplicación los que resulten corrientes en plaza para ese tipo de operaciones, de acuerdo con lo que establezca la reglamentación.*

Si la deuda proviene de ventas de inmuebles a plazo, la presunción establecida en el párrafo anterior rige sin admitir prueba en contrario*, aun cuando se estipule expresamente que la venta se realiza sin computar intereses*".

Se debe tener presente que, la presunción que no resulta de aplicación en el caso de transferencia de derechos sobre inmuebles.

RESULTADO POR VENTA DE INMUEBLES O DE DERECHOS SOBRE INMUEBLES DE FUENTE EXTRANJERA

Los resultados por venta de inmuebles o de derechos sobre inmuebles de fuente extranjera, tributan a la escala progresiva del 35% (ART. 94 DE LA LIG 1º PARRAFO).

OPINION DEL FISCO ACTA Nº 31 EDI CON INSTITUCIONES PROFESIONALES DE FECHA 04.07.2019

"I. IMPUESTO A LAS GANANCIAS

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

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

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

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

¿Se comparte el criterio?

Respuesta de AFIP

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

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

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

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

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

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

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

Comentario:

En el caso de venta de inmuebles adjudicados por un fideicomiso inmobiliario, el fisco entiende que a los efectos de la vigencia del impuesto cedular del art. 99 de la LIG, debe tenerse en cuenta la fecha de adjudicación del inmueble, la que debe ser posterior al 01/01/2018, aunque la suscripción del contrato de fideicomiso, y la construcción del inmueble, sea anterior al 01/01/2018.

DEDUCCION ESPECIAL PARA CIERTOS IMPUESTOS CEDULARES

Art. 100 de la ley de impuesto a las ganancias

EN EL CASO DE LOS IMPUESTOS CEDULARES DEL ART. 95 Y DEL ART 98 INCISO A) Y B)

Cuando las **personas humanas** y las sucesiones indivisas residentes en el país, obtengan las ganancias del **artículo 95** (INTERESES GRAVADOS AL 5% O AL 15%) **y del artículo 98 incisos a) y b)** (RESULTADO POR VENTA DE: TITULOS PUBLICOS, OBLIGACIONES NEGOCIABLES, TITULOS DE DEUDA, CUOTAPARTES DE FCI ABIERTOS, CUALQUIER OTRA CLASE DE TITULO O BONO, MONEDAS DIGITALES, DEMAS VALORES), en tanto se trate de **ganancias de fuente argentina**,

DEDUCCION ESPECIAL EQUIVALENTE EL MINIMO NO IMPONIBLE

Podrá efectuarse una **deducción especial** por un monto equivalente a la suma del inciso a) del artículo 30 (MINIMO NO IMPONIBLE), por período fiscal y **que se proporcionará de acuerdo a la renta atribuible a cada uno de esos conceptos**. (VER ART. 262 DEL D.R.)

El cómputo de la deducción especial no podrá dar lugar a quebranto y tampoco podrá considerarse en períodos fiscales posteriores, de existir, el remanente no utilizado.

DEDUCCIONES ADMITIDAS EN LOS IMPUESTOS CEDULARES

Solo podrán computarse contra las ganancias mencionadas en este Capítulo (IMPUESTOS CEDULARES DE LOS ART. 95 A 99), los costos de adquisición y gastos directa o indirectamente relacionados con ellas.

DEDUCCIONES NO ADMITIDAS EN LOS IMPUESTOS CEDULARES (GASTOS DE SEPELIO, DEDUCCIONES PERSONALES, DEDUCCIONES GENERALES)

No pudiendo deducirse los conceptos previstos en los artículos 29 (GASTOS DE SEPELIO), art. 30 (MINIMO NO IMPONIBLE, CARGAS DE FAMILIA Y DEDUCCION ESPECIAL) y art. 85 (DEDUCCIONES GENERALES) de la ley y todos aquellos que no correspondan a una determinada categoría de ganancias.

Art. 260 del D.R. de la ley de impuesto a las ganancias

IMPUESTOS CEDULARES. DETERMINACION DE LA GANANCIA NETA

Para establecer la ganancia neta de las inversiones y operaciones a las que hace referencia el Capítulo II del Título IV de la ley (IMPUESTOS CEDULARES DE LOS ART. 95 A 99) **se restará de la ganancia bruta, en primer lugar, los gastos directa o indirectamente relacionados con aquellas**.

PRORRATEO DE GASTOS (rentas gravadas a la escala progresiva y rentas gravadas por impuestos cedulares)

Tratándose de gastos directos o indirectos que estuvieran vinculados tanto con la obtención de rentas que deban tributar en los términos del primer párrafo del artículo 94 de la ley (RENTAS GRAVADAS A LA ESCALA PROGRESIVA) como otras que deban hacerlo de acuerdo con el Capítulo II del Título IV de la ley (IMPUESTOS CEDULARES), **los gastos se proporcionarán, de conformidad con la ganancia bruta atribuible a cada una de ellas**.

PRORRATEO DE GASTOS (rentas gravadas por distintos impuestos cedulares)

Los gastos directos o indirectos correspondientes a más de una determinada categoría de ganancias (CEDULARES) en los términos de los artículos 95 (INTERESES) y 98 (VENTA INSTRUMENTOS FINANCIEROS), **los gastos se proporcionarán en función de la renta bruta atribuible a cada inciso de tales artículos**.

Art. 261 del D.R. de la ley de impuesto a las ganancias

DEDUCCION DE QUEBRANTOS ESPECIFICOS DE AÑOS ANTERIORES Y DEDUCCION ESPECIAL DEL ART. 100 (ORDEN DE IMPUTACION)

A la ganancia neta determinada de conformidad con lo dispuesto en el artículo precedente, **se le restará el quebranto de naturaleza específica correspondiente a ejercicios anteriores** (en los términos de lo establecido en los artículos 25 de la ley y art. 74 del decreto reglamentario) **y posteriormente, en caso de corresponder, la deducción especial** que autoriza el primer párrafo del artículo 100 de la ley, teniendo en consideración las previsiones establecidas en el artículo siguiente.

Art. 262 del D.R. de la ley de impuesto a las ganancias

PRORRATEO DE LA DEDUCCION ESPECIAL DEL ART. 100 ENTRE LAS RENTAS DE LOS DISTINTOS IMPUESTOS CEDULARES

A los efectos del cálculo de la proporción a que se refiere el primer párrafo del artículo 100 de la ley, deberán considerarse de manera individual:

(i) los intereses o rendimientos brutos comprendidos en el inciso a) del artículo 95 de la ley,

(ii) los intereses o rendimientos brutos comprendidos en el inciso b) del artículo 95 de la ley,

(iii) las ganancias brutas por la enajenación de los conceptos comprendidos en el inciso a) del artículo 98 de la ley y

(iv) las ganancias brutas por la enajenación de los conceptos comprendidos en el inciso b) del artículo 98 de la ley.

IMPUESTOS CEDULARES. NORMAS DE APLICACIÓN SUPLETORIA

Art. 101 de la ley de impuesto a las ganancias

A efectos de la determinación de las ganancias a que se refiere el presente Capítulo II (IMPUESTOS CEDULARES), en todo aquello no específicamente regulado por este, **se aplicarán supletoriamente, las disposiciones de los Títulos I y II de la ley**. (ART. 1 A 82 DE LA LIG).

IMPUESTOS CEDULARES. REGLAMENTACION DE LA AFIP

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

1 – PRESENTACION DE DECLARACION JURADA Y PAGO DE IMPUESTOS CEDULARES (ART.1)

Las personas humanas y las sucesiones indivisas, para determinar y pagar el impuesto cedular previsto en los **art. 95** (INTERESES), **art. 98** (VENTA DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS) y **art. 99** (VENTA DE INMUEBLES) de la LIG, deberán observar los procedimientos, formas, plazos y condiciones que se establecen en la presente resolución general.

2 – LA DDJJ SOLO SE PRESENTA SI ARROJA IMPUESTO DETERMINADO (ART.2)

Los sujetos deberán cumplir con la presentación de la declaración jurada del impuesto cedular **cuando la misma arroje impuesto determinado**.

SUJETOS QUE SERAN DADOS DE ALTA DE OFICIO EN EL IMPUESTO CEDULAR

Cuando se trate de la presentación de la declaración jurada determinativa del impuesto cedular previsto en los **art. 95** (INTERESES) y **art. 98** (VENTA DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS), los contribuyentes **serán dados de alta de oficio** en dicho gravamen.

LA DDJJ DEBERA PRESENTARSE HASTA QUE SOLICITEN LA BAJA EN EL IMPUESTO CEDULAR

La obligación deberá cumplirse **hasta tanto el contribuyente solicite la cancelación de la inscripción en el impuesto cedular** conforme el procedimiento previsto por la R.G. 2.322.

3 – APLICATIVO A UTILIZAR PARA LA PRESENTACION DE LA DDJJ DEL IMPUESTO CEDULAR (AR.3)

La confección de la declaración jurada deberá realizarse utilizando el servicio informático denominado **"Ganancias Personas Humanas - Portal Integrado"** disponible en la página "web" de la AFIP, e ingresando a la opción que corresponda según el tipo de renta a declarar.

Los contribuyentes deberán contar con "clave fiscal" con nivel de seguridad 2.

4 – FORMULARIOS DE DECLARACION JURADA F.2022 Y F.2023 (ART.4)

Formulario F. 2022 en el caso de intereses o rendimientos y resultado por venta de instrumentos financieros.

Formulario F. 2023 en el caso venta de inmuebles y transferencia de derechos sobre inmuebles.

5 – PAGO DEL IMPUESTO CEDULAR (ART.5)

El ingreso del saldo resultante se realizará mediante la “Billetera Electrónica AFIP” (R.G. 4.335) o el procedimiento de transferencia electrónica de fondos a través de “Internet”,

Se deberá generar el respectivo VEP, utilizando los siguientes códigos, según la obligación que corresponda:

Impuestos	Concepto	Subconcepto
1025 - Impuesto cedular renta financiera.	019	019
1026 – Impuesto cedular venta de inmuebles.	019	019

Para el pago de los intereses y demás accesorios que correspondan a la obligación principal, se deberán seleccionar los códigos de subconcepto pertinentes desde el menú desplegable en la Billetera Electrónica o al generar el
Volante Electrónico de Pago (VEP).

EL IMPUESTO CEDULAR SE PUEDE PAGAR POR COMPENSACION

El impuesto resultante podrá ser compensado con saldos de libre disponibilidad provenientes de otros impuestos, conforme el procedimiento previsto en la R.G. 1.658.

OPINION DE LA AFIP **ACTA Nº 31 EDI** CON INSTITUCIONES PROFESIONALES DE FECHA 04/07/2019. (PREGUNTA Nº6)

“*6. Saldo De Renta Financiera*

Si optamos por la presentación de la Declaración Jurada simplificada o general, ¿el impuesto a pagar puede ser compensado con Saldo de Libre Disponibilidad que tenga el contribuyente en otros impuestos?

Se consulta para el caso del método simplificado, como se debe proceder, ya que este saldo no figurara en cuentas tributarias.

Respuesta de AFIP

El impuesto cedular puede ser compensado con Saldos de Libre Disponibilidad, así lo dispone expresamente la Resolución General N.° 4.468 en su artículo 5°.

Dicha posibilidad es independiente de haber presentado la declaración jurada confeccionada por "modalidad detallada" o "modalidad simplificada", previstas en el artículo 4° de la Resolución General N.° 4.501.

Diferente es el caso del procedimiento simplificado dispuesto por la Resolución General N.° 4.488, el cual por sus características propias, debe indefectiblemente efectuarse por transferencia electrónica de fondos, conforme a lo dispuesto en la Resolución General N.° 1.778. Así lo indica el artículo 2° de la primera norma mencionada".

6 – VENCIMIENTO DEL IMPUESTO CEDULAR (ART.6)

La presentación de la declaración jurada e ingreso del saldo resultante deberán efectuarse **hasta el día del mes de junio** del año inmediato siguiente al del período fiscal que se declara, **según el cronograma de vencimientos que se establezca para cada año fiscal**.

7 – SE MODIFICA LA R.G. 4.243 (ART.7)

Se modifica en la R.G. 4.243, la denominación del servicio informático "Ganancias Personas Humanas" por **"Ganancias Personas Humanas - Portal Integrado"**.

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

SE ESTABLECE LA POSIBILIDAD DE QUE EL IMPUESTO CEDULAR DE LOS ART. 95 (INTERESES), 98 (VENTA DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS) Y 99 (VENTA DE INMUEBLES) SE PUEDA PAGAR EN CUOTAS A TRAVES DEL REGIMEN DE LA R.G. 4.057

Se modifica el art. 1 de la R.G. 4.057

Los contribuyentes y responsables de los impuestos a las ganancias **-incluido el impuesto cedular previsto en los arts. 95** (INTERESES)**, art. 98** (VENTA DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS) **y art. 99-** (VENTA DE INMUEBLES) y/o sobre los bienes personales -excepto aquellos alcanzados por las disposiciones del art. 25.1 de la ley de impuesto sobre los bienes personales-, siempre que se encuentren incluidos en las Categorías A, B, C o D del "Sistema de Perfil de Riesgo (SIPER)" aprobado por la R.G. 3.985, podrán solicitar -desde el primer día del mes de vencimiento de la obligación de pago hasta el último día del mes siguiente- la cancelación del saldo de impuesto resultante de la declaración jurada y, en su caso, de los intereses resarcitorios calculados desde la fecha de vencimiento hasta la fecha de presentación del plan, así como las multas que pudieran corresponder por aplicación del artículo 38 de la ley 11683, conforme al régimen de facilidades de pago que se establece en la R.G. 4.057.

Asimismo, podrán efectuar el ingreso del saldo de impuesto correspondiente a las declaraciones juradas rectificativas que se presenten dentro del plazo indicado en el párrafo anterior, cuando para la cancelación de la declaración jurada originaria o alguna rectificativa anterior del mismo período fiscal, no se hubiera solicitado este plan de pagos.

La cancelación con arreglo a esta modalidad no implica reducción alguna de intereses resarcitorios, como tampoco liberación de las pertinentes sanciones.

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

1 – IMPUESTO CEDULAR REGIMEN SIMPLIFICADO (ART1)

Las personas humanas y las sucesiones indivisas, a fin de cumplir con las obligaciones de determinación anual e ingreso del impuesto cedular previsto en los **art. 95** (INTERESES) y **art. 98** (VENTA DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS) de la LIG,

Podrán optar por utilizar el procedimiento simplificado que se establece en la presente, en reemplazo del previsto en la R.G. 4.468,

Siempre que cumplan con los siguientes requisitos:

a) Los rendimientos o resultados brutos totales que hubieran obtenido durante el período fiscal que se declara, por los conceptos incluidos en los art. 95 y art. 98, **resulten iguales o inferiores a doscientos mil pesos ($ 200.000)**, y

b) N**o se encuentren inscriptos en el impuesto cedular**.

2 – SE PAGA POR VEP (ART.2)

El procedimiento simplificado consistirá en generar un (VEP), ingresando al servicio "Presentación de DDJJ y pagos" en la página web de la AFIP y seleccionando en el campo Grupo de Tipo de Pagos la opción **"Cedulares - Rendición o Enajenación Valores o Depósitos a Plazo"**, y en Tipo de Pago, **"Cedulares - Valores o Depósitos - Pago único (F. 2121)"**.

Se deberán declarar -entre otros datos- el monto de los rendimientos o resultados brutos alcanzados por la alícuota del cinco por ciento (5%) y del quince por ciento (15%), respectivamente, así como el impuesto determinado que corresponde ingresar.

NO PUEDEN ADHERIR AL PLAN DE PAGOS DE LA R.G. 4.057

Los contribuyentes que opten por este procedimiento simplificado no podrán adherirse al régimen de facilidades de pago previsto en la R.G. 4.057, para cancelar el impuesto determinado.

3 – SOLO SE PUEDE HACER UNA SOLA PRESENTACION ORIGINAL (ART.3)

Los sujetos que encuadren en las condiciones previstas en el artículo 1, podrán utilizar una vez por período fiscal el procedimiento simplificado que se establece en la presente resolución general.

Cuando sea necesario rectificar la información declarada en el volante electrónico de pago (VEP), se deberá presentar una declaración jurada en los términos de la R.G. 4.668.

4 – NO SERAN DADOS DE ALTA DE OFICIO EN EL IMPUESTO CEDULAR (ART.4)

La utilización del procedimiento simplificado previsto en la presente no implicará el alta de oficio en el impuesto cedular.

IMPUESTO SEMI CEDULAR. RESULTADO POR VENTA DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS DE FUENTE EXTRANJERA

Art. 94 tercer parrafo de la ley de impuesto a las ganancias

RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA OBTENIDAS POR SUJETOS RESIDENTES DEL PAIS POR VENTA DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS

ALICUOTA DEL 15% (ART. 94 3º PARRAFO)

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

El art. 233 del D.R. de la ley de impuesto a las ganancias.

INTERESES DE FUENTE EXTRANJERA GRAVADOS A LA ESCALA PROGRESIVA DEL 35%

VALORES QUE SE ENAJENAN DENTRO DE LOS 15 DIAS CORRIDOS ANTERIORES A LA PUESTA A DISPOSICION DE LOS INTERESES.

LOS INTERESES DEBEN DISCRIMINARSE DEL PRECIO DE VENTA Y ESTAN GRAVADOS A LA ESCALA PROGRESIVA DEL ART. 94 1º PARRAFO.

Los intereses corridos a la fecha de enajenación de los valores que generen **ganancias comprendidas en el Título VIII** de la ley (RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA), deberán -**si la enajenación de los valores se concreta dentro de los quince (15) días corridos con anterioridad a la fecha de puesta a disposición de los intereses** o rendimientos- **discriminarse del precio, quedando sujetos a lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 94 de la ley** (ESCALA PROGRESIVA DEL 35%).

CAPITULO 14 PAGO A CUENTA EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS DEL IMPUESTO SOBRE LOS DEBITOS Y CREDITOS BANCARIOS

PAGO A CUENTA EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS EN EL CASO DE "MICRO", "PEQUEÑAS" Y "MEDIANAS TRAMO 1" (ART. 6 LEY 27.264)

Art. 6 ley 27.264

El impuesto sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias y otras operatorias, establecido por el art. 1 de la ley 25.413, que hubiese sido efectivamente ingresado,

100 % COMO PAGO A CUENTA DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS "MICRO" Y "PEQUEÑAS" EMPRESAS

Podrá ser computado en un cien por ciento (100%) como pago a cuenta del impuesto a las ganancias por las empresas que sean consideradas "micro" y "pequeñas" y

60·% COMO PAGO A CUENTA DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS INDUSTRIAS MANUFACTURERAS "MEDIANAS TRAMO 1"

Podrá ser computado un cincuenta por ciento (60%) (SEGÚN DECRETO 409/2018) **por las industrias manufactureras consideradas "medianas -tramo 1-"** en los términos del art. 1 de la ley 25.300.

COMPUTO EN LA DECLARACION JURADO O EN LOS ANTICIPOS

El cómputo del pago a cuenta podrá efectuarse en la declaración jurada anual del impuesto a las ganancias o sus anticipos.

EL REMANENTE SE PIERDE. NO SE PUEDE TRASLADAR A EJERCICIOS FUTUROS

El remanente no compensado no podrá ser objeto, bajo ninguna circunstancia, de compensación con otros gravámenes a cargo del contribuyente o de solicitudes de reintegro o transferencia a favor de terceros.

Pero se puede aplicar el art. 13 del decreto 380. (POR EL 33% DEL IMPUESTO SOBRE LOS CREDITOS Y DEBITOS BANCARIOS)

SUJETOS NO COMPRENDIDOS EN EL ART. 73 DE LA LIG (SOCIEDADES DE CAPITAL)

Cuando se trate de crédito de impuesto a las ganancias correspondiente a los sujetos no comprendidos en el artículo 73 de la LIG, el referido pago a cuenta se atribuirá a cada uno de los socios, asociados o partícipes, en la misma proporción en que participan de los resultados impositivos de aquellos.

No obstante, la imputación a que se refiere el párrafo anterior, solo procederá, hasta el importe del incremento de la obligación fiscal producida por la incorporación en la declaración jurada individual de las ganancias de la entidad que origina el crédito.

REDUCCION DE LOS ANTICIPOS DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Cuando el crédito de impuesto previsto en los párrafos anteriores más el importe de los anticipos de impuesto a las ganancias, superen la obligación estimada del período para dichos impuestos, el contribuyente podrá reducir total o parcialmente el importe a pagar en concepto de anticipo, en la forma, plazo y condiciones que al respecto establezca la AFIP.

EL IMPORTE COMPUTADO COMO CREDITO EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS NO SE PUEDE DEDUCIR COMO GASTO

El importe del impuesto computado como crédito del impuesto a las ganancias **no será deducido a los efectos de la determinación de este tributo**.

PAGO A CUENTA EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS EN EL CASO DE SUJETOS QUE NO SEAN “MICRO” “PEQUEÑAS” O “MEDIANAS TRAMO 1” (ART. 13 DEL DECRETO 380)

Art. 13 del decreto 380

33 % COMO PAGO A CUENTA DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Los titulares de **cuentas bancarias gravadas de conformidad con lo establecido en el inciso a) del artículo 1 de la ley 25413**, **alcanzados por la tasa general del seis por mil (6‰), podrán computar como crédito de impuestos** o de la contribución especial sobre el capital de las cooperativas, **el treinta y tres por ciento (33%) de los importes liquidados y percibidos por el agente de percepción en concepto del presente gravamen, originados en las sumas acreditadas y debitadas** en las citadas cuentas.

Los sujetos que tengan a su cargo el gravamen por los hechos imponibles comprendidos en los incisos b) y c) del artículo 1 de la ley mencionada en el párrafo precedente, alcanzados por la tasa general del doce por mil (12‰), podrán computar como crédito de impuestos o de la contribución especial sobre el capital de las cooperativas, el treinta y tres por ciento (33%) de los importes ingresados por cuenta propia o, en su caso, liquidados y percibidos por el agente de percepción en concepto del presente gravamen, correspondiente a los mencionados hechos imponibles.

Cuando los hechos imponibles se encontraren alcanzados a una alícuota menor a las indicadas en los párrafos precedentes, el cómputo como crédito de impuestos o de la contribución especial sobre el capital de las cooperativas será del veinte por ciento (20%).

CREDITO DE IMPUESTO CONTRA EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS, CONTRA EL IGMP, O CONTRA LA CONTRIBUCION ESPECIAL SOBRE EL CAPITAL DE LAS COOPERATIVAS

La acreditación de ese importe como pago a cuenta se efectuará, indistintamente, contra el impuesto a las ganancias y/o el impuesto a la ganancia mínima presunta o la contribución especial sobre el capital de las cooperativas.

COMPUTO EN LA DECLARACION JURADO O EN LOS ANTICIPOS

El cómputo del crédito podrá efectuarse en la declaración jurada anual de los tributos mencionados en el párrafo anterior, o sus respectivos anticipos.

EL REMANENTE SE PUEDE TRASLADAR HASTA SU AGOTAMIENTO A EJERCICIOS FUTUROS

El remanente no compensado no podrá ser objeto, bajo ninguna circunstancia, de compensación con otros gravámenes a cargo del contribuyente o de solicitudes de reintegro o transferencia a favor de terceros, **pudiendo trasladarse, hasta su agotamiento, a otros períodos fiscales de los citados tributos**.

SUJETOS NO COMPRENDIDOS EN EL ART. 73 DE LA LIG (SOCIEDADES DE CAPITAL)

Cuando el cómputo del crédito sea imputable al impuesto a las ganancias correspondiente a los sujetos no comprendidos en el artículo 73 de la LIG, el citado crédito se atribuirá a cada uno de los socios, asociados o partícipes, en la misma proporción en que participen de los resultados impositivos de aquellos.

No obstante, la imputación a que se refiere el párrafo anterior, solo procederá hasta el importe del incremento de la obligación fiscal producida por la incorporación en la declaración jurada individual de las ganancias de la entidad que origina el crédito.

EL IMPORTE COMPUTADO COMO CREDITO EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS NO SE PUEDE DEDUCIR COMO GASTO

El importe computado como crédito en los tributos mencionados en el cuarto párrafo de este artículo, **no será deducido a los efectos de la determinación del impuesto a las ganancias**.

==========

CAPITULO 15 IMPUGNACION DEL GASTO POR NO ACTUAR COMO AGENTE DE RETENCION

Art. 43 de la LIG.

Cuando el contribuyente no haya dado cumplimiento a su obligación de retener el impuesto de conformidad con las normas vigentes, **la AFIP podrá**, a los efectos del balance impositivo del contribuyente, **impugnar el gasto** efectuado por este.

C.S.J.N. **"San Juan SA"** de fecha 27.10.2015, se trataba de proveedores a los cuales no se les había practicado la retención de impuesto a las ganancias de la R.G. 830.

La CSJN a la hora de confirmar la impugnación del gasto, entendió que:

"*1°) Que **la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al confirmar la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, mantuvo la resolución 180/07 dictada por la Dirección Regional de Mar del Plata** de la Dirección General Impositiva (División Revisión y Recursos) que había determinado de oficio la obligación de la actora en el **impuesto a las ganancias -ejercicio fiscal 2003**- y disminuido el quebranto impositivo.*

*2º) Que para así decidir, el tribunal a quo recordó que el organismo recaudador detectó en los registros contables de la actora la **existencia de pagos a ciertos proveedores de bienes muebles**, por importes superiores a $ ..., **sin efectuar la retención en concepto de impuesto a las ganancias, como lo exige la resolución general AFIP 830/2000**, razón por la que **la autoridad fiscal impugnó la erogación efectuada para la adquisición de dichos bienes y practicó el***

ajuste pertinente, en los términos del art. 40 de la Ley del Impuesto a las Ganancias*.*
(..)
DEFINICION DE LA CSJN DEL CONCEPTO DE GASTO
7°) Que, ***el punto que debe ser dilucidado por el Tribunal consiste en establecer si el término "gasto" utilizado en el art. 40 antes transcripto debe ceñirse a su acepción técnica más estricta****, como lo sostiene la actora. De admitirse este criterio, quedarían excluidas del alcance de la norma las erogaciones efectuadas por el contribuyente para adquirir bienes de cambio, puesto que éstas no responderían al concepto de "gasto" sino al de "costo".*

8º) Que, una consolidada jurisprudencia el Tribunal ha establecido que ***si bien la primera fuente de interpretación de la leyes su letra, la misión judicial no se agota con ello, pues los jueces no pueden prescindir de la intención del legislador y del espíritu de la norma*** *(Fallos: 327:5295 y el allí citado). En el mismo sentido ha sostenido que no puede soslayarse que por encima de lo que las leyes parecen decir literalmente,* ***corresponde indagar lo que dicen jurídicamente****, y si bien no cabe prescindir de las palabras,* ***no resulta adecuado ceñirse rigurosamente a ellas cuando así lo requiera una interpretación razonable y sistemática*** *(Fallos: 291:181; 293:528; 327:5649), ni es aceptable ajustarse estrictamente a una singular pauta gramatical en desmedro de la racionalidad de la norma (Fallos: 330:2892 y el allí citado). En particular, el Tribunal ha expresado que* ***las normas impositivas no deben necesariamente entenderse con el alcance más restringido que su texto admite, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla*** *(Fallos: 243: 204), y aun cuando rija la proscripción de la aplicación analógica o extensiva de la ley -como ocurre en el ámbito del derecho penal y tributario-, ello no excluye una exégesis que esclarezca la voluntad del legislador, a fin de que ella se cumpla de manera razonable y discreta (Fallos: 182:486; 232:254; 237:33; 239: 367; 252:139; 254:362; 256:277; 326:2987). Asimismo, reiteradamente ha afirmado que en la tarea de interpretación de las leyes la primera regla es dar pleno efecto a la intención del legislador (Fallos: 308:1745; 312:1098; 313:254; 328:293; 330: 1855 y 2892; 334: 1027) y, en este sentido, el Tribunal ha puntualizado que* ***la exposición de motivos de las normas constituye un valioso criterio interpretativo acerca de la intención de sus autores*** *(Fallos: 318:1894 y sus citas).*

9º) Que, con sujeción a tales pautas hermenéuticas, cabe señalar que en ***el proyecto elevado por el Ministerio de Hacienda de la Nación para modificar la ley del impuesto a los réditos (ley 11. 682) propiciando la incorporación del art. 39*** *-actual art. 40 de la ley 20.628-, se sostuvo:*

*"****El sistema que consagra este artículo, da facultad a la Dirección para <u>impugnar la deducción de un pago</u>, cuando sobre el mismo debió actuarse como agente de retención y no se cumplió con esa obligación****".*

"Trátase de una facultad privativa de la repartición del ramo, tendiente a asegurar de una u otra manera el cobro del impuesto. El caso más común es el que se

presenta cuando, habiendo prescripto la acción del Fisco para exigir el ingreso de la retención, subsiste el derecho del mismo para modificar las declaraciones juradas. ***Ha parecido lógico, impedir que el responsable practique deducciones vinculadas con obligaciones fiscales a las que no ha dado cumplimiento****" (ver Ministerio de Hacienda de la Nación, "Modificación de las Leyes n° 11.682 (t.o.), 11.683 (t.o.) y Decreto-Ley N° 18.229/43. Creación del Impuesto a las Ganancias Eventuales. Texto y Comentario de las Nuevas Disposiciones", Buenos Aires, 1946, páginas 61 y 62; el resaltado no pertenece al texto original).*

En consecuencia, ***como lo ha señalado la señora Procuradora Fiscal en el apartado IV de su dictamen, resulta con toda nitidez que la voluntad del legislador no ha sido efectuar la clase de distinciones conceptuales que propone la actora, sino imposibilitar la "deducción de un pago" cuando el contribuyente no ha cumplido con la obligación legal de actuar como agente de retención****, expresión que, por su generalidad y en el contexto de la ley 20.628,* ***comprende a toda clase de pago necesario para obtener, mantener y conservar la fuente de ingresos, como lo es, la erogación realizada para la adquisición de bienes de cambio****. En consecuencia, corresponde descartar el agravio de la apelante relativo a que los tribunales inferiores han realizado una interpretación extensiva de la norma, en violación al principio de legalidad.*

Cabe agregar, que la carga que el ordenamiento jurídico pone en cabeza del agente de retención se vincula con el sistema de percepción de los tributos en la misma fuente y atiende a razones de conveniencia en la política de recaudación tributaria, pues aquél que ***es responsable del ingreso del tributo, queda sometido a consecuencias de naturaleza patrimonial y represivas*** *en caso de incumplimiento de sus deberes y,* ***puede ser dispensado de su obligación si acredita que el contribuyente ingresó esa suma*** *(Fallos: 308:442; 327:1753 y sus citas),* ***circunstancia que en el caso -como fue señalado por la sentencia- la apelante ni siquiera ha intentado probar****.*

De lo hasta aquí expuesto se deriva que ***acreditado el incumplimiento*** *de la obligación legal que pesa sobre el agente de retención, la consecuencia prevista por la norma -la posibilidad de que el Fisco impugne en el balance fiscal el gasto realizado por aquél-,* ***excede el mero interés patrimonial que es protegido por otras disposiciones del ordenamiento jurídico al consagrar la responsabilidad solidaria por el tributo omitido (art. 8, inciso c, de la ley 11.683) y, en consecuencia, funciona en los hechos como un castigo al infractor****, cuya finalidad es restaurar el orden jurídico infringido, y no reparar un perjuicio o constituir una fuente de recursos para el erario (Fallos: 324:3083; 326:2770; 327:598; 334:1041) Dicho de otro modo, cualquiera sea el calificativo que se utilice para caracterizar al medio elegido por el legislador -y más allá del declarado propósito de asegurar el cobro del tributo-* ***lo cierto es que aquél ha previsto una clase de sanción que no tiene un simple carácter resarcitorio ni retributivo del daño causado****.*

10) Que, ***la apelante se ha limitado a sostener que la administración fiscal, al aplicar el art. 40 de la ley del tributo, transgrede la doctrina de los propios actos y desconoce el principio de la realidad económica. Sin embargo, dicha aseveración es inconsistente, puesto que si se acepta su propia tesis en el sentido de que aquella norma prevé una "sanción" a la que califica como una de las llamadas "impropias o anómalas" (fs. 160), ninguna contradicción habría en la actuación del fisco al reconocer la veracidad de las compras realizadas y, al propio tiempo, "sancionar" la omisión de actuar como agente de retención mediante la impugnación del gasto cuya deducción se pretende****.*

Asimismo, la alegación de la actora en el sentido de que la cámara no admitió como causal de exculpación de su conducta "...el estado de necesidad en que se encontraba la empresa ..." durante la crisis económica producida en los años 2002 y 2003, ni consideró las modalidades que -según la prueba testimonial rendida- debió adoptar al efectuar sus compras (ver fs. 159 vta. a 161 vta.), aparece desprovista de un sustento argumental que permita al Tribunal invalidar la sentencia con arreglo a la doctrina de la arbitrariedad. En efecto, lo expresado por la apelante traduce un simple desacuerdo con el criterio de selección y valoración de la prueba realizada por el tribunal a quo que -además de ser un aspecto ajeno a la jurisdicción extraordinaria de la Corte- es insuficiente, por sí solo, para descalificar al pronunciamiento apelado como acto jurisdiccional, aun cuando los jueces hayan prescindido de alguna de las pruebas aportadas (Fallos: 325:1922; 326:4361; 328:957; 330:2639, entre muchos otros). Ello es así máxime si se repara en que la recurrente ante toda consideración acerca de la endeblez de la restante prueba reunida en la causa -en especial, la insuficiencia del informe pericial- que fue señalada por los pronunciamientos de las instancias anteriores (ver fs. 80 vta.; 81 y 143 vta.).

Por ello, y oída la señora Procuradora Fiscal, ***se desestima el recurso de hecho, se declara formalmente procedente el recurso extraordinario con el alcance indicado en el considerando 5° y se confirma la sentencia*** *en lo que pudo ser materia de dicho recurso. Con costas. Declárase perdido el depósito efectuado a fs. 2 de la queja. Notifíquese, y previa devolución de los autos principales, archívese el recurso de hecho con copia de la presente.*

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

<u>SAN JUAN S.A. DICTAMEN PGN 01.04.2014 (LAURA MONTI)</u>

"*A fs. 142/144,* ***la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación que, a su turno, había ratificado la determinación de oficio*** *que había disminuido el quebranto impositivo declarado por la actora en el impuesto a las ganancias del periodo 2003.*

Para así decidir, especificó que ***la causa del ajuste consistía en la aplicación del art. 40 de la ley 20.628*** *(t. o. por decreto 649/97, al que se referirán las citas siguientes), el que establece que* ***la Dirección General Impositiva podrá impugnar el gasto en el balance impositivo del contribuyente cuando éste no haya dado cumplimiento a su obligación de retener el impuesto*** *de conformidad con las normas vigentes.*

Precisó que la actora ***había efectuado pagos a ciertos proveedores por importes superiores a los $ 12.000, sin practicar la retención del impuesto a las ganancias ordenada por la resolución general (AFIP) 830****, motivo por el que resultaba aplicable el citado art. 40 de la ley del tributo.*
(..)
- IV -
El art. 40 de la ley 20.628*, cuya inteligencia aquí se debate, establece: "Cuando el contribuyente no haya dado cumplimiento a su obligación de retener el impuesto de conformidad con las normas vigentes, la Dirección General Impositiva podrá, a los efectos del balance impositivo del contribuyente, impugnar el gasto efectuado por éste".*

Estimo que, para su correcta hermenéutica, corresponde recordar que la primera fuente de interpretación de la leyes su letra, pero, por encima de lo que las leyes parecen decir literalmente, corresponde indagar lo que dicen jurídicamente, y si bien no cabe prescindir de las palabras, tampoco resulta adecuado ceñirse rigurosamente a ellas cuando así lo requiera la interpretación razonable y sistemática (Fallos: 291:181; 293:528; 327:5649).

DEFINICION DEL CONCEPTO DE GASTO PARA LA SEÑORA PROCURADORA

Sobre la base de estas asentadas pautas, resulta evidente para mí que ***la actora pretende ajustarse rígidamente al término "gasto" empleado para el precepto, para diferenciarlo del "costo de los bienes de cambio" y colocar a este último concepto fuera de su alcance****.*

Sin embargo, en mi parecer no corresponde someterse a esta singular pauta gramatical en desmedro de la racionalidad de la norma (arg. de Fallos: 306:1580 y sus citas), máxime cuando no existen elementos que permitan afirmar que medió la voluntad del legislador en ese sentido (Fallos: 327:5649).

En efecto, no encuentro un motivo válido para sostener que la omisión de actuar como agente de retención en la generalidad de las compras que realiza el contribuyente puede derivar en la impugnación de esos gastos por parte del Fisco, a excepción del caso peculiar y aislado de las adquisiciones de bienes de cambio. No advierto, ni ha sido alegado en momento alguno por la actora, que este segundo supuesto encierre una diferente conducta del contribuyente que omite su debida actuación, ní un desigual perjuicio al Fisco causado por ello, que justifique el disímil tratamiento que ella propugna.

Y, en lo referido a la voluntad del legislador, ***no puede pasar desapercibido que, cuando en el año 1946 el Ministerio de Hacienda elevó el proyecto para modificar la ley del entonces impuesto a los réditos -ley 11.682-****, propiciando la incorporación de la norma que actualmente se ubica en el arto 40 de la ley 20.628, sostuvo: "El sistema que consagra este articulo, da facultad a la Dirección para impugnar la deducción de un pago, cuando sobre el mismo debió actuarse como agente de retención y no se cumplió con esa obligación ... Ha parecido lógico impedir que el responsable practique deducciones vinculadas con obligaciones fiscales a las que no ha dado cumplimiento" ("Modificación de las leyes 11.682 T.O., 11.683 T.O. y decreto ley 18.229/43. Creación del impuesto a las ganancias eventuales. Texto y comentario de las nuevas disposiciones", Buenos Aires, 1946, Ed. oficial, pág. 60/61).*

De aquí se colige, sin hesitación, que ***el propósito de la reforma fue castigar todo tipo de deducción que los contribuyentes pretendieran efectuar sin haber practicado la retención del impuesto a las ganancias*** *correspondiente, sin que en momento alguno se excluya o se prevea un tratamiento diferencial para las adquisiciones de los bienes de cambio.*

En mi parecer, esta intención del legislador, a la que corresponde dar pleno efecto (Fallos: 308:1745; 312:1098; 313:254), corrobora la improcedencia de la diferenciación que pretende establecer la actora.

Finalmente, es necesario dejar en claro que lo aseverado hasta aqui se apoya en conocidos criterios, establecidos desde antiguo por el Tribunal, en el sentido de que la proscripción de la aplicación analógica o extensiva de la ley -como ocurre en el campo penal y en el tributario- no excluye la hermenéutica que cumpla el prop6sito legal, con arreglo a los principios de una razonable y discreta interpretación (Fallos 254:362; 256:277), o, dicho en otras palabras, que "las normas impositivas no deben necesariamente entenderse con el alcance más restringido que su texto admite, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla, de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación" (Fallos 243: 204 y su cita, entre otros).

PARA LA SEÑORA PROCURADORA SE TRATA DE UNA SANCION PENAL

- V -

Sentado lo anterior, considero que el principio de la realidad económica (arts. 10 y 20 de la ley 11.683, t.O. 1998) asi como la doctrina de los propios actos, invocados por la recurrente en su defensa, carecen de aplicación para la correcta solución de esta causa.

Es que, en mi parecer, ***el arto 40 de la ley 20.628 consagra, en la economía de este tributo, una medida de índole estrictamente penal*** *(Fallos: 284.150, entre otros).*

En efecto, a diferencia de lo que ocurre con el arto 37 de la misma ley, no se procura aquí la íntegra percepción de la renta fiscal en una particular situación -falta de

individualización del beneficiario de la renta (Fallos: 275:83 y 323: 3376) -, sino que ***se persigue la represión de una conducta ilícita -omisión de actuar como agente de retención****- con un alcance eminentemente punitivo.*

Pienso que esta naturaleza queda ratificada por dos circunstancias. En primer lugar, pues ***idéntico comportamiento ilícito sirve también de antecedente para el castigo tipificado en el arto 45 de la ley 11. 683****, precepto que ostensiblemente posee el carácter de una sanción definitiva. En segundo término, por la inexistencia de previsiones legales o reglamentarias similares a las establecidas en el arto 38, inc. a), de la ley del tributo o en el arto 52 de su reglamento, que dispensen de la aplicación de la figura bajo estudio.*

Por ello, y contrariamente a lo sostenido por la apelante, pienso que ***el Fisco puede impugnar la deducción del gasto para sancionar la omisión del contribuyente de actuar como agente de retención****, en los términos del arto 40 de la ley del impuesto a las ganancias, veracidad de las compras sin que ello implique desconocer la realizadas por el contribuyente ni tampoco incurrir en una contradicción con sus propios actos.*
(..)
- VII -
Por los fundamentos expuestos, considero que ***debe confirmarse la sentencia apelada*** *en cuanto ha sido motivo de recurso extraordinario****".***

T.F.N. sala "B" **"Andre Luis Enrique"** de 14.03.2017, se trataba de gratificaciones al personal en relación de dependencia, a los que no se les había practicado la retención de impuesto las ganancias de la R.G. 4.003.

Destaco el TFN a la hora de confirmar la impugnación del gasto:

"*I. - Que a fs. 84/89vta. y 170/175 se interponen recursos de apelación contra las resoluciones de fechas 28/09/2007 y 26/11/2007, Nros. 256/2007 y 312/2007 dictadas por la* ***División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mar del Plata de la AFIP- DGI****. Por la primera de ellas,* ***se determinó el Impuesto a las Ganancias del recurrente por el período fiscal 2004, con más intereses resarcitorios****.*
(..)
En cuanto se refiere a la ***impugnación de gratificaciones extraordinarias*** *por las cuales no se habrían realizado los aportes y contribuciones, sostiene que las dos gratificaciones habrían sido abonadas ocasionalmente y únicamente por el período 2004 y que no ostentarían naturaleza remunerativa; sin embargo, el Fisco dogmáticamente les otorgaría naturaleza remunerativa. Por ello solicita se ordene reliquidar el impuesto incluyendo como deducción las gratificaciones extraordinarias abonadas.*
(..)
II. - Que a fs. 101/113 y 186/199 ***<u>la representación fiscal contesta los recursos</u>****.*
(..)

En lo que hace a las gratificaciones extraordinarias*, citando normativa aplicable, aduce que las mismas no encuadran en los denominados beneficios sociales, por lo que correspondería su inclusión dentro de las asignaciones remunerativas.* ***Al tratarse de conceptos remunerativos como sostiene la representación fiscal, están sujetas a retenciones sobre las rentas del trabajo personal en relación de dependencia que no habrían sido practicadas****.*

Expresa que las gratificaciones que la recurrente dice haber abonado en diciembre de 2004 a dos empleados carecerían de documentación de respaldo ya que aportaría solamente recibos y constancias de recepción que, por ser sus propios empleados, carecerían de valor probatorio. Por otro parte, figurarían como pagados en efectivo y llamaría la atención el monto de las gratificaciones comparado con el monto del SAC que da cuenta del valor del sueldo percibido a esa fecha. Tampoco estaría justificado el motivo de su pago ni la diferencia entre ambos, ya que según los recibos de sueldos ambos empleados mantendrían la misma categoría laboral.
(..)
V.- Que, sentado cuanto antecede, ***procede expedirse sobre si las resoluciones apeladas se ajustan a derecho****. Al respecto, en los Informes Finales de Inspección obrantes a fs. 18/21 del Cuerpo Reservado "Antecedentes Investigaciones" y a fs. 39/42 del Cuerpo de Verificación IVA, ambos de las actuaciones administrativas, los inspectores observaron que la actividad del contribuyente es la venta al por mayor de alimentos para animales.*

La fiscalización se inició por el período 2004 del impuesto a las ganancias por el cual el contribuyente no realizó la presentación de la DDJJ correspondiente.
(..)
En la determinación de oficio ***se analizaron dichos gastos, siendo el primero de ellos, las gratificaciones extraordinarias abonadas en efectivo en el mes de diciembre de 2004 junto con el sueldo anual complementario de los trabajadores: Martín Alberto Rodríguez y José Gilberto Baigorria por $15.000 y $50.000 respectivamente****.*

El Fisco Nacional concluyó al respecto que las denominadas gratificaciones extraordinarias no encuadrarían en los beneficios sociales, por lo que correspondería su inclusión dentro de las asignaciones remunerativas sujetas a aportes y contribuciones de la seguridad social. A su vez, ***dichas gratificaciones se encontrarían sujetas a las retenciones sobre las rentas del trabajo personal en relación de dependencia, las cuales no fueron practicadas. Por ello se entendió improcedente el cómputo de dicho concepto como gasto deducible****.*
(..)
VI.- ***Que procede abocarse al análisis de los agravios introducidos por la parte actora****.*
(..)
VIII.- Que ***párrafo aparte merece la cuestión de las gratificaciones extraordinarias pagadas a dos de sus empleados en relación de dependencia****, de conformidad con las constancias arrimadas a fs. 48/52.*

Al respecto, la Cámara Nacional de Apelaciones del Trabajo, mediante Fallo Plenario Nº 322 in re "TULOSAI, ALBERTO PASCUAL C/ BANCO CENTRAL DE LA REPÚBLICA ARGENTINA S/ LEY 25.561" del 19 de noviembre de 2009, ha arribado a la siguiente doctrina: "1º) No corresponde incluir en la base salarial prevista en el primer párrafo del artículo 245 de la L.C.T., la parte proporcional del sueldo anual complementario. 2º) Descartada la configuración de un supuesto defraude a la ley laboral la bonificación abonada por el empleador sin periodicidad mensual y en base a un sistema de evaluación del desempeño del trabajador, no debe computarse a efectos de determinar la base salarial prevista en el primer párrafo del art. 245 de la L.C.T."

Que la actora manifiesta que las gratificaciones extraordinarias abonadas a dos de sus empleados conjuntamente con el Sueldo Anual Complementario (SAC) de diciembre de 2004 se abonaron por única vez y por ello carecerían de naturaleza remunerativa.

Que las gratificaciones que sean habituales en función de la expectativa de su cobro revisten el carácter de remunerativas, encuadrándolas en el artículo 6 de la ley 24.241. En tal sentido, formarán parte de la base de cálculo para determinar el SAC.

Que "cuando se habla de "remuneración", se hace referencia a los rubros que componen la contraprestación que debe percibir el trabajador como consecuencia del contrato de trabajo, aun cuando no preste servicios, por la mera circunstancia de haber puesto su fuerza de trabajo a disposición del empleador. Así surge del art 103 de la propia L.C.T." (vide "Maidana, juan Carlos c/Banco Central de la República Argentina s/diferencias de salarios", Cám. Nac. Trab, Sala VII, sentencia de fecha 19/08/2010).

Que, ***como afirma la actora y surge de la prueba aportada, las susodichas gratificaciones fueron abonadas como recompensa a la labor desempeñada y el rendimiento de los trabajadores****, es decir, cuadrarían en lo que la Cámara Nacional de Apelaciones del Trabajo en Pleno -Tribunal especializado en la materia- llama "un sistema de evaluación del desempeño del trabajador". Sin embargo, la recurrente meramente pretende negar su naturaleza remunerativa haciendo hincapié en que habrían sido pagadas por única vez en forma aislada, más no existe prueba de ello en la especie.*

No obstante esto último, aún suponiendo que hubiesen sido pagadas por única vez, para considerar que las mismas resultan no remunerativas la actora debería haber demostrado que las pretendidas gratificaciones responden a un sistema de evaluación del desempeño del trabajador -detallándolo y haciéndolo saber-, además de descartarse la existencia de fraude a la ley laboral -cuestión ajena a este Tribunal-, cosa que no se hizo.

Dicha ausencia de pruebas pone de manifiesto que ***las pretendidas gratificaciones extraordinarias no remunerativas no son más que pagos arbitrarios a los trabajadores que deben incluirse en las asignaciones***

***remunerativas sujetas a aportes y contribuciones de la seguridad social y a las retenciones sobre las rentas del trabajo personal en relación de dependencia, las cuales no fueron practicadas**. **Por ello resulta improcedente el cómputo de dicho concepto como gasto deducible y se confirma la resolución apelada por dicho concepto**, con costas.*
(..)
*XI.- Que, por todas las consideraciones que anteceden, **corresponde: 1) Confirmar parcialmente la determinación de oficio del Impuesto a las Ganancias** del recurrente, …….*

Por todo lo expuesto, SE RESUELVE:

*1) **Confirmar parcialmente la determinación de oficio del Impuesto a las Ganancias** del recurrente, …….*".

T.F.N. sala "B" **"Kalina SA"** de 21.09.2018, se trataba de servicios de faena, a los que no se les había practicado la retención de impuesto las ganancias de la R.G. 830.

"*Por otro lado de las tareas llevadas a cabo por el área fiscalizadora se pudieron constatar **pagos efectuados a los proveedores de KALINA S.A**., según el detalle obrante en los Anexos I, II y III, los cuales forman parte integrante de la resolución apelada **1) Frigorífico HV S.A. en los periodos fiscales 2008 y 2009, por un monto neto de $1.297.040,01 $1.228.087,97, respectivamente, en concepto de servicios de elaboración de carne; 2) Matadero y Frigorífico Federal S.A. en el período fiscal 2008, por un monto neto de $ 4.929.140,36 en concepto de servicios de faena y servicios de elaboración de carne**.*

Dichas operaciones se encuentran alcanzadas por el Régimen de Retención normado por la Resolución General Nº 830/2000 (AFIP).

*Cabe destacar que de los mayores contables aportados por la contribuyente, con el detalle de las órdenes de pago correspondientes a los pagos efectuados a los proveedores Frigorífico HV S.A., en los periodos fiscales 2008 y 2009, y Matadero y Frigorífico Federal S.A, en el periodo fiscal 2008; y de las consultas realizadas a las bases de datos de este Organismo sobre retenciones realizadas por KALINA S.A. por los períodos 08/2007 a 07/2009 y sobre retenciones sufridas por Frigorífico HV S.A, en los períodos 2007, 2008 y 2009 y por Matadero y Frigorífico Federal S.A. en los períodos 2007 y 2008, **se pudo constatar que la contribuyente no realizó las retenciones correspondientes** a la mencionada Resolución General respecto de los pagos efectuados en cancelación de la deuda con los citados proveedores.*

*Asimismo de las consultas realizadas a las bases de datos de la Administración Federal, **no surge que los proveedores Frigorífico HV SA CUIT N ... y Matadero y Frigorífico Federal S.A., CU ..., posean certificados de no retención** en el Impuesto a las Ganancias.*

En virtud de lo expuesto y de acuerdo con las constancias obrantes en las presentes actuaciones, ***se constató la realización de pagos de servicios de faena y servicios de elaboración de carne, en los que la recurrente no practicó las retenciones correspondientes****.*

Sobre este punto se estima conveniente efectuar ciertas consideraciones en lo relativo al régimen de retención del impuesto a las ganancias, de conformidad con las previsiones de la R.G. AFIP 830/2000. Respecto de los agentes de retención, el ***art. 6, inc. f) de la ley 11.683*** *establece que: "están obligados a pagar el tributo al Fisco, con los recursos que administran, perciben o que disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etc., en la forma y oportunidad que rijan para aquéllos o que especialmente se fijen para tales responsables bajo pena de las sanciones de esta ley:... f) Los agentes de retención y los de percepción de los impuestos.".*

A su vez, ***el art. 8, inc. c) de dicho ordenamiento****, dispone que: "responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas: ... c) los agentes de retención por el tributo que omitieron retener o que, retenido, dejaron de pagar a la Administración Federal de Ingresos Públicos dentro de los 15 (quince) días siguientes a aquel en que correspondía efectuar la retención, si no acreditaren que los contribuyentes han pagado el gravamen, y sin perjuicio de la obligación solidaria que para abonarlo existe a cargo de éstos desde el vencimiento del plazo señalado; y los agentes de percepción por el tributo que dejaron de percibir o que percibido dejaron de ingresar a la Administración Federal, en la forma y tiempo que establezcan las leyes respectivas."*

Por otra parte, ***el art. 40 de la ley del impuesto a las ganancias****, establece que: "cuando el contribuyente no haya dado cumplimiento a su obligación de retener el impuesto de conformidad con las normas vigentes, la Dirección General Impositiva podrá, a los efectos del balance impositivo del contribuyente, impugnar el gasto efectuado por éste.*

En cuanto a los agravios referidos a la inconstitucionalidad del artículo 40 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, cabe efectuar las siguientes manifestaciones. ***Cabe advertir respecto a la doctrina de la Corte Suprema en el fallo "Mera, Miguel Angel" mencionada por la contribuyente, que la misma no resulta aplicable al presente caso*** *por cuanto se refiere específicamente a la constitucionalidad del artículo 2º de la Ley N° 25.345. Asimismo cabe señalar que, atento la restricción jurisdiccional contenida en el art. 185 de la Ley 11.683, no es posible acoger el planteo que formula la apelante en ausencia de un pronunciamiento de la Corte que así lo declare.*

EL TFN CAMBIA DE OPINION PRODUCTO DEL FALLO DE LA CSJN “SAN JAN SA”

Es dable señalar que ***sin perjuicio del criterio establecido por esta Sala en autos "Estancia el Cherque SA (TFN 30.518-I) c/DGI, con posterioridad la CSJN se ha expedido en esta temática en los autos "San Juan S.A. (TF 29.974-I) d DGI", de fecha 27-10-2015, correspondiendo por razones de jerarquía y de economía procesal acatar el pronunciamiento recaído*** *donde se estableció que (..)*
(..)

EL ART. 40 DE LA LIG NO CONTIENE UNA NORMA DE EXIMICION DE RESPONSABILIDAD COMO SI CONTIENE EL ART. 8 DE LA LEY 11.683

En cuanto a la prueba informativa producida en autos corresponde señalar que la respuesta del Frigorífico HV SA obrante a fs. 105, donde deja sentado que no ha sufrido retenciones al Impuesto a las Ganancias por parte de Kalina SA por las operaciones discutidas en autos y que en las declaraciones juradas no ha computado retenciones de Impuesto a las Ganancias por Kalina SA en los períodos fiscales 2008 y 2009. La restante prueba informativa fue dada por decaída a fs. 232. En definitiva, ***la prueba en cuestión nada aporta a la resolución de la presente, pues cabe advertir que la norma del artículo 40 de la ley del tributo -a diferencia del supuesto contemplado en el artículo 8, inciso c) de la ley procedimental- no contiene ninguna disposición que permita al contribuyente liberarse de la impugnación del gasto en caso de que el beneficiario haya declarado la renta obtenida por la que el pagador no haya retenido el impuesto****.*
(..)
Que por lo expuesto, ***corresponde confirmar la Resolución Nro. 22/2015, en cuanto determina el Impuesto a las Ganancias*** *de la contribuyente Kalina S.A. por los períodos fiscales 2008 y 2009. Con costas*".

==========

<u>CAPITULO 16 NORMAS DE VALUACION DEL PATRIMONIO AL INICIO Y AL CIERRE PARA PERSONAS HUMANAS</u>

R.G. (D.G.I.) 2.527

"*Art. 1 -* *Las personas físicas, las sucesiones indivisas y los responsables indicados en los incisos b), c), d), e) y g) del artículo 2º del decreto reglamentario (TO 1979 y modif.), de la ley de impuesto a las ganancias, al solo efecto de la declaración jurada patrimonial prevista por su artículo 3º y sin perjuicio de las disposiciones normativas que reglan el impuesto a las ganancias, deberán -con carácter obligatorio- considerar las normas de valuación que se establecen por la presente resolución general.*

A - BIENES SITUADOS, COLOCADOS O UTILIZADOS EN EL PAÍS

<u>I - Bienes inmuebles</u>

Art. 2 - *Los bienes inmuebles adquiridos hasta el 31 de diciembre de 1945, se consignarán por su valuación fiscal a esa fecha.*

Los adquiridos a partir del 1 de enero de 1946, inclusive, por su precio de compra más los gastos efectivamente realizados con motivo de la compra (escrituras, comisiones, etc.), así como los importes pagados hasta la fecha de posesión o escrituración en concepto de intereses y actualizaciones.

Las mejoras, instalaciones y construcciones efectuadas a partir del 1 de enero de 1946, inclusive, se computarán por el importe efectivamente invertido en las mismas.

La incorporación al cuadro patrimonial de los bienes inmuebles como tales, deberá efectuarse cuando mediare boleto de compraventa u otro compromiso similar, siempre que se tuviere la posesión o, en su defecto, en el momento en que dicho acto tenga lugar, aun cuando no se hubiere celebrado la escritura traslativa de dominio.

II - Automotores, naves, aeronaves, yates y similares

Art. 3 - *Los automotores, naves, aeronaves, yates y demás bienes similares, se valuarán al precio de costo, el que incluirá los gastos necesarios realizados con motivo de su adquisición, construcción y alistamiento, hasta la puesta del bien en condiciones efectivas de utilización.*

Los importes que en concepto de patente, matrícula u otros gravámenes similares, se hubieran abonado por la radicación de estos bienes, como así también los intereses y actualizaciones que se paguen con posterioridad al momento de posesión de los mismos, no integrarán el correspondiente valor de costo.

III - Valores mobiliarios (Títulos, letras, debentures, bonos, acciones, cédulas, y demás títulos valores)

Art. 4 - *Los valores mobiliarios se valuarán al precio de adquisición, el que incluirá los gastos incurridos en la misma (comisiones, tasas, derechos, etc.), o valor de ingreso al patrimonio de tratarse de acciones recibidas en concepto de dividendos.*

En los casos de títulos en los cuales exista pago por amortización de capital (vgr. Bonos Externos), se deberá tener en consideración esta circunstancia.

IV - Participación en el capital de empresas, sociedades o explotaciones como dueño o socio, excepto acciones

Art. 5 - *El importe correspondiente a la participación -excepto acciones- en el capital de sociedades o empresas unipersonales que confeccionen balances en forma comercial, se determinará considerando el capital social, resultados no distribuidos,*

cuenta particular, etc., que resulten del último estado contable cerrado en el período fiscal que se declare. Si el ejercicio anual no coincidiera con el año calendario, el saldo de la respectiva cuenta particular deberá ser incrementado o disminuido, según los créditos y/o débitos ocurridos hasta el 31 de diciembre inclusive.

En el caso de no confeccionarse balance anual en forma comercial, el capital que resulte afectado a la actividad declarada, se valuará conforme con las disposiciones que, sobre el particular, reglan la aplicación del impuesto a las ganancias.

V - Créditos hipotecarios, prendarios, comunes, etc. (Excepto los provenientes de actividades comerciales)

Art. 6 - *Los créditos hipotecarios, prendarios y comunes, no comerciales, se valuarán según su valor nominal al 31 de diciembre de cada año, sin computar los intereses de cualquier naturaleza ni las actualizaciones que pudieran corresponder.*

Art. 7 - *En los casos de créditos provenientes de señas entregadas por adquisiciones de negocios o bienes muebles e inmuebles, corresponderá su valuación en función de las sumas efectivamente pagadas, considerando asimismo y en su caso, conceptos tales como intereses, actualizaciones, ajustes relativos al valor del bien en el mercado, etc., hasta la fecha en que se verifique la tenencia, posesión, tradición, adjudicación o escritura traslativa de dominio, según corresponda, de tales bienes.*

Art. 8 - *Las inversiones efectuadas en concepto de depósitos a plazo fijo -en moneda nacional o extranjera-, aceptaciones bancarias, etc., que -en virtud de hallarse vencidas a la fecha de cierre del período fiscal-, revistan el carácter de créditos, se valuarán considerando la suma original con más los intereses y/o actualizaciones correspondientes.*

VI - Cuentas corrientes y cajas de ahorro -común o especial- en instituciones bancarias, financieras o entidades similares

Art. 9 - *Las cuentas corrientes y las cajas de ahorro en instituciones bancarias, financieras o entidades similares, integrarán la declaración patrimonial por el saldo existente al 31 de diciembre de cada año.*

En el caso de cuentas corrientes, el respectivo saldo deberá incluir los depósitos efectuados y los cheques librados hasta el 31 de diciembre inclusive, no considerados a dicha fecha por la institución bancaria, salvo que tratándose de los señalados en último término se mantengan al momento mencionado aún en poder de su librador.

VII - Depósitos a plazo fijo en moneda nacional o extranjera, aceptaciones bancarias, cauciones y similares

Art. 10 - *Los depósitos a plazo fijo, aceptaciones bancarias, cauciones y demás inversiones similares -en moneda nacional o extranjera-, que el contribuyente posea al 31 de diciembre de cada año siempre que sus vencimientos se operen con posterioridad al cierre del período fiscal integrarán la declaración patrimonial en pesos argentinos de acuerdo con el valor de la imposición, neto de intereses y actualizaciones pactadas, aún cuando dichos conceptos se hallaren liquidados.*

De tratarse de inversiones vencidas a la fecha de cierre del período fiscal, será de aplicación lo dispuesto por el artículo 8º de la presente resolución general.

VIII - Moneda extranjera (tenencia)

Art. 11 - *La tenencia de moneda extranjera al 31 de diciembre de cada año corresponderá declararse por su valor de costo en pesos argentinos.*

IX - Marcas, patentes, derechos de autor y similares

Art. 12 - *Las marcas, patentes, derechos de autor y bienes similares se valuarán por su costo de adquisición o por las sumas efectivamente erogadas con motivo de su desarrollo.*

X - Otros bienes

Art. 13 - *Los demás bienes se valuarán por su costo.*

XI - Deudas prendarias, hipotecarias, comunes, etc., no comerciales

Art. 14 - *Las deudas prendarias, hipotecarias, comunes, etc., no comerciales, se valuarán sin computar los intereses -expresos o presuntos- ni las actualizaciones -pactadas o no- que pudieran corresponder.*

B - BIENES SITUADOS, COLOCADOS O UTILIZADOS EN EL EXTRANJERO

Art. 15 - *Los bienes y deudas en el extranjero, cuya declaración es de carácter obligatorio, deberán ser valuados siguiendo los preceptos básicos establecidos en esta resolución general para sus similares del país transformando, en su caso, las unidades monetarias extranjeras a pesos argentinos, y observando en lo pertinente las normas particulares que a continuación se indican:*

1) Los bienes muebles e inmuebles, se valuarán por su precio de costo, determinado mediante la conversión del importe invertido en su adquisición, al tipo de cambio comprador según cotización del Banco de la Nación Argentina al cierre de las operaciones de la fecha de ingreso al patrimonio.

2) Los depósitos en instituciones bancarias del exterior, los créditos y las deudas, por su saldo al 31 de diciembre, convertido en función del tipo de cambio -comprador

o vendedor, respectivamente- del Banco de la Nación Argentina al cierre de las operaciones del día de origen de los mismos.

C - DISPOSICIONES GENERALES

Art. 16 - *Los contribuyentes mencionados en la presente resolución general, a los efectos de la valuación patrimonial, deberán observar las siguientes disposiciones generales:*

1) El impuesto al valor agregado sólo formará parte del costo computable en la medida que, de acuerdo a las normas del citado gravamen, el importe respectivo no genere crédito fiscal.

2) Las sumas que en concepto de amortización resulten procedentes deducir para la determinación de los resultados alcanzados por el impuesto a las ganancias, no afectarán el valor computable de los bienes muebles e inmuebles.

3) En los casos de operaciones a plazos en las cuales no se estipule expresamente el tipo de interés o se convenga que no se computarán intereses, los pertinentes importes de crédito o deuda, estarán representados por la diferencia entre el valor total convenido y el importe de los intereses presuntos contenidos en el monto de las cuotas de pago.

4) No deberán ser considerados los valores determinados como consecuencia de la aplicación de las leyes 15272 y 17335 de revaluación impositiva.

Art. 17 - *Las normas de la presente resolución general serán de aplicación para la confección de los estados patrimoniales correspondientes al período fiscal 1984 y siguientes*".

==========

CAPITULO 17 PRESTAMOS ENTRE FAMILIARES

La ley de impuesto a las ganancias no contiene normas en particular respecto de los prestamos recibidos de familiares.

Recordemos por lo tanto doctrina acuñada por la CNACAF y por el TFN, en cuanto a la admisión de los prestamos recibidos de los familiares, en la medida que se pueda probar el origen de los fondos en cabeza del familiar que entrego los fondos.

CNACAF sala IV "**Zucchini Alfredo Enrique"** de fecha 27.02.2014, la Cámara revoca la sentencia del T.F.N. y por lo tanto deja sin efecto la determinación de oficio realizada por el fisco respecto del impuesto a las ganancias del período 2003, así como la multa por omisión del 50% del art. 45 de la ley 11.683.

Se trataba de un pasivo de $ 125.000 con sus padres.

"*I. Que* ***el organismo jurisdiccional confirmó a fs. 638/642 vta. la resolución de la Región Norte de la AFIP****-DGI por la cual se determinó de oficio la obligación tributaria del actor frente al* ***impuesto a las ganancias correspondiente al período fiscal 2003*** *con más intereses resarcitorios y* ***multa equivalente a un 70%*** *del gravamen omitido, de conformidad con lo establecido por el artículo 45 de la ley 11.683.*

Para resolver de ese modo, el a-quo consideró que de la evaluación de los distintos elementos probatorios obrantes en la causa y ***de los antecedentes administrativos cabía concluir que la apelante no había logrado probar fehacientemente la verdadera existencia de los pasivos*** *impugnados por el Fisco. Respecto de la multa, entendió que* ***no se había configurado en el caso un error excusable*** *que lo eximiera de sanción. No obstante ello,* ***la redujo al mínimo legal*** *previsto por el art. 45 de la ley atento a que no surgía de las actuaciones administrativas que la recurrente tuviera antecedentes sumariales.*
(..)
IV. Que, ***el ajuste de autos se originó a raíz de la nota 940/06 con motivo del cruce sobre deudas con personas físicas por los períodos fiscales 2003 y 2004*** *efectuado por la Agencia 16, al observarse que en la declaración jurada del impuesto a las ganancias respecto de esos períodos* ***el contribuyente había exteriorizado deudas con personas físicas*** *por pesos $....*
(..)
VII. Que, como primera medida, debe destacarse que aunque ***los préstamos de dinero entre parientes pueden evaluarse en sus proyecciones fiscales atenuando las exigencias formales*** *que deben satisfacer dichas operaciones cuando se pactan entre personas no vinculadas por lazos de parentesco,* ***la omisión de la prueba documental debe suplirse por otros medios que acrediten fehacientemente la existencia, magnitud y modalidades de la operación****. A tal efecto,* ***deberán ponderarse también el grado de parentesco, atenuando el rigorismo formal cuanto más próximo aquél sea****, y el monto de la operación, en el sentido de que los medios por los que se trata de acreditarla deberán ponderarse en función suya, punto en el cual también revisten importancia las circunstancias y causas a que obedece el préstamo ("****De Martino Antonio Conrado" Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B, sent. del 31 de mayo de 1994****).*

En este sentido y, ***tratándose de préstamos entre ascendientes y descendientes o personas vinculadas por un grado muy próximo de parentesco, a falta de instrumentos públicos o privados con fecha cierta que lo acrediten, para demostrar su realidad ha de probarse por otros medios la secuencia completa de la operatoria****, en cuyos pasos debe intervenir, al menos respecto de uno, alguna documental cuya fecha resulte demostrada. Es decir,* ***debe acreditarse la titularidad de los fondos en cabeza de quien presta, su entrega al deudor, su aplicación por parte de este último y, si fuera del caso, su posterior restitución****.*

VIII. Que, en el caso sub examine, rigen los mismos principios para acreditar la titularidad de los fondos en cabeza de quien presta y su traspaso a la recurrente.

IX. Que, para acreditar la secuencia completa de la operatoria, la titularidad de los fondos en cabeza de quien presta, y la aplicación del préstamo, ***el contribuyente presentó en la Sección Verificación de la Agencia 16 la siguiente documentación*** *que obra en los antecedentes acompañados:*

En primer lugar, ***dos contratos de mutuo****, siendo el primero* ***con sus padres*** *Eliseo Pablo Zucchini y Violeta Sena, del 10/08/2003 por $ ..., y el segundo de fecha 11/10/2003 por $....*

Además, ***aportó copia de los recibos de sueldo de Enrique Seeber de la firma American Express Argentina SA****. Respecto del dinero recibido de sus padres, manifestó que provenía de la tenencia de Boden 2005 entregados por depósitos en dólares en bancos, acompañando copias de solicitud de canje de depósitos reprogramados/depósitos a la vista por bonos del Gobierno Nacional conforme Decreto 905/02 perteneciente a Eliseo P. Zucchini con la firma Scotiabank Quilmes S.A. del 16/06/2002. El monto a canjear por bonos del Gobierno nacional en dólares libor 205 ascendía a U$S ..., reprogramado en $ .... También presentó copias de la solicitud de canje de depósitos pertenecientes a la Sra. Violeta Sena de Zucchini con la firma Scotiabank Quilmes SA del 16/07/2002, monto reprogramado U$S ..., monto a canjear U$S ... y U$S ....*

Asimismo, acompañó compra de Boden 2012 el 12/08/2003 según débito de la Caja de Ahorro de la banca privada del Banco Rio S.A. y aplicación de la compra de dichos Boden *en el marco del plan de construcción de vivienda instrumentado por el Ministerio de Economía de la Nación Agente "Banco Rio SA", aportando copias de cuatro de los resúmenes de cuentas bancarias por las extracciones y compras de Boden 2012 y copia de las siete transferencias de la Caja de Valores del Banco Río de la Plata SA a la cuenta ... por un total de U$S ....*

Con respecto a la restitución a los acreedores de los préstamos durante el año 2005, según retiros del Caja de Ahorros de la Banca Privada del Banco Río cuenta número ..., aportó copias de pagos de Seis (6) cuotas abonadas por $..., $..., $..., $..., $... y $....

Finalmente, una nota estableciendo que el Sr. Eliseo P. Zucchini y la Sra. Violeta Sena de Zucchini, son los padres del Sr. Alfredo Enrique Zucchini.
(..)
XI. Que, en ese entendimiento, ***este tribunal considera que, en el caso de autos, esa revisión procede respecto de las sumas que el actor alega haber recibido de sus padres y de su cuñado****, por cuanto pudo demostrarse mediante la prueba aportada, que:*

*- **Todos los mutuantes contaban con la capacidad económica, financiera y patrimonial, suficiente y comprobada, como para poder prestar los fondos** declarados como pasivo en la DDJJ del actor*

-La formalización de los préstamos recibidos por el suscripto se realizó coetáneamente con la adquisición de los Boden 2012

- Los préstamos se efectivizaron entre personas vinculadas familiarmente como fueron los padres, y su concuñado

- La devolución progresiva y total de los mutuos se realizó con las extracciones bancarias que informan las copias de la cuenta ... que obran en las actuaciones administrativas

*- **Los acreedores declararon en el impuesto sobre los bienes personales dichos créditos** con respecto al actor e ingresaron el gravamen correspondiente a la AFIP.*

- El Fisco jamás cuestionó a los acreedores que los fondos prestados no tuvieran origen legítimo ni que le debieran suma alguna en su virtud.

*XII. Que, en tales condiciones, y **teniendo en cuenta que respecto de operaciones entre familiares las exigencias formales deben ser atenuadas, se considera suficientemente acreditado, que los fondos pertenecían al padre y al concuñado** del actor.*

*Por lo demás, el único argumento utilizado por el Fisco para desacreditar tal operación fue el hecho de que el Sr. Enrique Seeber no había incorporado el crédito en su declaración jurada del Impuesto sobre los Bienes Personales en los períodos 2003 y 2004; y que recién **lo hizo en una declaración jurada rectificativa presentada el 01/11/2006, fecha posterior al inicio de la inspección**. Al respecto, cabe destacar que el Fisco no impugnó la rectificación realizada, y cobró de esa manera el gravamen emanado de dicho crédito.*

*Las mismas consideraciones resultan aplicables respecto al préstamo otorgado por su padre pues, más allá de señalar que **fue exteriorizado en una declaración jurada rectificativa posterior**, lo cierto es que aquél no impugnó el crédito, y recaudó el monto proveniente por ese gravamen.*

*Asimismo, el hecho de haberse presentado las declaraciones juradas en cuestión con posterioridad a que el organismo fiscal comenzara sus tareas de fiscalización habiendo ya requerido la presentación de la documentación respaldatoria del pasivo declarado por el actor **puede configurar un supuesto de sanción o multa, mas no un desconocimiento de la operación**, la que fue debidamente acreditada por la actora interviniente.*

XIII. Que ***la tesis sostenida por el Fisco importaría consagrar un excesivo rigor formal contrario al principio de realidad económica*** *que debe prevalecer en el análisis de las relaciones tributarias de conformidad con lo establecido por la ley 11.683. En tal sentido nuestra Corte Suprema ha sostenido reiteradamente que la interpretación judicial debe establecer la versión técnicamente elaborada de la norma aplicable al caso por medio de una hermenéutica sistemática razonable y discreta que responda a su espíritu para lograr soluciones justas y adecuadas al reconocimiento de los derechos (Fallos 263:453), debiendo prevalecer la razón del derecho por sobre el ritualismo jurídico formal, sustitutiva de la sustancia que define la justicia, sea esta favorable al fisco o al contribuyente (Fallos 307:118).*

Por lo expuesto ***se revoca la sentencia apelada*** *en cuanto fue materia de recurso, dejando sin efecto la resolución determinativa. Costas a la vencida (art. 68 del Código Procesal)*".

TFN sala "B" **"De Martino Conrado"** de fecha 31.05.1994, se trataba de un préstamo de su madre. El TFN revoca parcialmente la determinación de oficio.

Sostiene el TFN que:

"*debe puntualizarse que* ***aunque los préstamos de dinero entre parientes pueden evaluarse en sus proyecciones fiscales atenuando las exigencias formales que deben satisfacer operaciones cuando se pactan entre personas no vinculadas por lazos de parentesco****,* ***la omisión de la prueba documental debe suplirse por otros medios que acrediten fehacientemente la existencia, magnitud y modalidades de la operación****, a cuyo efecto deberán ponderarse también el grado de parentesco atenuando al rigorismo formal cuanto más próximo sea el mismo y el monto de la operación en el sentido que los medios por los que se trata de acreditarla deberán ponderarse en función del mismo, punto en el cual también revisten importancia las circunstancias y causas a que obedece el préstamo.*

Que en este sentido y tratándose de préstamos entre ascendientes y descendientes o personas vinculadas por un grado muy próximo de parentesco, a ***falta de instrumentos públicos o instrumentos privados con fecha cierta que acrediten el préstamos****, para demostrar la realidad del mismo* ***ha de probarse por otros medios de prueba la secuencia completa de la operatoria****, en cuyos pasos debe intervenir al menos respecto de uno la documental o instrumento cuya fecha resulte demostrada. Es decir,* ***debe acreditarse la titularidad de los fondos en cabeza de quien presta, su entrega al deudor, la aplicación de los mismos por parte de éste y, si fuere del caso su posterior restitución***".

"***está probado*** *en autos que María Palmucchi,* ***madre del actor, durante los años 1980 y 1981, realizó diversas imposiciones de plazo fijo a su nombre y al de otras personas en distintas entidades financieras*** *(Viplan S.A., Banco Alas Coop. y Ruta del Sol, Vide fs. 31, 32 y 38/9 del principal, fs. 25/26, 27728 y 29/30 del principal y fs. 24 y 60 también del principal),* ***debiendo desestimarse la del***

pretentido depósito a plazo fijo efectuado en Argemofuin S.A. en 1980, toda vez que a su respecto sólo se ha acompañado fotocopia simple carente de eficacia probatoria*. De la prueba testimonial producida en esta sede (fs. 81 y vta., 82 y vta. y 83/4) y la documental agregada en sede administrativa (ant. adm. cpo. dos, fs. 16/8) se desprende también que aquella* ***era titular de los fondos (lo que permite inferir que tenía capacidad económica, para efectuar el préstamo, con excepción del monto correspondiente al pretendido depósito en Argemofin S.A****., la entrega de los mismos al actor, quien también ha arrimado prueba en esta causa tendiente a acreditar la aplicación que de éstos hizo (vide prueba de oficios que luce a fs. 89/90, 91, 92 y 93). Asimismo* ***se encuentran agregados los recibos que según la testimonial producida (vide fs. 82vta. y 83vta.) otorgó la madre del actor en oportunidad de serle restituido el préstamo*** *(fs. 14, 15 y 16) y respecto de los cuales la administración fiscal no impugna su autenticidad ni fecha de otorgamiento.*

corresponde tener por acreditados los pasivos impugnados por el Fisco Nacional con excepción para 1980 de las sumas recibidas en préstamo por el actor con origen en el plazo fijo que se aduce haberse impuesto en Argemofin S.A., y para 1981 de las sumas de dinero en efectivo recibido ($ 32.405.908 y $ 42.149.400) respecto de los que la operación no se encuentra fehacientemente acreditada *y en consecuencia, revocar la resolución apelada en cuanto les dispensa el tratamiento de incrementos patrimoniales no justificados e incide en la impugnación de los quebrantos computados a 1982 y 1983*".

"*Por ello, corresponde resolver en el siguiente sentido: 1)* ***revocar parcialmente la resolución determinativa en el impuesto a las ganancias en cuanto impugna los pasivos declarados por el actor -excepto por los montos que tienen su origen en el plazo fijo invocado respecto de Argenfin S.A. y en entregas de dinero en efectivo-****, dispensándoles el tratamiento de incrementos patrimoniales no justificados y proyectan sus consecuencias en punto a los quebrantos y confirmarla en los restantes aspectos; …* ".

TFN sala "D" **"Beker Alejandro José"** de fecha 15.12.1999, se trataba de un préstamo de su madre. El TFN revoca la determinación de oficio.

Destaca el TFN que:

"*Que al respecto,* ***la Sala "B" de este Tribunal*** *al resolver la causa 8772-I* ***"De Martino, Antonio Conrado"*** *y la causa 14857-I* ***"Vega, Juan Héctor"****, se ha pronunciado en el sentido que "debe puntualizarse que aunque* ***los préstamos de dinero entre parientes pueden evaluarse en sus proyecciones fiscales atenuando las exigencias formales que deben satisfacer dichas operaciones cuando se pactan entre personas no vinculadas por lazos de parentesco****,* ***la omisión de la prueba documental debe suplirse por otros medios que <u>acrediten fehacientemente la existencia, magnitud y modalidad de la operación</u>****, a cuyo efecto deberán ponderarse también el grado de parentesco atenuando el rigorismo formal cuanto más próximo sea el mismo y el monto de la*

operación en el sentido de que los medios por los que se trata de acreditarla deberán ponderarse en función del mismo, punto en el cual también revisten importancia las circunstancias y causas a que obedece el préstamo'".

"*el actor aportó como prueba del préstamo por él alegado, tanto en sede administrativa (ver fs. 115/120 del cuerpo IVA y fs. 29/34 del cuerpo ganancias) como ante esta instancia jurisdiccional prueba documental. Así* ***acompañó fotocopia simple de un contrato de mutuo*** *(fs. 115 y 29 de los cuerpos antes individualizados)* ***celebrado en instrumento privado que está fechado el 28 de febrero de 1992 y en virtud del cual la señora POPILEVSKY otorga a su hijo Alejandro José Beker un crédito por setenta y cinco mil pesos****; en dicha fotocopia se observa un sello también fotocopiado según el cual con fecha 4 de febrero se habría certificado copia del mismo teniendo a la vista el original por la Secretaría del Poder Judicial de la Provincia de Santa Fe y sello fotocopiado por el cual la autoridad policial de la Seccional Primera URI habría certificado también copia fiel del original que le fuera presentado*".

"*Acompaña también* ***fotocopia de la declaración jurada correspondiente al impuesto a las ganancias, período 1992, presentada por la señora Dora Popilevsky en la que declara como crédito el importe de $ 75.000*** *(ver fs. 117/117 vta. y 31/31 vta. de los a.a., antes referidos) y* ***fotocopia de la declaración del impuesto sobre los bienes personales presentada por la misma contribuyente, por el mismo período fiscal, en la que declara igual monto de crédito consignando como destinatario del mismo a su hijo Alejandro Beker*** *(ver fs. 119 y 33, respectivamente, de las actuaciones administrativas)*".

"*a foja 7 del cuerpo Ganancias de las actuaciones administrativas se encuentra agregada* ***la declaración jurada presentada en dicho impuesto por el recurrente por el período 1992 en la que declara una deuda con personas físicas por $ 60.000****. Al respecto debe tenerse en cuenta que* ***la diferencia de $ 15.000 a estar al contrato de mutuo acompañado debió cancelarse el primero de noviembre de 1992***".

"*a foja 19 de autos se acompaña* ***copia certificada por escribano público de un documento por el cual la señora Popilevsky reconoce el otorgamiento del crédito y que a la fecha del mismo (6/6/1994) le fue devuelta la suma de $ 15.000 y condona el resto de la deuda ($ 60.000) en carácter de donación como anticipo de herencia****. En el mismo acto el señor Alejandro Beker acepta el acto de liberalidad. Las firmas obrantes en dicho documento fueron certificadas en igual fecha por escribano público (ver certificación obrante en fotocopia certificada a fs. 20 del principal)*".

"*de lo actuado durante la fiscalización, resulta que la señora Popilevsky (madre del recurrente), a pesar de haber iniciado actividades y solicitado su alta en el impuesto a las ganancias en el año 1988 presentó declaraciones juradas de dicho tributo a requerimiento de la inspección actuante en el año 1991, en donde declara al 31/12/1991 importante existencia de moneda extranjera que vendría de años*

anteriores según declara en la misma. Al no aportar ningún tipo de prueba respecto del origen de dichos fondos que la contribuyente habría manifestado provenían de su esposo ya fallecido, no inscripto en ganancias, ***se consideró por la inspección actuante incremento patrimonial no justificado*** *en los términos del artículo 25, inciso e) de la ley 11683 -en 1978 y sus modifs.-.*

En el mismo informe se indica que con relación al ***recurrente justifica su incremento patrimonial en el año 1992 declarando en el impuesto a las ganancias deuda con su madre****, no aportando ningún tipo de pruebas que sustenten su pretensión, por lo que se le impugna la deuda, produciéndose también a su respecto un incremento patrimonial no justificado.*

Resulta en este aspecto contradictorio el informe de la inspección ya que por un lado considera como incremento patrimonial no justificado la existencia de moneda extranjera declarada por la señora Popilevsky determinando el impuesto correspondiente pero, por otro lado, afirma que el señor Beker no puede con ese mismo dinero justificar su incremento patrimonial, ya que por carecer aquella de bienes y ser jubilada concluye que es inexistente el préstamo a su hijo*.*

El hecho que la señora Popilevsky no haya probado el origen de los fondos declarados es lo que precisamente llevó al Fisco a considerarlo incremento patrimonial no justificado y determinar el impuesto correspondiente*, determinación cuya confirmación propugno en el considerando precedente. Ahora bien,* ***quiere ello decir, que debe considerarse que la citada tenía en su poder esa existencia de dinero y que por tanto, tenía capacidad de prestar la suma alegada por el aquí recurrente****.*

En consecuencia, ***corresponde considerar que el pasivo declarado correlativamente por el actor de autos resulta debidamente justificado****.*

Que por lo expuesto, corresponde ***revocar las resoluciones apeladas por el contribuyente Alejandro José Beker***".

TFN sala "B" **"Soriano Suarez Nelson Humberto"** de fecha 09.02.1999, se trata de familiares y amistades cercanas. El TFN confirma la determinación de oficio.

Relata el TFN los argumentos de Soriano:

"A fin de atender compromisos originados en el giro comercial de su negocio, dice haber solicitado dinero prestado a amistades cercanas y familiares, préstamos que se concretaron entre los años 1990 y 1991 sin documentarlos atento la amistad con los contratantes*.*

Las sumas así ingresadas -dice- fueron depositadas en una caja de ahorro y en una cuenta corriente que posee en el Banco de la Provincia de Río Negro"*.*

“Manifiesta haber presentado en sede administrativa cinco notas firmadas por sus acreedores donde manifiestan haberle prestado el dinero que ocasiona las diferencias patrimoniales detectadas por la inspección*.*

Afirma que el contrato de mutuo puede ser efectuado verbalmente y que uno de los medios válidos para acreditar la existencia y magnitud de los préstamos es la confesión coincidente de acreedor y deudor”*.*

FUNDAMENTOS DEL T.F.N.

“*esta Sala tiene dicho que "**aunque los préstamos de dinero entre parientes pueden evaluarse en sus proyecciones fiscales, atenuando las exigencias formales que deben satisfacer dichas operaciones cuando se pactan entre personas no vinculadas por lazos de parentesco**, **la omisión de la prueba documental debe suplirse por otros medios que acrediten fehacientemente la existencia, magnitud y modalidades de la operación**, a cuyo efecto deberán ponderarse también el grado de parentesco atenuando el rigorismo fiscal cuanto próximo sea el mismo y el monto de la operación en el sentido que los medios por los que se trata de acreditarla deberán ponderarse en función del mismo, punto en el cual también revisten importancia las circunstancias y causas a que obedece el préstamo".*

*"Que en este sentido y tratándose de préstamos entre ascendientes y descendientes o personas vinculadas por un grado muy próximo de parentesco, a **falta de instrumentos públicos o instrumentos privados con fecha cierta que acrediten el préstamo**, para demostrar la realidad del mismo **ha de probarse por otros medios de prueba la secuencia completa de la operatoria**, en cuyos pasos debe intervenir al menos respecto de uno la documental o instrumentos cuya fecha resulte demostrada, es decir, **debe acreditarse la titularidad de los fondos en cabeza de quien presta, su entrega al deudor, la aplicación de los mismos por parte de éste y, si fuere del caso su posterior restitución**" (cf. in re "**De Martino, Antonio Conrado", sent. del 31/05/94**).*

***lo único que ha probado la actora es su grado de parentesco con uno de los prestamistas**, a saber, la Sra. Elisa Meldini (vide al respecto acta de Registro de fs. 112).*

*En relación a la demás prueba aportada, a saber, **pericial contable no permite a quien aquí juzga tener por acreditados los hechos alegados por la recurrente**, ello **por cuanto los libros que exhibe no sólo no se encuentran rubricados**, sino que además y **en relación al libro Bancos el mismo arroja un faltante de fojas 01 a 26**, las que **según informan los peritos han sido desprendidas**. Asimismo, **los profesionales aclaran que la recurrente no lleva libro Diario ni Inventarios y Balances”****.*

*Que, en consecuencia, **la actora no ha probado los extremos a los que ya se hiciera referencia, a saber, la secuencia completa de la operatoria, en cuyos***

pasos debe intervenir al menos respecto de uno la documental o instrumentos cuya fecha resulte demostrada, su entrega al deudor, la aplicación de los mismos por parte de éste y, si fuere del caso su posterior restitución*, razón por la cual* ***corresponde confirmar la resolución*** *venida en recurso en lo que hace al impuesto*".

TFN sala "B" **"Lañin Aarón"** de fecha 26.03.2003, se trataba de un prestamo de su tía. El TFN confirma la determinación de ofico.

Sostiene el TFN que:

"***se discute la procedencia del cómputo que el contribuyente Lañin Aarón efectuara como pasivo en su ejercicio comercial cerrado el 31/12/97 de un préstamo que el mismo recibiera -según aduce- de su tía, la Sra. Sofía Lañin****.*

Que a fs. 51/51 vta. obra ***copia del reconocimiento del mutuo de fecha 01/07/97*** *y lugar de celebración en la ciudad de Buenos Aires,* ***que vincularía a la Sra. Sofía Lañin y al actor****. Conforme su punto primero,* ***el monto del mismo ascendería a la suma de U$S480.000, entregados en el mes de Enero de 1997 U$S110.000, en Marzo de 1997 U$S110.000, en Abril de 1997 U$S110.000, y en Mayo de 1997 U$S150.000****. Por su punto segundo se establece que* ***el plazo de devolución del monto total del mutuo será el 23/06/99****, y por el tercero, que* ***el préstamo no devengará intereses compensatorios pero sí intereses punitorios en caso de mora****. Prescribe el punto cuarto que el pago del capital y los intereses punitorios, en su caso, se realizará en dólares estadounidenses billetes.* ***Al pie del instrumento aparecen la firma de los Sres. Aarón Lañin y Sofía Lañin y la firma del escribano Edgardo Héctor Logiudice. A fs. 52 obra la certificación de las firmas por el notario****.*

Que a fs. 53/57 obran 9 ***copias de recibos, certificados por la actuante y suscriptos por la letrada interviniente****, mediante los cuales el actor dejó constancia de las supuestas entregas de dinero por parte de la Sra. Lañin. Las sumas de dinero consignadas en dichos recibos totalizan el importe de U$S480.000. Conforme los dichos del apelante los recibos fueron rescatados y anulados en oportunidad de celebrarse el reconocimiento del mutuo (fs. 39 de autos)*

Que conforme a la ***declaración testimonial*** *del Sr. Bernardo Hugo Lañin, que luce a fs. 87/89 de autos, este manifestó ser sobrino del actor y haber sido socio del mismo en una empresa de carácter familiar. Agrega que la supuesta prestamista era tía del actor y que éste la cuidaba, aconsejaba y acompañaba. Relata que la Sra. Lañin era música y se dedicaba a animar fiestas, eventos y casamientos. Confirma que la señora falleció pero no puede precisar cuándo y expresa que conoce, por comentarios del actor, que la misma entregaba sumas de dinero al Sr. Lañin.*

Que de fs. 58 de los antecedentes administrativos, surge que ***la acreedora no se hallaba inscripta y que había fallecido****. Al respecto la inspección actuante destaca*

que por el monto del crédito que poseía con el inspeccionado (U$S480.000) debió, la Sra. Lañin, haber presentado su DD.JJ del Impuesto sobre los Bienes Personales pero no obra en el Fisco constancia de su inscripción en ese impuesto.

Que esta sala ha tenido oportunidad de pronunciarse en casos similares al presente, in re: ***"De Martino Antonio Conrado", Expte. N° 8.772-I****, y más recientemente en la causa: "Rhon S.R.L. s/ apelación IVA", Expte. N° 17.718-I, en los cuales se sostuvo que "...debe puntualizarse que aunque los préstamos de dinero entre parientes pueden evaluarse en sus proyecciones fiscales atenuando las exigencias formales que deben satisfacer dichas operaciones cuando se pactan entre personas no vinculadas por lazos de parentesco, la omisión de la prueba documental debe suplirse por otros medios que acrediten fehacientemente la existencia, magnitud y modalidad de la operación, a cuyo efecto deberán ponderarse también el grado de parentesco atenuando el rigorismo formal cuanto más próximo sea el mismo y el monto de la operación en el sentido que los medios por lo que se trata de acreditarlas deberán ponderarse en función del mismo, punto en el cual también revisten importancia las circunstancias y causas a que obedece el préstamo.*

"Que en este sentido y tratándose de préstamos entre ascendentes y descendentes o personas vinculadas por un grado muy próximo de parentesco, a falta de instrumentos públicos o instrumentos privados con fecha cierta que acrediten el préstamo, para demostrar la realidad del mismo ha de probarse por otros medios de prueba la secuencia completa de la operatoria, en cuyos pasos deben intervenir al menos respecto de uno la documental o instrumentos cuya fecha resulte demostrada. Es decir, debe acreditarse la titularidad de los fondos en cabeza de quien presta, su entrega al deudor, la aplicación de los mismos por parte de éste y, si fuere del caso su posterior restitución...".

Que merituando los hechos reseñados a la luz de la doctrina expuesta, no cabe sino concluir la procedencia de los ajustes practicados por el Fisco *con relación a la obligación del Sr. Lañin frente al Impuesto a las Ganancias. Pues, en efecto,* ***el pretendido préstamo que el actor alega haber recibido de la Sra. Sofía Lañin, no ha quedado en modo alguno acreditado atento sus falencias de instrumentación****, evidenciadas por la no coincidencia de las fechas de las entregas de las sumas de dinero de las que sólo existen recibos simples que así lo acreditan, luego anulados y rescatados por el actor a raíz de un reconocimiento de deuda, también privado,* ***con firmas certificadas, pero de fecha posterior a las entregas****; requisitos todos éstos que, como fuera expuesto en la doctrina ut supra reseñada, podrían ser dejados de lado en razón del parentesco que une al actor con su acreedora, su tía. Pero,* ***aunado esto a la falta de prueba de la capacidad económica de esta ultima, si tenemos en cuenta su no inscripción como contribuyente en ningún impuesto, la no constancia de realización de actividades o posesión de patrimonio que acreditase haberla generado (solo se conoce por la declaración del testigo que tocaba música en eventos sociales, "...la Sra. Sofía era música, concurría a fiestas, eventos y casamientos para tocar música...")*** *a lo que cabe añadir el hecho de que idénticas sumas se dice haber sido entregadas al hermano del actor, la falta de prueba de*

haberse procedido a la devolución de las sumas prestadas y, en fin, el fallecimiento de la prestamista y el desconocimiento sobre la apertura o no de un juicio sucesorio donde sus deudos hicieran valer sus derechos sobre el cuestionado crédito; estas circunstancias que me llevan sin más a confirmar el criterio fiscal que niega el cómputo como pasivo del citado préstamo en el ejercicio comercial del actor cerrado al 31/12/97".

TFN sala "A" **"Ochoa Carlos Alejandro"** de fecha 11.10.2012, se trataba de un préstamo de su padre. El TFN revoca la determinación de oficio.

Relata el TFN que:

"*se interpone recurso de apelación contra la resolución № 127 de fecha 31/7/2008, suscripta por el Jefe (Int.) de la* ***División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Norte*** *de la Administración Federal de Ingresos Públicos, Dirección General Impositiva, mediante la cual se determina de oficio con carácter parcial y conocimiento presunto la obligación tributaria frente al* ***Impuesto a las Ganancias, por el período fiscal 2004*** *con más intereses resarcitorios y* ***multa del 70% del impuesto omitido*** *de ingresar, conforme lo establecido por la escala punitiva del art. 45 de la Ley № 11683 (t.o. en 1998) y sus modificaciones*".

"*el ajuste practicado por AFIP que origina los presentes actuados, se funda en la* ***impugnación de un pasivo*** *expuesto en la Declaración Jurada del Impuesto a las Ganancias 2004,* ***contraído ese mismo año por el contribuyente Carlos Ochoa con su hijo****, Héctor D. Ochoa*".

FUNDAMENTOS DEL T.F.N.

"*cabe recordar que en materia de préstamos entre familiares, en criterio que se comparte, este Tribunal ha sostenido que "****tratándose de préstamos entre ascendentes y descendentes o personas vinculadas por un grado muy próximo de parentesco, a falta de instrumentos públicos o instrumentos privados con fecha cierta que acrediten el préstamo, para demostrar la realidad del mismo ha de probarse por otros medios de prueba la secuencia completa de la operatoria****, en cuyos pasos deben intervenir al menos respecto de uno la documental o instrumentos cuya fecha resulte demostrada.* ***Es decir, debe acreditarse la titularidad de los fondos en cabeza de quien presta, su entrega al deudor, la aplicación de los mismos por parte de este y, si fuere del caso su posterior restitución****." (Sala "B", "Lañin del 26/03/2003)*.

De conformidad con la jurisprudencia pacífica sobre este tema ***a los mutuos entre parientes no se les requiere un excesivo rigor formal para demostrar su existencia****. En tal sentido,* ***es suficiente con que pueda probarse*** *lo siguiente:*

A) LA EXISTENCIA DE DINERO DISPONIBLE EN CABEZA DEL ACREEDOR,

B) LA FORMA Y DISPOSICIÓN DE LOS FONDOS MEDIANTE ALGÚN FLUJO DE FONDOS,

C) LA APLICACIÓN DE LOS FONDOS,

D) LA FORMA O MODALIDAD DE LAS DEVOLUCIONES,

E) LA FUENTE DE GENERACIÓN DE LOS RECURSOS PARA DEVOLVERLOS.

En tal sentido, se ha espedido este organismo jurisdiccional en diversos pronunciamientos (conf. ***"De Martino Antonio -Sala B- 31/5/1994; "Amden, Raúl -Sala C- 25/9/2001****)*".

ANALISIS DE LA PRUEBA POR PARTE DEL TFN

"*corresponde evaluar las* ***pruebas producidas y aportadas*** *en relación a los argumentos vertidos por las partes,* ***que versan sobre el préstamo que el Sr. Héctor D. Ochoa le habría otorgado a su padre****, Sr. Carlos Ochoa en el curso del ejercicio fiscal 2004.*

Al respecto, los puntos de divergencia de las partes, son los siguientes:

1. ***Escritura № … del 15/5/02 mediante la cual la Sra. Magdalena Poggi manifiesta que dona al Sr. Héctor Ochoa la suma de U$S*** *….-*

Tratándose de un instrumento público*, por el cual la madre (Sra. Poggi) le dona a su hijo (Sr. Héctor Ochoa), es dable resaltar que dentro del amplio espectro de instrumentos que integran la prueba documental* ***la eficacia probatoria del instrumento público dependerá de su autenticidad y de la veracidad de las manifestaciones en él contenidas y harán plena fe de la "existencia material de los hechos" que el oficial público exprese que él mismo ha cumplido o que han sido cumplidos en su presencia, hasta que sean argüidos de falsos por acción civil o criminal*** *(art. 933 CC.)*

El Fisco Nacional objeta las manifestaciones vertidas por la Sra. Poggi, en el entendimiento de que no surge de la consulta efectuada a la Base de Datos de la AFIP que dicha señora haya exteriorizado en declaración jurada alguna la tenencia de dicha suma u otros bienes, ni que tampoco haya obtenido ingresos provenientes de sueldos en relación de dependencia sujetos a aportes y contribuciones de la Seguridad Social u otros ingresos*.*

Sobre el particular, ***cabe advertir que la donación efectuada a través de un instrumento público no ha sido redargüida de falsedad por el Fisco Nacional*** *y, por otro lado,* ***teniendo en cuenta que la misma se realizó en años anteriores al impugnado, ello no significa, el entender de quienes suscriben, que haya sido efectuada con el propósito de facilitar la justificación de un incremento patrimonial en cabeza del Sr. Héctor Ochoa****.*

*2. **En cuanto a la tenencia de dólares estadounidenses esgrimida por el Sr. Héctor Ochoa**, obran en los presentes actuados como constancias documentales los ejemplares **originales de boletos de compra de moneda extranjera que totalizan la suma de U$S** ….-*

***Se trata de comprobantes emitidos por instituciones bancarias autorizadas** al efecto, **cuya autenticidad no fue cuestionada por el Fisco Nacional**. Si bien la perito contadora propuesta por el organismo fiscalizador expresa su desconocimiento de la existencia de esas operaciones y por ese motivo impugna la parte pertinente de la pericia en que se computan estas constancias como activo del Sr. Héctor Ochoa, yerra en su apreciación toda vez que obran como prueba documental aportada en la interposición del recurso.*

En mérito a las circunstancias expresadas, no existen en las presentes actuaciones elementos que contradigan que las adquisiciones de moneda extranjera que argumenta el Sr. Héctor Ochoa no hayan tenido lugar en el modo y fecha en que surge de tales constancias

*3. El perito propuesto por la actora aporta como documentación anexa, **copia de los listados con los ingresos obtenidos por el Sr. Héctor Ochoa y de los recibos de sueldo obtenidos por su cónyuge**. Asimismo, en oportunidad de la presentación de demanda se **agregó como prueba el comprobante de liquidación de venta de Bonos PR12**. En relación a este punto, deben tenerse todos por válidos en punto a que no asiste razón a la observación vertida por el ente recaudador respecto a que no son constancias originales, habida cuenta que no se demostró la falsedad de los mismos.*

*4. Debe ponderarse además que **la pericia contable** obrante a fs. 316/327 vta., **desarrolla un flujo de fondos** que conforme los criterios utilizados por el perito de parte de la actora, **acreditaría la posibilidad de que el patrimonio e ingresos del Sr. Héctor Ochoa eran suficientes para otorgar el crédito cuestionado**.*

*5. Asimismo, **del análisis de las declaraciones juradas presentadas por el Sr. Carlos Ochoa ante AFIP** y aportadas como prueba, **se advierte que el crédito que tomó de su hijo, observó periódicas reducciones parciales de su saldo inicial abierto en 2004, hasta extinguirse totalmente en 2008**. Todas esas declaraciones juradas no fueron presentadas fuera de término. **Sí lo fueron las presentadas por el Sr. Héctor Ochoa**, aunque en todos los casos conforme la información pericial no cuestionada por el Fisco, **en cada período hubo coincidencia entre el monto y la identificación del deudor/acreedor de las presentaciones de ambos**, y así lo informan las constancias obrantes a la documental anexa de la pericia.*

*6. La Sociedad Militar Seguros de Vida, oficiada en autos, certificó la autenticidad de los comprobantes aportados por la actora, en los que constan **depósitos del Sr. Carlos Ochoa efectuados en agosto de 2008 en la cuenta de titularidad del Sr.***

***Héctor Ochoa**. Siendo que **dichos depósitos suman el monto exacto del saldo que el Sr. Carlos Ochoa habría adeudado al 31/12/07 a su hijo** y que además, se agrega carta de recibo con firma certificada (de la que no ha sido puesta en duda su autenticidad) de fecha 28/8/08, extendida por el Sr. Héctor Ochoa a favor de su padre, no existen otras constataciones de signo contrario, que aconsejen desatender el significado de la presencia de estos elementos en autos.*

De las pruebas testimoniales recogidas no surgen manifestaciones que alteren las posiciones previamente sostenidas por las partes.

*Es preciso remarcar que a pesar de haberse llevado una profusa labor analítica sobre ingresos y presentaciones del Sr. Héctor Ochoa, **no debe perderse de vista que el fiscalizado fue su padre, por lo que las observaciones que hace el Fisco sobre las declaraciones juradas del Sr. Héctor Ochoa y sus probables e inciertos incumplimientos, son materia ajena a esta competencia y constituyen cuestiones irrelevantes para dirimir la litis**”*.
(..)
“*SE RESUELVE:*

***Revocar la resolución apelada**, con costas*”.

==========

CAPITULO 18 MODIFICACION DEL CONSUMO EN MENOS

La ley de impuesto a las ganancias no contiene normas en particular respecto de la modificación del consumo en menos.

34.1. FALLO GAMES FERNANDO JORGE C.N.A.C.A.F. SALA II DE FECHA 07.04.2009

CNACAF sala II **“Games Fernando Jorge”** de fecha 07.04.2009, tanto el Tribunal y como la Cámara permitieron la modificación del consumo en menos.

Explico la CNACAF que:

“*II. A fs. 225/229 **el Tribunal Fiscal de la Nación, revocó la resolución de fecha 29 de septiembre de 2003, de la Jefa de la División Determinaciones de Oficio de la Sudirección General de Operaciones Impositiva de la AFIP**, que determinó de oficio la obligación impositiva del contribuyente en el impuesto a las ganancias, periodo fiscal 1997, con más intereses y multa en los términos del art. 45 de la ley 11.683.*

***Fundó su decisión, afirmando que la recurrente acreditó en forma fehaciente la existencia de operaciones que incluyó en su declaración jurada rectificativa en el impuesto referido, presentada en forma espontánea** por el período*

indicado. Por ello, concluyó, no resulta aplicable al caso la presunción de incremento patrimonial no justificado prevista en el art. 18 inc. f) de la ley 11.683.
(..)
III. Contra esa resolución interpuso ***el Fisco Nacional el recurso de apelación*** *que obra a fs. 230 y que fundó a fs. 237/244.*

Recordó los antecedentes de la cuestión, expresando que ***la actora presentó DDJJ originales del impuesto a las ganancias por el período fiscal 1997 con fecha 20/04/98, y el 20/04/99 presentó espontáneamente rectificativas*** *manifestando errores en la exposición de su patrimonio al 31/12/97.*

Así ***disminuyó los rubros "resto de bienes en el país" por la suma de $ 1.962,50; "bienes en el exterior" por la suma de $ 174.951,56 y "deudas con personas físicas" por la suma de $ 1.963,03, incorporando la tenencia de un plazo fijo por $ 350.000****. Esa modificación* ***originó un incremente de su patrimonio por la suma de $175.048,52, que justificó mediante la reducción del monto declarado primitivamente como "consumido" que pasó de $ 568.960 a $ 393.911,48****, no afectando los importes declarados como "ganancia neta" ni "impuesto resultante". Señaló que, ese es el hecho observado e impugnando por el Fisco y que motivó la determinación de oficio revocada.*
(..)
V. Que, como se desprende de la lectura de los agravios expuestos, el Fisco Nacional discrepa con la valoración que de los hechos y de las pruebas producidas en autos, efectuó el Tribunal Fiscal de la Nación, para considerar acreditadas las operaciones que el contribuyente incluyó en su declaración jurada rectificativa relativa al impuesto a las ganancias por el período fiscal 1997, y por lo tanto, para decidir que no correspondía aplicar al caso la presunción de incremento patrimonial no justificado resuelta por el organismo recaudador.

Las críticas, tal como han sido planteadas, remiten a una nueva verificación, por parte de esta Cámara, de los elementos de prueba obrantes en las actuaciones y que el Tribunal a quo ponderó para decidir la resolución apelada. El análisis de aquellos elementos no remitiría a la interpretación de las normas aplicables en la especie, sino a la valoración de cuestiones de hecho y prueba, por lo que de conformidad con lo establecido en el art. 86 de la ley 11.683 corresponde estar, en principio, a lo decidido por el Tribunal a quo.

Es que la apreciación de las cuestiones mencionadas -como principio- son ajenas al recurso ante esa Alzada; el que no da acceso salvo casos de manifiesto error, a una instancia ordinaria que haga posible un nuevo pronunciamiento sobre el punto y en orden a la conclusión a que el Tribunal Fiscal de la Nación hubiese arribado al valorarla (C.S.J.N. Fallos 300:985).

Por ende, ***al no verificarse en forma alguna error en la apreciación de los hechos, cabe tener por válidas las conclusiones del Tribunal Fiscal****, las que conviene agregar, resultan de una adecuada apreciación de los hechos del caso y*

de la prueba producida, todo lo que fue debidamente detallado en los considerandos III y IV del pronunciamiento en crisis.

Que por lo demás, en el sub judice, no cabe hacer excepción a esta regla general pues la discrepancia del apelante con la resolución recurrida se funda en meras afirmaciones dogmáticas, que reiteran el criterio fiscal ya analizado y desvirtuado, mediante un completo análisis de las constancias de autos, por el órgano jurisdiccional.

Finalmente, no puede dejar de advertirse que, ***cuando el Tribunal a quo decidió desestimar los argumentos relativos a la reducción del monto "consumido", lo hizo considerando expresamente los elementos probatorios*** *arrimados por el contribuyente, su actividad, nivel social y económico (vid. fs. 229 y vta), todo lo que condujo a considerar válida la reducción efectuada. De ello se deduce que, no consideró el rubro "consumido" como una variable de ajuste en el sentido expresado por el Fisco Nacional en sus agravios (ver fs. 243), de modo que también, corresponde desestimar las críticas referidas a este punto.*

VI. Por lo expuesto, se desestima la apelación, con costas al Fisco Nacional (art. 68 C.P.C.C.N) ASI SE DECIDE".

TFN sala "C" **"Figlioli Jorge Delfor"** de fecha 17.11.2006, el TFN admitió la modificación del consumo en menos.

Expreso el TFN que:

"*I. Que a fojas 12/16 se interpone recurso de apelación contra la resolución dictada por el jefe de la* ***División Revisión y Recursos de la Dirección Regional La Plata*** *de la AFIP-DGI, mediante la cual se determina de oficio la materia imponible en el impuesto a las ganancias por el periodo fiscal 1999, con más sus intereses resarcitorios, y multa equivalente al 70% del impuesto que se entiende omitido.*

Relata la recurrente, ***cuya actividad principal es la cría de ganado bovino, cereales oleaginosos y forrajeras****, que ante el requerimiento efectuado por el Fisco, en el que solicitaba documentación relativa a las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias y bienes personales del período 2000, se acompañó la misma y asimismo se* ***procedió a rectificar las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias de los ejercicios 1999, 2000 y 2001****.*

Explica que ***en dichas rectificativas se incorporaron los créditos -de los cuales era titular- instrumentados en un contrato de garantía hipotecaria, corrigiendo el cuadro de variaciones patrimoniales****.*

Narra que recepcionó un nuevo requerimiento en el que se le solicitaba documentación respaldatoria de los importes consignados en el rubro cuadro de variaciones patrimoniales de la declaración jurada (DDJJ) del impuesto a las ganancias del período 1999, el cual fue satisfecho conjuntamente con una nota que

explicaba las variaciones como así, un detalle del patrimonio neto del período fiscal 1999.

Señala que no obstante las explicaciones y documentación aportada el Organismo Fiscal puso a su disposición una declaración jurada proyectada del impuesto a las ganancias 1999, la cual fue rechazada explicando los motivos; originándose el inicio del proceso de determinación de oficio que culminó con la resolución aquí apelada.

Manifiesta que ***el Fisco, en franca contradicción con los principios de la doctrina y jurisprudencia, pretende que se lleve a cabo la producción de una prueba negativa*** *a través de la cual pueda acreditarse como no consumido del importe erróneamente exteriorizado y luego rectificado. Así la Administración pretende impugnar el rubro 5 "justificación patrimonial - monto consumido" con más un 10% en concepto de renta dispuesta o consumida.*

Niega la inexistencia de pruebas documentales tendientes a acreditar los extremos de la declaración rectificativa 1, especialmente la disminución del monto consumido*, atento a que fueron aportadas las copias de la escritura traslativa de dominio a través de la cual se instrumentó la venta de inmuebles, como así contratos de mutuos con garantía hipotecaria; elementos que son reveladores de la existencia de patrimonio que se contrapone con la posibilidad de un consumo en la magnitud pretendida.*

Sostiene que ***la rectificativa de ganancias 1999 obedeció a que el importe consumido de la declaración original ($ 55.376,54) fue mal determinado atento a que por un error involuntario no se incluyó en la ecuación el patrimonio neto al inicio ni al cierre del ejercicio****.*

Plantea que tanto de las declaraciones anteriores como de la documentación presentada surge que se poseía patrimonio, situación que es convalidada por la propia Administración en el séptimo párrafo del visto de la determinación de oficio.

Señala que este hecho marca una profunda y clara contradicción del Fisco, en tanto que si convalida la existencia del patrimonio en sus valores al inicio y al cierre del ejercicio fiscal 1999 la ecuación deriva indefectiblemente en el monto consumido reflejado en la declaración jurada rectificativa.

Agrega que no se condice con la realidad la pretensión de determinarle un gasto que sale de lo cotidiano para su giro comercial, y que se contrapone con lo reflejado en las presentaciones de los años anteriores; máxime cuando dicho importe forma parte del patrimonio obtenido por la venta de dos parcelas de inmuebles rurales.
(..)

ARGUMENTOS DEL FISCO PARA NO ADMITIR LA RECTIFICATIVA DEL CONSUMO EN MENOS

II. A fojas 29/34 ***la representación fiscal contesta el recurso****. Manifiesta que la fiscalización tuvo origen en virtud de lo dispuesto en la instrucción general (IG) 618 referida a acreedores hipotecarios a efectos de verificar la incorporación de los créditos hipotecarios otorgados en las declaraciones juradas de los impuestos a las ganancias y sobre los bienes personales.*

Reseña que ***de su base de datos surgió que el contribuyente era acreedor hipotecario no habiendo declarado dichas sumas en sus declaraciones juradas****; agrega que en la declaración original de ganancias de 1999 no consigna patrimonio, incorpora el resultado de la venta de un inmueble a su actividad de tercera categoría y declara un consumido de $ 55.376,44 (pesos cincuenta y cinco mil trescientos setenta y seis con 44/100).*

Continúa su relato señalando que ***al rectificar su declaración, la recurrente consigna patrimonio en los ejercicios 1998 y 1999, mantiene el resultado, disminuye el monto consumido a $ 5.579,21*** *(pesos cinco mil quinientos setenta y nueve con 21/100),* ***e incorpora $ 40.000 (pesos cuarenta mil) en otros conceptos que justifican aumentos patrimoniales****.*

Posteriormente describe la composición de la justificación patrimonial de la presentación del periodo fiscal 2000 y señala que conjuntamente con la rectificativa de ganancias, ***la apelante presentó las originales de bienes personales ejercicios 1999 y 2000 incorporando en estas los créditos hipotecarios****.*

Afirma que ***la recurrente no justificó el consumido rectificado con comprobantes respaldatorios y que por ello la fiscalización actuante consideró pertinente mantener el valor declarado originalmente****, incrementándole la utilidad de forma tal que le permita aumentar su patrimonio en los créditos omitidos y mantener su consumido original determinado.*

Sostiene que ***el consumo es un rubro de la declaración jurada que exterioriza y cuantifica un concepto con la formalidad explícita de ser fiel expresión de la verdad, para cuya modificación en menos le cabe aquel principio general procesal que lo ata a la efectiva prueba****.*

Añade que alterar esos parámetros conceptual o numéricamente puede justificarse si responden a errores materiales, pero ***cuando comprenden factores no incorporados en las declaraciones juradas, omitidos u ocultos y necesarios para cumplimentar la ecuación patrimonial, son claras evidencias de no haber cumplido con lo juramentado respecto a manifestar la verdad de los hechos****.*

Plantea que no exige comprobantes ni pruebas de consumo en un claro respeto a la libertad individual, ello mientras las cifras respondan a una mínima lógica del sustento individual o familiar.

Sostiene ***que alterar, como lo hizo la actora, los montos declarados como rentas consumidas para aumentar así su patrimonio con créditos a su vez***

declarados en su declaración jurada primitiva, viola todo el andamiaje jurídico y técnico impositivo naturalmente establecido, con el agravante de haber sido ejecutado ante el inminente conocimiento que tendría la fiscalización que se le iniciara*.*

Destaca, en cuanto al agravio de la recurrente de no haber incurrido en un consumo de semejante envergadura como el declarado originalmente, que la suma de $ 55.376,44 (pesos cincuenta y cinco mil trescientos setenta y seis con 44/100) equivale a $ 4.4614,71 (pesos cuatro mil cuatrocientos catorce con 71/100) de gasto mensual promedio; suma no exagerada para el costo de vida y un relativo buen pasar.

En contrapartida, ***remarca que de aceptar la rectificativa, ello implicaría un gasto promedio mensual de $ 464,93 (pesos cuatrocientos sesenta y cuatro con 93/100), el cual lo considera poco significativo para el nivel de vida que exhibe la contribuyente****.*

Cuestiona la calificación dada por la actora de error involuntario, en tanto que no es un hecho aislado, ya que ***también se ha equivocado al confeccionar la declaración jurada del periodo 2000, donde no coincide el patrimonio al inicio con el del cierre del anterior****.*

Señala que lo alegado por la actora acerca de que prueba del consumo exagerado resulta que el importe forma parte de los créditos a su favor declarados en la DDJJ rectificativa y en las del impuesto sobre los bienes personales, no aporta ninguna certeza, pues bien podría ser titular de los créditos y haber consumido igualmente las sumas declaradas primitivamente, y justamente haber ocultado otras rentas que lo justificaran.

Niega que haya solicitado una prueba negativa*, aclarando que el cargo sobre el que debe responder la apelante es respecto a si los créditos ocultados en su declaración y exteriorizados en la rectificativa representan una diferencia patrimonial, y a ello no se puede responder disminuyendo otros rubros declarados, sean patrimoniales o por el consumo.*
(..)

FUNDAMENTOS DEL TFN PARA ADMITIR LA RECTIFICATIVA DEL CONSUMO EN MENOS

IV. Que con motivo de la IG 618, la cual estaba destinada a verificar si los acreedores hipotecarios realizaban la incorporación de los créditos hipotecarios otorgados en sus respectivas declaraciones juradas del impuesto a las ganancias y bienes personales, se le envió un requerimiento a la recurrente a fin de que aporte diversos elementos.

Que dicho requerimiento solicitaba, entre otros elementos, los papeles de trabajo que sirvieron de base para la confección de las declaraciones juradas del impuesto

a las ganancias y sobre los bienes personales del periodo fiscal 2000 (fs. 1 de los a.a.).

Que en ocasión de satisfacer el requerimiento la apelante también acompaña copia de las declaraciones juradas rectificativas presentadas en el impuesto a las ganancias por los períodos 1999 y 2000.

Que del análisis de los elementos aportados el Fisco observa que en la declaración jurada original respecto del año 1999 en el impuesto a las ganancias el contribuyente no había declarado las sumas relacionadas en su carácter de acreedor hipotecario, ni tampoco había consignado patrimonio alguno (inicio y cierre), incorporaba el resultado de la venta de un inmueble a su actividad tercera categoría y declaraba un consumido de $ 55.376,44 -pesos cincuenta y cinco mil trescientos setenta y seis con 44/100- (fs. 50 y 97/99 de los a.a.).

Que ***en la rectificativa por ese mismo periodo la apelante consigna los patrimonios al inicio y al cierre, incorpora $ 40.000 (pesos cuarenta mil) en otros conceptos que justifican aumentos patrimoniales, mantiene el resultado y disminuye el monto consumido a $ 5.579,21*** *-pesos cinco mil quinientos setenta y nueve con 21/100- (fs. 28 y 97/99 de los a.a.).*

Que del cotejo de ambas declaraciones y de los elementos arrimados por la recurrente, el Organismo Fiscal entiende que no se encuentra debidamente justificada o explicitada la diferencia en menos del valor de las rentas consumidas, lo cual habilita a proyectar la declaración jurada rectificativa 2.

Que de la proyección realizada por el Fisco se observa, en comparación con la rectificativa presentada por la actora, que la diferencia se encuentra en que mientras la apelante disminuye el consumido a fin de equilibrar la ecuación patrimonial, el Organismo Fiscal entiende que el monto de consumo debe mantenerse y el ajuste de la ecuación es vía mayor resultado impositivo del ejercicio (fs. 91 de los a.a.).

Que en consecuencia el Ente Recaudador aumenta el resultado neto de la tercera categoría y da tratamiento de incremento patrimonial no justificado a la diferencia obtenida (fs. 115 de los a.a.).

Que al respecto, en primer lugar, ***no se comparte ni se comprende el criterio del Fisco de entender a la diferencia determinada como un incremento patrimonial no justificado, en cuanto es este mismo quien convalida los patrimonios al inicio y al cierre de la declaración jurada rectificativa presentada por el apelante, y finaliza determinando una ganancia, en principio omitida, pero en ningún momento un incremento patrimonial de la apelante****.*

Que como muestra de ello se transcribe el anteúltimo párrafo de los vistos del acto administrativo que confiere vista: "Que la auditoria de los rubros que integran la declaración jurada rectificativa aludida son convalidados, a excepción de la disminución consumido..." (fs. 113 de los a.a.).

Que de las constancias que obran en autos no se encuentra elemento alguno, que haya permitido al Fisco inferir que los ingresos declarados por la apelante fuesen menores que los que realmente obtuvo.

Que ***el Organismo Fiscal, basa todo su ajuste en entender que el momo consumido declarado en la rectificativa es ínfimo y no acorde al nivel de vida del contribuyente, del cual tampoco hay pruebas en autos para poder estimarlo****.*

Que si bien en materia tributaria está en cabeza de los contribuyentes la carga de la prueba para desvirtuar los elementos de juicio en que se basan las determinaciones de oficio, no es menos cierto que el Fisco, y en virtud de sus amplias facultadas de verificaciones, tiene la obligación de brindarle al procedimiento los elementos necesarios a fin de arribar a una resolución fundada.

Que es el propio Organismo Fiscal quien reconoce que no es procedente la demanda documental que respalde el monto exteriorizado en concepto de consumo, cuya cuantía queda explicitada por la ecuación "Renta - Ahorro" (Consid. 2 de la determinación de oficio fs. 127 de los a.a.). No obstante ello, el Fisco insiste en reiteradas oportunidades en que el contribuyente no ha justificado el consumido rectificado.

Que prueba de esto último es dable citar un párrafo de la contestación del recurso: "El contribuyente no justificó el consumido rectificado en el ejercicio fiscal 1999 con comprobantes respaldatorios, por ello la fiscalización actuante consideró pertinente mantener el valor del consumo de la DDJJ original ... incrementándole la utilidad de forma tal que le permita incrementar su patrimonio en los créditos omitidos y mantener su consumido original determinando una diferencia de impuesto..." (fs. 30).

Que de la transcripción de este párrafo ***se observa claramente que el único fundamento -o al menos el más significativo- del ajuste es no aceptar el consumido declarado por la apelante****.*

Que finalmente ***también es contradictorio el accionar del Fisco cuando nada observa sobre la declaración jurada del impuesto a las ganancias del período 2000 -origen de la verificación- considerando que los montos consignados en esta se asemejan mucho más a los declarados por la recurrente en la del ejercicio 1999 que a los determinados por el Fisco, tanto en el consumido como en los ingresos propios de la actividad****, netos de las ventas de los inmueble (fs. 46 y 28, 33, 91 de los a.a.).*

Que en cuanto a esto último ***se observa en las distintas presentaciones que el monto consumido en el periodo 2000 según la rectificativa 1, sobre la que no solo nada dice el Fisco en su contra sino que los datos contenidos en esta son utilizados por el Organismo Fiscal para sostener su postura (fs. 31 vta.),***

es de $ 7.730,22 (pesos siete mil setecientos treinta con 22/100) importe mucho más cercano a los $ 5.579,21 (pesos cinco mil quinientos setenta y nueve con 21/100) declarados por la apelante en la rectificativa del ejercicio 1999 que los pretendidos $ 55.376,44 *(pesos cincuenta y cinco mil trescientos setenta y seis con 44/100) por la Administración (fs. 28, 33 y 91 de los a.a.).*

Que ***la misma tendencia se observa en el resultado neto de la tercera categoría. En el periodo 2000 la recurrente ha declarado $ 9.798,96 (pesos nueve mil setecientos noventa y ocho con 96/100), mientras que en la rectificativa de 1999 la suma imputada es de $ 55.376,44 (pesos cincuenta y cinco mil trescientos setenta y seis con 44/100) de los cuales $ 40.000 (pesos cuarenta mil) corresponden a ventas de inmuebles rurales (fs. 61 y 97 de los a.a.), con lo cual el resultado "habitual" seria de $ 15.376,44*** *(pesos quince mil trescientos setenta y seis con 44/100).*

Que estos importes son muchos más concordantes entre si que los $ 105.173,67 (pesos ciento cinco mil ciento setenta y tres con 67/100) -o $ 65.173,67 (pesos sesenta y cinco mil ciento setenta y tres con 67/100) sin contar la enajenación de los inmuebles- determinados por el Fisco.

Que por todo lo expuesto ***el suscripto considera que la determinación arribada por el Organismo Fiscal no está lo suficientemente fundada*** *como así tampoco se encuentra en autos una secuencia lógica del procedimiento, lo cual es indispensable cuando, como en el caso, se realiza una estimación de oficio.*

Que en consecuencia, ***corresponde revocar la resolución apelada*** *con costas.*

La doctora Adorno dijo:
Que adhiere al voto precedente.

En virtud de la votación que antecede,

SE RESUELVE:
Revocar la resolución apelada a fojas 12/16, con costas".

TFN sala "D" "**Ekserciyan Armenak"** de fecha 24.02.2005, en este caso el TFN no admite la rectificativa en menos del consumo por $ 100.000.

Relata el TFN que:

"*I. Que a fs. 23/45 vta. Armenak Ekserciyan interpone recurso de apelación contra la resolución de fecha 14 de febrero de 2003, suscripta por el jefe (int.) de la División Determinaciones de Oficio de la Subdirección General de Operaciones Impositivas III de la AFIP-Dirección General Impositiva, por la que se determina de oficio una diferencia en el impuesto a las ganancias correspondiente al período fiscal 1998, con más intereses resarcitorios y se le impone una multa equivalente al 70% del*

impuesto omitido con fundamento en el artículo 45 de la ley 11683 (t.o. 1998 y modif.).

Explica que ***sus ingresos provienen mayoritariamente de su actividad como empleado en relación de dependencia, director de sociedades y de los intereses generados por colocaciones financieras en el exterior****. Relata que luego de haber presentado las declaraciones juradas de los impuestos a las ganancias y sobre los bienes personales por el año 1998,* ***advirtió la existencia de un error involuntario en el rubro "dinero en efectivo" que consistió en denunciar originariamente la suma de $ 10.000 en efectivo cuando correspondía consignar $ 110.000, por lo que presentó las declaraciones rectificativas*** *e ingresó la diferencia pertinente.*
(..)
Explica que ***la suma de $ 100.000 que recibiera en efectivo provino de la devolución de los aportes irrevocables que le hiciera "Sociedad Mital SA" por ser accionista*** *de la misma y detalla las fechas y los montos que recibiera por tal concepto, indicando que ello surge de los registros contables de la sociedad y de la prueba ofrecida que fuera desechada por el ente fiscal.*
(..)
II. Que a fs. 50/59 el ***Fisco Nacional contesta el traslado*** *conferido. Pide el rechazo de la nulidad planteada por considerar que los fundamentos vertidos por la actora carecen de entidad suficiente para desvirtuar el correcto accionar del ente fiscal. Manifiesta que en el informe de inspección se encuentra detallado el método liquidatorio utilizado y que en cuanto a las pruebas ofrecidas, manifiesta que la documental fue agregada y la informativa y pericial fueron rechazadas por no estar referidas a la materia en discusión, por lo que entiende que no se ha vulnerado el derecho de defensa.*

Puntualiza que ***la fiscalización observó que en la declaración jurada original del impuesto a las ganancias del Período 1998 estaba consignado un patrimonio neto inicial superior en $ 100.000 al patrimonio neto final y que al requerirle al responsable que regularizara dicha inconsistencia, el contribuyente rectificó la declaración incrementando el rubro dinero en efectivo en $ 100.000 y detrajo igual importe de la cifra declarada originalmente como consumido****.*
(..)
ANALISIS Y FUNDAMENTO DEL TFN
(..)
V. Que por lo expuesto, corresponde resolver si la resolución apelada se ajusta a derecho o sólo se trata de un caso más del empleo de presunciones carentes de sustento legal.

Para ello ***se impone analizar el concepto de "consumido" que integra uno de los rubros del formulario que los contribuyentes deben cubrir anualmente****, a fin de cumplimentar la obligación de declarar el impuesto a las ganancias del período. Ello resulta procedente* ***porque a la diferencia de $ 100.000 que el contribuyente declara como integrando el rubro patrimonial "dinero en***

efectivo" al 31/12/1998, la pretende justificar disminuyendo el monto declarado como "consumido" en ese período fiscal*, lo que no es aceptado por el Fisco Nacional, sosteniendo que la misma constituye un incremento patrimonial no justificado y por lo tanto, sujeto a gravamen de conformidad con la regla que al respecto, establece el artículo 18, inciso f) de la ley 11683 (t.o. 1998 y modif.). Y procede así, porque manifiesta que el importe declarado como "consumido" es inmodificable, es decir, no admite que el mismo pueda constituir una variable de ajuste.*
(..)
VII. Lo que antecede comporta analizar con detenimiento lo afirmado en la determinación recurrida, en la que si bien se reconoce que el monto consumido es determinado por diferencia, consagra que una vez que el mismo ha sido declarado no resulta susceptible de modificarse en menos para justificar una diferencia patrimonial, ya que de esa forma operaría como una variable de ajuste ante cualquier reclamo del Fisco (ver fs. 13).

En la causa de autos, de acuerdo con las constancias agregadas en las actuaciones administrativas, surge que la fiscalización se inició el 26/2/2001 ***ante la diferencia constatada entre la valuación inicial del patrimonio consignado en la declaración jurada del impuesto a las ganancias del período 1999, respecto del declarado como valuación final al cierre del año 1998, al que resultó superar en $ 100.000****. En efecto,* ***mientras que en el F. 763 de 1998 (original) el declarante consignó un patrimonio total al 31/12/1998 de $ 12.957.618,29 y un monto "consumido" en ese año de $ 394.915,16*** *(act. adm. cpo. impto. ganancias Nº 1, fs. 159),* ***en el F. 711 del año 1999 declaró como patrimonial inicial (final al 31/12/1998), la suma de $ 13.057.618,29. En la rectificativa de 1998 presentada el 25/10/2000 para enmendar lo que afirma fue un error, consignó como patrimonio final al 31/12/1998 la suma de $ 13.057.618,29, en el que los $ 100.000 aparecen declarados como "tenencia de dinero en efectivo"*** *(cfr. F. 762/A, en act. adm. cpo. impto. s/bienes personales Nº 3, fs. 598),* ***ratificando así la declarada en 1999 y redujo el monto "consumido" de 1998 a $ 294.915,16, lo que no fue aceptado por el Fisco****, el que procedió a ajustar la diferencia como incremento patrimonial no justificado (artículo 18, inciso f], ley 11683).*

Y es precisamente el reconocimiento de que el "consumido" se obtiene por una sustracción aritmética, lo que inhabilita a considerarlo rígidamente inamovible -como hace el Fisco-, visto las falencias que el cálculo presenta en cuanto a su exactitud. En esas condiciones, resulta evidente que aun cuando el organismo oponga reparos, el "consumido" opera como una variable de ajuste patrimonial dentro de ciertos límites.

Tales límites no pueden ser otros que los que surgen del análisis de cada caso particular *traído a resolver, ya que si no es posible justificar un aumento patrimonial a expensas de degradar los montos consumidos de un contribuyente, de forma que no guardan relación con los consumos declarados antes y después del período investigado, es de toda lógica admitir el citado aumento, cuando los consumos previos y los posteriores no aparecen distorsionados respecto de ese período y*

guardan armonía con el patrimonio neto conocido, concediendo así que el invocado error, pudo muy bien haber existido.

En el "sub lite", ***surge del expediente administrativo que****:*

1) ***Los ingresos del apelante por todo concepto, capitalizables y/o consumibles, son: año 1997 $ 3.778.654,91; año 1998 $ 1.260.750,88 y año 1999 $ 1.307.543,77*** *(cfr. DDJJ en act. adm., cpo. ganancias Nº 1, fs. 154, 159 y 160).*

2) ***Los montos consumidos por el apelante en cada año son: 1996 $ 889.508,69; 1997 $ 581.414,42; 1998 $ 294.915,16 y 1999 $ 302.061,47*** *(act. adm. citada, fs. 34).*

3) ***El patrimonio neto del mismo al fin de los mencionados años es: 1996 $ 9.862.068,90; 1997 $ 12.293.760,95; 1998 $ 13.057.618,29 y 1999 $ 13.750.701,27*** *(act. adm. citada, fs. 154 y 160).*

El análisis de esos importes muestra que mientras el patrimonio neto ha ido en constante aumento con relación al año precedente (24,65% en 1997; 6,21% en 1998 y 5,30% en 1999), el monto consumido ha mostrado un comportamiento errático y desparejo*, desvinculado de la tendencia exhibida por el patrimonio. Así, y* ***siempre con relación al año antecedente, en 1997 disminuyó el 34,63%; en 1998, el 49,27% y aumentó en 1999, el 2,42%****.*

La comparación con los ingresos resulta ser más homogénea, pero no incide del mismo modo que con la evolución patrimonial, con la que guarda mayor afinidad. ***Es razonable que el nivel de consumo se encuentre ligado al patrimonio de cada sujeto*** *y no existe contradicción en la causa, de que los consumos declarados, no obstante las variaciones exhibidas, guardan relación con los ingresos de los años comparados.*

Cabe hacer notar que con respecto al año 1998 se han considerado los valores de patrimonio neto y del "consumido" volcados en la declaración rectificativa, ya que en la declaración original de ese año, el primer monto era inferior en $ 100.000*, en tanto el segundo, era superior en igual cifra, según ya se expresó. Ello así, se impone analizar la probanza incorporada al caso.*

VIII. La pericia contable incorporada a fs. 79/89 no resulta útil para resolver la causa, porque tanto al responder los puntos propuestos por el apelante como por la demandada, se detallan los movimientos financieros operados en cuentas del actor y de su esposa, declaradas también por el primero según expresa a fs. 87/88. Asimismo, ***los peritos informan que ambos cónyuges retiraron de Mital SA entre el 27/1/1998 y el 22/12/1998, sumas parciales de dinero en efectivo, las que totalizan $ 133.000*** *(fs. 84 y 86/87), pero el dato carece de eficacia para vincularlo con el tema aquí debatido, ya que por provenir tales retiros de aportes efectuados anteriormente a la misma entidad con carácter de irrevocables, su efecto se manifiesta en el patrimonio del recurrente, y teniendo en cuenta la fungibilidad*

del dinero, sus importes se confunden con los restantes ingresos declarados, impidiendo que puedan ser asignados en exclusividad a la diferencia patrimonial ajustada por el Fisco Nacional.

Además, ***al no ser coincidentes las fechas de los retiros con el fin del año 1998, no es verosímil que tales importes -por su significación- se hayan mantenido en efectivo por un tiempo prolongado****. Ello resulta ser más notorio, al observarse que los demás valores que integran el patrimonio alcanzado por el impuesto sobre los bienes personales, incluida la participación en Mital SA, se mantienen inalterados en la rectificativa con respecto a la declaración primitiva (act. adm. cpo. impto. s/bienes personales, fs. 598 y 232), como bien lo destaca la representación fiscal en su alegato de fs. 109 vta.*

El punto de la pericia solicitado por el organismo recaudador, requiriendo acerca del cumplimiento de la resolución general (AFIP) 151, deviene abstracto e intrascendente para la resolución del presente caso, porque la devolución de aportes a accionistas de sociedades anónimas no encuadra en ninguno de los supuestos a que se refiere el artículo 1 de dicha resolución.

IX. De conformidad con las consideraciones que anteceden, ***se arriba a la conclusión de que el recurrente no ha podido probar que dispusiera al 31/12/1998 de dinero efectivo suficiente para justificar el incremento patrimonial declarado el 25/10/2000 y tampoco puede aceptarse que el mismo provenga de una reducción del monto "consumido" durante el año 1998****, ya que no obstante reconocerse que tal monto se obtiene por diferencia, según lo expresado en el consid. V,* ***lo cierto es que la cifra que por ese concepto el declarante asigna al citado año, es la más baja de todo el período de 4 años analizado y no sigue la tendencia que exhibe en el mismo lapso el patrimonio declarado****.*

Por otra parte, ***si no resulta posible justificar la tenencia de dinero en efectivo al 31/12/1998 en forma fehaciente, no puede admitirse que para ello se apele a la simpleza de trasladar valores de un rubro a otro como si se tratase de fichas de dominó****.*

En tal virtud, ***corresponde resolver que el reclamo efectuado por el organismo fiscal se ajusta a derecho y procede confirmarlo****, lo mismo que los intereses resarcitorios intimados, porque el recurrente no ha demostrado en forma incontrastable haber poseído la suma incorporada a su patrimonio como dinero en efectivo al 31/12/1998.*
(..)
La Dra. Gramajo dijo:
Que adhiere al voto precedente.
Del resultado de la votación que antecede,

SE RESUELVE:

1) ***Confirmar la resolución apelada*** *en cuanto determina el impuesto a las ganancias con más sus intereses resarcitorios*".

==========

CAPITULO 19. PRINCIPALES REGIMENES DE RETENCION Y PERCEPCION DE IMPUEASTO A LAS GANANCIAS

Art. 42 de la LIG.

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

Principales regímenes de retención y de percepción de impuesto a las ganancias.

R.G. 830 Régimen general de retención de impuesto a las ganancias.

R.G. 4.003 Régimen de retención de impuesto a las ganancias. Trabajo en relación de dependencia, jubilaciones y pensiones.

R.G. 739 Beneficiarios del exterior. Retención general de retención.

R.G. 4.227 Beneficiarios del exterior. Régimen de retención sobre renta financiera.

R.G. 2.139 Operaciones de enajenación de inmuebles. Régimen de Retención. Tener en cuenta las aclaraciones establecidas en la R.G. 4.190.

R.G. 4.011 Operaciones con tarjetas de crédito y/o compras. Régimen de retención.

R.G. 2.281 Operaciones de importación de bienes con carácter definitivo. Régimen de percepción.

R.G. 3.819 Servicios en el exterior contratados a través de agencias de viaje o a través de agencias de turismo. Régimen de percepción.

R.G. 2.141 Operaciones de enajenación de inmuebles. Régimen de retención de Impuesto a la transferencia de inmuebles.

==========

CAPITULO 20 IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES

OBJETO

Art. 16 de la ley de impuesto sobre los bienes personales

Se establece un impuesto que se aplicará en todo el territorio de la Nación y que recaerá sobre los **bienes personales existentes al 31 de diciembre de cada año, situados en el país y en el exterior**.

PAGO A CUENTA POR EL TRIBUTO PAGADO EN EL EXTERIOR (ART. 25 ULTIMO PARRAFO)

Los sujetos de este impuesto podrán computar como pago a cuenta las sumas efectivamente pagadas en el exterior por gravámenes similares al presente que consideren como base imponible el patrimonio o los bienes en forma global.

Este crédito solo podrá computarse **hasta el incremento de la obligación fiscal** originado por la incorporación de los bienes situados con carácter permanente en el exterior.

ALICUOTA INCREMENTADA PARA BIENES SITUADOS EN EL EXTERIOR

En caso de que el Poder Ejecutivo Nacional ejerciera la facultad prevista en el segundo párrafo del artículo 25 de la ley (FACULTAD QUE FUE EJERCIDA POR EL DECRETO 99), el cómputo del pago a cuenta procederá, en primer término, contra el impuesto que resulte de acuerdo con las disposiciones del primer párrafo del artículo 25 de la ley (IMPUESTO CON ALICUOTA REDUCIDA PARA BIENES UBICADO EN EL PAIS), y el remanente no computado podrá ser utilizado contra el gravamen determinado por aplicación de las alícuotas diferenciales (IMPUESTO CON ALICUOTA INCREMENTADA PARA BIENES UBICADOS EN EL EXTERIOR).

Es decir que el pago a cuenta por impuestos pagados en el exterior, se imputa en primer lugar contra el impuesto con alícuota reducida, y en segundo lugar contra el impuesto con alícuota incrementada.

SUJETOS

Art. 17 de la ley de impuesto sobre los bienes personales

Son sujetos pasivos del impuesto:

PERSONAS HUMANAS RESIDENTES (POR LOS BIENES DEL PAIS Y POR LOS BIENES DEL EXTERIOR)

a) Las personas físicas RESIDENTES en el país en el país (SEGÚN LA LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS) y las sucesiones indivisas radicadas en el país, **por los bienes situados en el país y en el exterior**.

PERSONAS HUMANAS NO RESIDENTES (SOLAMENTE POR LOS BIENES DEL PAIS)

b) Las personas físicas RESIDENTES en el exterior (SEGÚN LA LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS) y las sucesiones indivisas radicadas en el exterior, **por los bienes situados en el país**.

SUCESIONES INDIVISAS

Las sucesiones indivisas son contribuyentes por los bienes que posean al 31 de diciembre de cada año, siempre que el 31/12 quede comprendido en el lapso transcurrido **entre el fallecimiento del causante y la declaratoria de herederos** o aquella en que se haya declarado válido el testamento que cumpla la misma finalidad.

Art. 3 del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales

Para la determinación del impuesto se considerará a las sucesiones indivisas titulares de los bienes propios del causante y de la mitad de los bienes gananciales de la sociedad conyugal de la que aquél hubiese formado parte al momento de su fallecimiento.

CASO PARTICULAR DE LOS DIPLOMATICOS ARGENTINOS

A los fines de este artículo se considerará que son RESIDENTES del país los agentes diplomáticos y consulares, el personal técnico y administrativo de las respectivas misiones y demás funcionarios públicos de la Nación y los que integran comisiones de las Provincias y Municipalidades que, en ejercicio de sus funciones, se encontraren en el exterior, así como sus familiares que los acompañaren.

CASO PARTICULAR DE LOS DIPLOMATICOS EXTRANJEROS

Art. 10 del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales

Los bienes pertenecientes a los miembros de las misiones diplomáticas y consulares **extranjeras**, así como su personal técnico y administrativo y sus familiares, se encuentran alcanzados por el gravamen en la medida en que no se verifiquen algunas de las condiciones previstas en el inciso a) del artículo 21 de la ley. (BIENES EXENTOS)

Cuando proceda la imposición de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo precedente, las personas de existencia visible RESIDENTES en el exterior que hubieran ingresado al país para desempeñar las funciones a cargo de los miembros y personal contemplados en dicho párrafo, así como sus familiares cuya residencia en el territorio nacional obedezca a la misma causa, se considerarán comprendidos en el inciso b) del artículo 17 de la ley (NO RESIDENTES) y **tributarán exclusivamente sobre sus bienes situados en el país**, en la forma, plazos y

condiciones fijadas para los sujetos pasivos a los que se refiere el inciso a) del art. 17 de la ley (RESIDENTES), sin que les resulte aplicable la limitación establecida en el último párrafo del artículo 1º.

En cambio, las RESIDENTES en el país antes de desempeñar las aludidas funciones y que hubieran sido contratadas en el mismo a esos efectos, así como sus familiares, se considerarán incluidos en el inciso a) del ya citado artículo 17 de la ley (RESIDENTES).

SOCIEDAD CONYUGAL

Art. 18 de la ley de impuesto sobre los bienes personales

"*En el caso de patrimonios pertenecientes a los componentes de la sociedad conyugal, corresponderá atribuir al marido además de los bienes propios, la totalidad de los que revisten el carácter de gananciales, excepto:*

a) Que se trate de bienes adquiridos por la mujer con el producto del ejercicio de su profesión, oficio, empleo, comercio o industria.

b) Que exista separación judicial de bienes.

c) Que la administración de todos los bienes gananciales la tenga la mujer en virtud de una resolución judicial".

Esta norma quedó desactualizada, debería aplicarse el art. 35 de la LIG, que establece que:

"*Art. 35 -* *Corresponde atribuir a cada cónyuge, cualquiera sea el régimen patrimonial al que se someta a la sociedad conyugal, las ganancias provenientes de:*

a) Actividades personales (profesión, oficio, empleo, comercio o industria).

b) Bienes propios.

c) Otros bienes, por la parte o proporción en que hubiere contribuido a su adquisición, o por el cincuenta por ciento (50%) cuando hubiere imposibilidad de determinarla".

Art. 31 del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales

En los casos no expresamente previstos en este decreto reglamentario **se aplicarán supletoriamente las disposiciones legales y reglamentarias del impuesto a las ganancias**.

BIENES EN CONDOMINIO

Art. 5 del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales

En el caso de bienes en condominio, cada condómino incluirá en su declaración, la parte que le corresponde en la titularidad de tales bienes, valuados de acuerdo con las disposiciones de la ley y de este reglamento.

RESIDENCIA (LEY 27.541 CAPÍTULO 5 ART. 30)

El sujeto del impuesto **se regirá por el criterio de residencia** en los términos y condiciones establecidos en los artículos 119 y siguientes de la ley de impuesto a las ganancias, quedando sin efecto el criterio de "domicilio", con **vigencia para el período fiscal 2019**.

SE MODIFICA EL CONCEPTO DE DOMICILIO POR EL DE RESIDENCIA EN EL IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES. DECRETO 99 (ART.13)

Toda referencia que efectúen las normas legales, reglamentarias y complementarias sobre el nexo de vinculación “domicilio” con relación al impuesto sobre los bienes personales, **debe entenderse referida a “residencia”** de conformidad a lo previsto en el artículo 116 y siguientes de la ley de impuesto a las ganancias.

EXENCIONES

Art. 21 de la ley de impuesto sobre los bienes personales

Estan exentos del impuesto:

LOS BIENES PERTENECIENTES A MIEMBROS DE MISIONES DIPLOMATICAS EXTRANJERAS

a) Los bienes pertenecientes a los miembros de las misiones diplomáticas y consulares extranjeras, así como su personal administrativo y técnico y familiares, en la medida y con las limitaciones que establezcan los convenios internacionales aplicables.

En su defecto, la exención será procedente, en la misma medida y limitaciones, sólo a condición de reciprocidad;

Art. 10 del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales

Los bienes pertenecientes a los miembros de las misiones diplomáticas y consulares extranjeras, así como su personal técnico y administrativo y sus familiares, **se encuentran alcanzados por el impuesto sobre los bienes personales** en la medida en que no se verifiquen algunas de las condiciones previstas en el inciso a) del artículo 21 de la ley.

Cuando proceda la imposición de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo precedente, las personas de existencia visible domiciliadas en el exterior que hubieran ingresado al país para desempeñar las funciones a cargo de los miembros y personal contemplados en dicho párrafo, así como sus familiares cuya residencia en el territorio nacional obedezca a la misma causa, **se considerarán comprendidos en el inciso b) del artículo 17 de la ley y tributarán exclusivamente sobre sus bienes situados en el país**, **en la forma, plazos y condiciones fijadas para los sujetos pasivos a los que se refiere el inciso a) del artículo 17 de la ley**, sin que les resulte aplicable la limitación establecida en el último párrafo del artículo 1º.

En cambio, las domiciliadas en el país antes de desempeñar las aludidas funciones y que hubieran sido contratadas en el mismo a esos efectos, así como sus familiares, se considerarán incluidos en el inciso a) del ya citado artículo 17 de la ley.

LAS CUENTAS DE CAPITALIZACION DE LA LEY 24.241 Y DE PLANES DE SEGURO DE RETIRO PRIVADOS

b) Las cuentas de capitalización comprendidas en el régimen de capitalización previsto en el Título III de la **ley 24241** y las cuentas individuales correspondientes a los **planes de seguro de retiro privados** administrados por entidades sujetas al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación, dependiente de la Subsecretaría de Bancos y Seguros de la Secretaría de Política Económica del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos;

LAS CUOTAS SOCIALES DE COOPERATIVAS

c) Las cuotas sociales de las cooperativas;

LOS BIENES INMATERIALES

d) Los bienes inmateriales (llaves, marcas, patentes, derechos de concesión y otros bienes similares);

Art. 11 del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales

La exención prevista en el inciso d) del artículo 21 de la ley comprende a todos los bienes inmateriales a que se refiere el inciso m) de su artículo 19, **situados en el país o en el exterior**.

Recordemos lo establecido en el **inciso m) del art. 19**:

Los derechos de propiedad científica, literaria o artística, los de marcas de fábrica o de comercio y similares, las patentes, dibujos, modelos y diseños reservados y restantes de la propiedad industrial o inmaterial, así como los derivados de éstos y las licencias respectivas, cuando el titular del derecho o licencia, en su caso, estuviere domiciliado en el país al 31 de diciembre de cada año.

LOS BIENES AMPARADOS POR LA LEY 19.640

e) Los bienes amparados por las franquicias de la ley 19640;

LOS INMUEBLES RURALES

f) **Los inmuebles rurales** cuyos titulares sean personas humanas y sucesiones indivisas, **cualquiera sea su destino o afectación**;

VIGENCIA: según ley 27.480, a partir del período fiscal 2019.

Inmueble rural afectado a explotación unipersonal agropecuaria.

Por los períodos fiscales 2018 y anteriores, tener en cuenta:

"Gaviglio Hilario José" de la CSJN de fecha 08/03/2016. (INMUEBLE RURAL EXENTO).

"Gaviglio Hilario José" de la sala "IV" de la CNACAF de fecha 02.07.2015. (INMUEBLE RURAL EXENTO).

"Gaviglio Hilario José" de la sala "C" del TFN de fecha 18.03.2013. **La sala "C" cambia de opinión.** (INMUEBLE RURAL EXENTO voto de Adorno Urresti adhiere).

"Molaro José Luis" de la sala "A" del TFN de fecha 17.05.2012. (INMUEBLE RURAL EXENTO).

"Gonzalez Camilo" de la sala "C" del TFN de fecha 14.04.09. (INMUEBLE RURAL GRAVADO voto de Vichi adhieren Adorno y Urresti).

Nota Externa 5/2006 (B.O.22.11.2006). El fisco cambia de opinión.

Dictamen (DAT) 7/2002 de fecha 28.12.2001.

LOS TITULOS PUBLIDOS DEL ESTADO NACIONAL PROVINCIAL O MUNICIPAL

g) Los títulos, bonos y demás títulos valores **emitidos por la Nación, las Provincias, las Municipalidades y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires**

Y los **certificados de depósitos reprogramados (CEDROS)**;

Caso particular de las “LECAB” y “NOVAC”

Comunicado de prensa de la AFIP:

“*La AFIP estableció que las operaciones con Letras y Notas del Banco Central (LEBACs y NOBACs)* ***no están alcanzadas por los impuestos a las Ganancias y sobre los Bienes Personales****, tanto para personas físicas como sucesiones indivisas.*

La normativa vigente establece que, para personas físicas, tanto ***la tenencia*** *como el rendimiento de* ***los títulos públicos están exentos del pago*** *de Ganancias y* ***Bienes Personales****.*

En tal sentido, ***AFIP considera a las LEBACs y NOBACs como títulos públicos****.*

Las LEBACs y NOBACs son instrumentos de regulación monetaria emitidos por el Banco Central (BCRA)”.

Opinión del BCRA:

El BCRA en respuesta al CPCECABA, había determinado que las “LEBAC” y las “NOVAC” no eran títulos públicos, aclarando que las conclusiones a las que había arribado, se circunscribían exclusivamente a los aspectos jurídicos involucrados en la materia, sin que se haya abordado aspectos impositivos y tributarios, los que resultan de exclusiva competencia de la AFIP.

LOS DEPOSITOS EN ENTIDADES FINANCIERAS DEL PAIS

h) Los depósitos **en moneda argentina y extranjera** efectuados en las instituciones comprendidas en el régimen de la ley 21526, **a plazo fijo, en caja de ahorro, en cuentas especiales de ahorro** o en otras formas de captación de fondos de acuerdo con lo que determine el BANCO CENTRAL DE LA REPÚBLICA ARGENTINA;

Art. 34 del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales

TRATAMIENTO DE LAS CUENTAS CORRIENTES

Las otras formas de captación de fondos a que se refiere el inciso c) del artículo 21 del Título VI de la ley 23966, vigente hasta el 31 de diciembre de 1994, **no comprenden a las cuentas corrientes**. (HOY INCISO H)

OBLIGACIONES NEGOCIABLES

Art. 21.1 de la ley de impuesto sobre los bienes personales

La exención dispuesta para las obligaciones negociables en la ley 23.576, **no resulta de aplicación en el impuesto sobre los bienes personales**, cuando la adquisición o incorporación al patrimonio de los referidos bienes se hubiere verificado con posterioridad a la entrada en vigencia de la ley 24468.

Se faculta al Poder Ejecutivo nacional a derogar las exenciones comprendidas en los incisos g) y h) del artículo 21, cuando estime que han desaparecido las causas que las generaron.

BIENES SITUADOS EN EL PAIS

Art. 19 de la ley de impuesto sobre los bienes personales

Se consideran situados en el país:

a) Los inmuebles ubicados en el país.

Art. 16 del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales

USUFRUCTO GRATUITO DE INMUEBLES

En los casos de usufructos constituidos por contrato gratuito, contemplados en el artículo 2814 del Código Civil, **el usufructuario deberá computar el valor total del inmueble**.

CESION DE NUDA PROPIEDAD ONEROSA CON RESERVA DE USUFRUCTO

En la cesión de la nuda propiedad de un inmueble por contrato oneroso con reserva del usufructo, se considerarán titulares por mitades a los nudos propietarios y a los usufructuarios.

b) Los derechos reales constituidos sobre bienes situados en el país.

c) Las naves y aeronaves de matrícula nacional.

d) Los automotores patentados o registrados en el país.

e) Los bienes muebles registrados en el país.

f) Los bienes muebles del hogar o de residencias transitorias cuando el hogar o residencia estuvieran situados en el país.

g) Los bienes personales del contribuyente, cuando tuviera su domicilio en el país, o se encontrara en el país.

h) Los demás bienes muebles y semovientes que se encontraren en el país al 31 de diciembre de cada año, aunque su situación no revistiera carácter permanente, siempre que por este artículo no correspondiere otro tratamiento.

i) El dinero y los depósitos en dinero que se hallaren en el país al 31 de diciembre de cada año.

Art. 9 del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales

En el caso de **depósitos en instituciones bancarias del exterior** originados en remesas efectuadas desde el país, a que se refiere el inciso g) del artículo 20 de la ley,

el excedente del saldo promedio previsto en dicha norma o el saldo total cuando el plazo del depósito sea inferior a 30 (treinta) días, **deberá considerarse comprendido en el inciso i) de su artículo 19**.

j) Los títulos, las acciones, cuotas o participaciones sociales y otros títulos valores representativos de capital social o equivalente, **emitidos por entes públicos o privados, cuando esos entes tuvieran domicilio en el país**.

k) Los patrimonios de empresas o explotaciones unipersonales ubicadas en el país.

l) Los créditos, incluidas **las obligaciones negociables previstas en la ley 23576** y los debentures -con excepción de los que cuenten con garantía real, en cuyo caso estará a lo dispuesto en el inc. b)- **cuando el domicilio real del deudor esté ubicado en el país**.

Art. 7 del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales

ANTICIPOS RETENCIONES Y PERCEPCIONES DE IMPUESTOS

Los anticipos, retenciones, percepciones y pagos a cuenta de IMPUESTOS, **se computarán como crédito sólo en la medida en que excedan el monto del respectivo tributo**, determinado por el ejercicio fiscal que se liquida.

Art. 6 del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales

IMPORTES FACTURADOS Y NO COBRADOS (sistema de lo percibido en el impuesto a las ganancias)

Se consideran como créditos, los importes pendientes de cobro configurados por rentas que deben ser imputadas por el sistema de lo percibido en la liquidación del impuesto a las ganancias.

PLANES DE SEGURO DE RETIRO PRIVADO

A los fines de la determinación del impuesto, **no se considerarán como créditos** las cuentas individuales pertenecientes a los planes de seguro de retiro privados administrados por entidades sujetas al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación.

m) Los derechos de propiedad científica, literaria o artística, los de marcas de fábrica o de comercio y similares, las patentes, dibujos, modelos y diseños reservados y restantes de la propiedad industrial o inmaterial, así como los derivados de éstos y las licencias respectivas, **cuando el titular del derecho o licencia**, en su caso, **estuviere domiciliado en el país al 31 de diciembre** de cada año.

BIENES SITUADOS EN EL EXTERIOR

Art. 20 de la ley de impuesto sobre los bienes personales

Se entenderán como bienes situados en el exterior:

a) Los bienes inmuebles situados fuera del territorio del país.

b) Los derechos reales constituidos sobre bienes situados en el exterior.

c) Las naves y aeronaves de matrícula extranjera.

d) Los automotores patentados o registrados en el exterior.

e) Los bienes muebles y los semovientes situados fuera del territorio del país.

Respecto de los retirados o transferidos del país por los sujetos mencionados en el inciso b) del artículo 17 (NO RESIDENTES), se presumirá que no se encuentran situados en el país cuando hayan permanecido en el exterior por un lapso igual o superior a 6 (seis) meses en forma continuada con anterioridad al 31 de diciembre de cada año.

Art. 8 del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales

EXISTENCIA DE MONEDA EXTRANJERA

Lo dispuesto en el inciso e) del artículo 20 de la ley incluye la existencia de moneda extranjera situada en el exterior, siendo de aplicación lo previsto en el segundo párrafo de la citada norma.

f) Los títulos y acciones emitidos por entidades del exterior y las cuotas o participaciones sociales, incluidas las empresas unipersonales, y otros títulos

valores representativos del capital social o equivalente **de entidades constituidas o ubicadas en el exterior**.

g) Los depósitos en instituciones bancarias del exterior.

A estos efectos se entenderá como situados en el exterior a los depósitos que permanezcan por más de 30 (treinta) días en el exterior en el transcurso del año calendario.

Para determinar el monto de tales depósitos deberá promediarse el saldo acreedor diario de cada una de las cuentas.

Art. 9 del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales

En el caso de **depósitos en instituciones bancarias del exterior** originados en remesas efectuadas desde el país, a que se refiere el inciso g) del artículo 20 de la ley,

el excedente del saldo promedio previsto en dicha norma o el saldo total cuando el plazo del depósito sea inferior a 30 (treinta) días, **deberá considerarse comprendido en el inciso i) de su artículo 19**.

h) Los debentures emitidos por entidades o sociedades domiciliadas en el exterior.

i) Los créditos cuyos deudores se domicilien en el extranjero excepto que deban ser considerados como radicados en el país por aplicación del inciso b) de este artículo. Cuando los créditos respondan a saldos de precio por la transferencia a título oneroso de bienes situados en el país al momento de la enajenación o sean consecuencia de actividades desarrolladas en el país, se entenderá que se encuentran con carácter permanente en el exterior cuando hayan permanecido allí más de 6 (seis) meses computados desde la fecha en que se hubieren hecho exigibles hasta el 31 de diciembre de cada año.

VALUACION DE BIENES SITUADOS EN EL PAIS

Art. 22 de la ley de impuesto sobre los bienes personales

Valuacion de bienes situados en el país

INMUEBLES

a) Inmuebles:

1. Inmuebles adquiridos:

Al costo de adquisición o valor a la fecha de ingreso al patrimonio, se le aplicará el índice de actualización mencionado en el artículo 27 (ART. 39 LEY 24.073) referido a la fecha de adquisición o de ingreso al patrimonio, que indique la tabla elaborada por la Dirección General Impositiva para el mes de diciembre de cada año.

"*Ley 24.073 Art. 39* *- A los fines de las actualizaciones de valores previstas en la ley 11683,* ***y en las normas de los tributos*** *regidos por la misma, no alcanzadas 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. En idéntico sentido se procederá respecto de las actualizaciones previstas en el Código Aduanero (L. 22415 y modif.).*

El Poder Ejecutivo Nacional en oportunidad de proceder al ordenamiento de las citadas disposiciones deberá efectuar las adecuaciones de texto pertinentes en virtud de lo establecido en el párrafo anterior".

2. Inmuebles construidos:

Al valor del terreno, determinado de acuerdo con lo dispuesto en el apartado anterior, se le adicionará el costo de construcción, al que se le aplicará el índice de actualización mencionado en el artículo 27 (ART. 39 LEY 24.073) referido a la fecha de finalización de la construcción, que indique la tabla elaborada por la Dirección General Impositiva para el mes de diciembre de cada año.

El costo de construcción se determinará actualizando mediante el citado índice, cada una de las sumas invertidas desde la fecha de cada inversión hasta la fecha de finalización de la construcción.

3. Obras en construcción:

Al valor del terreno determinado de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1 se le adicionará el importe que resulte de actualizar cada una de las sumas invertidas, mediante el índice citado en los puntos anteriores, desde la fecha de cada inversión hasta el 31 de diciembre de cada año.

4. Mejoras:

Su valor se determinará de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 2 y 3 para las obras construidas o en construcción, según corresponda.

AMORTIZACIONES. 2% ANUAL. (ART. 22 INCISO A) 2º PARRAFO DE LA LEY)

Cuando se trate de inmuebles con edificios, construcciones o mejoras, al valor atribuible a los mismos, determinado de acuerdo con los apartados 1, 2 y 4, **se le**

detraerá el importe que resulte de aplicar a dicho valor el 2% (dos por ciento) anual en concepto de amortización.

A los efectos de la aplicación de lo dispuesto precedentemente, en el caso de inmuebles adquiridos, la proporción del valor actualizado atribuible al edificio, construcciones o mejoras, se establecerá teniendo en cuenta la relación existente entre el valor de dichos conceptos y el de la tierra según el avalúo fiscal vigente a la fecha de adquisición.

En su defecto, el contribuyente deberá justipreciar la parte del valor de costo atribuible a cada uno de los conceptos mencionados.

VALOR MINIMO DE LOS INMUEBLES (ART. 22 INCISO A) 3º PARRAFO DE LA LEY)

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 (2)**- fijada a los efectos del pago de los impuestos inmobiliarios o tributos similares **o al valor fiscal al 31 de diciembre de cada año**, adoptados de conformidad con el procedimiento y la metodología que a tal fin establezca el organismo federal constituido a esos efectos. (LA LEY NO DICE DE AMBOS EL MAYOR SI LO DICE EL ART. 14 DEL D.R.)

Este 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.

El valor establecido para los inmuebles según las normas contenidas en los apartados 1 a 4 del primer párrafo de este inciso, deberá únicamente incluir el atribuible a aquellos edificios, construcciones o mejoras que hayan sido tomados en consideración para determinar la aludida base imponible.

Aquellos no tomados en cuenta para dicha determinación, deberán computarse al valor establecido según los mencionados apartados.

(2) VIGENCIA El art. 5 2º párrafo de la ley 27.480, determina la vigencia respecto de la modificación en la valuación de inmuebles establecida por aplicación del art. 2 de la ley 27.480:

"*Lo previsto en el artículo 2 surtirá efecto a partir del primer período fiscal inmediato siguiente al de la determinación de los procedimientos y metodologías en materia de valuaciones fiscales por parte del organismo federal al que se refiere el inciso p) del punto II del Anexo de la ley 27.429.*

A partir del período fiscal 2018 y hasta que ello ocurra*, en el tercer párrafo del inciso a) del artículo 22 del Título VI de la ley 23966 de impuesto sobre los bienes personales, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, la expresión "-vigente al*

31 de diciembre del año por el que se liquida el presente gravamen-", ***quedará sustituida por "-vigente al 31 de diciembre de 2017, el que se actualizará teniendo en cuenta la variación del Índice de Precios al Consumidor nivel general (IPC)****, que suministre el Instituto Nacional de Estadística y Censos, operada* ***desde esa fecha hasta el 31 de diciembre del ejercicio fiscal de que se trate-****".*"

Por lo tanto, en el periodo fiscal 2019 para valuar los inmuebles situados en el país, se debe tomar la base imponible o la valuación fiscal al 31/12/2017 y ajustarla por IPC hasta el 31/12/2019.

Art. 14 del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales

COSTO IMPOSITIVO O BASE IMPONIBLE DE AMBOS EL MAYOR

Se deberá tomar para cada uno de los inmuebles, el valor determinado de acuerdo con las normas contenidas en el primero y segundo párrafos del inciso a), del art. 22 de la ley (ES DECIR EL COSTO IMPOSITIVO: VALOR RESIDUAL IMPOSITIVO) o **el de la base imponible fijada al 31 de diciembre** del año por el que se liquida el gravamen a los efectos del pago de los impuestos inmobiliarios o tributos similares, **el que sea mayor**.

El valor establecido para los inmuebles según lo dispuesto en los párrafos mencionados, al solo efecto de esta comparación, deberá únicamente incluir el atribuible a aquellos edificios, construcciones o mejoras que hayan sido tomados en consideración para determinar dicha base imponible.

Aquellos no tomados en cuenta para la aludida determinación, deberán computarse al valor establecido según los mencionados párrafos.

INMUEBLES DESTINADOS A CASA HABITACION. DEDUCCION DE LAS DEUDAS. (ART. 22 INCISO A) 4º PARRAFO DE LA LEY)

De tratarse de **inmuebles destinados a casa-habitación** del contribuyente, o del causante en el caso de sucesiones indivisas, del valor determinado de conformidad a las disposiciones de este inciso **podrá deducirse el importe adeudado al 31 de diciembre de cada año en concepto de créditos que hubieren sido otorgados para la compra o construcción de dichos inmuebles o para la realización de mejoras en los mismos**.

Art. 15 del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales

El importe a deducir en concepto de créditos que hubieren sido otorgados para la compra o construcción de inmuebles destinados a casa-habitación o para la realización de mejoras en los mismos, incluidos los saldos impagos del precio pactado por la compra, construcción o mejora de la vivienda, **será el adeudado al 31 de diciembre de cada año**.

CESION GRATUITA DE NUDA PROPIEDAD CON RESERVA DE USUFRUCTO (ART. 22 INCISO A) 5º PARRAFO DE LA LEY)

En los supuestos de **cesión gratuita de la nuda propiedad con reserva del usufructo**, **el cedente deberá computar**, cuando corresponda a los fines de este impuesto, **el valor total del inmueble**, determinado de acuerdo con las normas de este inciso.

CESION ONEROSA DE NUDA PROPIEDAD CON RESERVA DE USUFRUCTO (ART. 22 INCISO A) 5º PARRAFO DE LA LEY)

En los casos de cesión de la nuda propiedad de un inmueble por contrato oneroso con reserva de usufructo **se considerarán titulares por mitades a los nudos propietarios y a los usufructuarios**.

Art. 17 del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales

VALOR DE PLAZA DE LOS INMUEBLES (valor de venta del inmueble)

A los fines de la valuación de los bienes, dispuesta en el inciso a) del artículo 22 de la ley, **cuando pueda probarse en forma fehaciente que el valor de plaza de los inmuebles al 31 de diciembre del período que se liquida es inferior al importe determinado de conformidad a lo establecido en la mencionada norma legal**, **podrá tomarse el valor de plaza**, sobre la base que surja de la respectiva documentación probatoria.

Habiéndose hecho uso de la opción deberá informarse a la DGI el procedimiento utilizado para la determinación de la valuación en oportunidad de la presentación de la declaración jurada correspondiente al período fiscal en el cual se hubiera practicado la misma.

A los efectos de lo dispuesto en este artículo, **se entenderá que constituye valor de plaza el precio que se obtendría en el mercado en caso de venta del bien que se valúa, en condiciones normales de venta**.

Art. 12 del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales

POSECION O ESCRITURA

A los efectos de la valuación de los inmuebles se entenderá que los mismos integran el patrimonio a condición de que al 31 de diciembre del período fiscal por el cual se liquida el gravamen se tenga su **posesión o se haya efectuado su escrituración**.

CONSTRUCCIONES INEXISTENTES AL 31/12

En el caso de construcciones, edificios o mejoras cuyo valor esté comprendido en el costo de adquisición o construcción, o en su caso, valor de ingreso al patrimonio,

y que **por cualquier causa no existieran al 31 de diciembre** del período fiscal por el cual se liquida el gravamen, **se admitirá la deducción de los importes** correspondientes, según justiprecio efectuado por el contribuyente.

AMORTIZACION (TRIMESTRE DE ALTA)

La amortización del 2% (dos por ciento) anual que establece el segundo párrafo del inciso a) del artículo 22 de la ley **se computará desde el inicio del trimestre calendario en el que se haya producido su adquisición**, ingreso al patrimonio o finalización de la construcción, según corresponda.

PORCENTAJE DE TERRENO Y PORCENTAJE CONSTRUCCION (AVALUO FISCAL O JUSTIPRECIO)

En el caso en que el valor de los edificios, construcciones o mejoras amortizables, estuviera comprendido en el costo de adquisición o valor de ingreso al patrimonio, el importe atribuible a los mismos se establecerá teniendo en cuenta la relación existente entre el valor de dichos conceptos y el de la tierra según el avalúo fiscal vigente a la fecha de adquisición o de ingreso al patrimonio o, en su defecto, según el justiprecio que efectúe el contribuyente.

VALUACION DE INMUEBLES UBICADOS EN LA “CABA”

El Dictamen (DI ALIR) 1/2018 de fecha 08.05.2018, se refiere a la valuación de los inmuebles ubicados en “CABA”.

“*Puntualmente, solicita opinión con relación a:*

a) cuál es el valor que corresponde considerar a los fines de la liquidación y determinación del citado impuesto, en los términos del tercer párrafo del inciso a) del artículo 22 de la ley del tributo, respecto de los ***inmuebles ubicados en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires****; (..)*”

Conclusión del dictamen:

“*6.- En virtud del análisis expuesto, este servicio jurídico considera que, atendiendo al texto legal que rige el caso, a la voluntad del legislador plasmada en la respectiva disposición legislativa y a una exégesis armónica de la norma que se analiza con el resto del ordenamiento jurídico aplicable -nacional y local-,* ***el importe de la Valuación Fiscal Homogénea es el que corresponde considerar como base imponible o valor fiscal de los inmuebles ubicados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires****, a los fines de establecer las valuaciones de tales bienes para la liquidación y determinación del impuesto sobre los bienes personales, en los términos del tercer párrafo del inciso a) del artículo 22 de la ley del tributo*”. (Y NO LA VFH MULTIPLICADA POR 4 -VFH multiplicada por el coeficiente USC-)

AUTOMOTORES

b) Automotores, aeronaves, naves, yates y similares:

Al costo de adquisición o construcción o valor de ingreso al patrimonio, se le aplicará el índice de actualización mencionado en el artículo 27 (ART. 39 LEY 24.073) referido a la fecha de la adquisición, construcción o de ingreso al patrimonio, que indique la tabla elaborada por la Dirección General Impositiva.

AMORTIZACIONES

Al valor así obtenido se le restará el importe que resulte de aplicar el coeficiente anual de amortización que para cada tipo de bienes fije el reglamento o la Dirección General Impositiva, correspondiente a los años de vida útil transcurridos desde la fecha de adquisición, finalización de la construcción o de ingreso al patrimonio, hasta el año, inclusive, por el cual se liquida el gravamen.

Art. 18 del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales

El coeficiente anual de amortización a que se refiere el inciso b) del artículo 22 de la ley, se establecerá en función del número de años a que alcanza la vida útil probable de los respectivos bienes.

Dicho coeficiente se multiplicará por los años transcurridos desde la fecha de adquisición, finalización de la construcción o de ingreso al patrimonio, hasta el año inclusive por el que se liquida el gravamen, computando las fracciones como año completo.

El coeficiente resultante se aplicará al costo actualizado del bien y el resultado se deducirá de dicho costo para determinar el valor computable.

VALOR MINIMO DE LOS AUTOMOTORES

En el caso de automotores, el valor a consignar al 31 de diciembre de cada año, **no podrá ser inferior al indicado en la tabla de valores de referencia** de los automotores, motovehículos y maquinaria agrícola, vial e industrial, que elabora la **Dirección Nacional de los Registros Nacionales de la Propiedad del Automotor y de Créditos Prendarios**, a los fines del cálculo de los aranceles que perciben los registros seccionales por los trámites de transferencia e inscripción inicial de dichos bienes vigente al 31 de diciembre de cada año.

Art. 18 del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales

EL VALOR DE TABLA SE APLICA DURANTE LA VIDA UTIL DEL BIEN

Tratándose de automotores será aplicable lo dispuesto en el segundo párrafo del inciso b) del artículo 22 de la ley **exclusivamente durante la vida útil de dichos bienes**.

EL VALOR DE TABLA SE APLICA EN EL 5º AÑO Y ULTIMO DE VIDA UTIL DE LOS AUTOMOTORES

El Dictamen (DI ALIR) 1/2018 de fecha 08.05.2018. se refiere hasta que período fiscal se debe comparar con los valores mínimos de TABLA.

"*Puntualmente, solicita opinión con relación a:*

(..)

b) ***en qué períodos fiscales deben*** *los responsables titulares de automotores* ***efectuar la comparación*** *del importe de dichos activos, obtenido conforme lo establecido en el primer párrafo del inciso b) del artículo 22 de la ley del gravamen,* ***con los valores establecidos por este Organismo, a los efectos de tomar el mayor de ambos***". (HOY tabla de valores de referencia de los automotores, motovehículos y maquinaria agrícola, vial e industrial, que elabora la Dirección Nacional de los Registros Nacionales de la Propiedad del Automotor y de Créditos Prendarios).

Conclusión del dictamen:

"*En tal inteligencia, corresponde remarcar que la inquietud formulada en el sub examine no se vincula -como en el precedente citado- con la adecuada determinación del término de vida útil consignado por el contribuyente, sino que lo que se plantea es si,* ***en la hipótesis de que un contribuyente considerara un período de vida útil de cinco (5) años respecto de su automóvil, la comparación normada en el segundo párrafo del inciso b) del precitado artículo procede hasta el quinto año inclusive*** *o si en este último año -por considerar que el bien se encuentra totalmente amortizado- no debe efectuarse dicha comparación*".

Como se puede ver la AFIP entiende que, en el caso de un automóvil con una vida útil de 5 años, en el quinto año en el cual el automóvil está totalmente amortizado debe efectuarse la comparación con el valor de tabla.

<u>DEPOSITOS Y CREDITOS EN MONEDA EXTRANJERA; Y TENENCIA DE MONEDA EXTRANJERA</u>

c) Los depósitos y créditos en moneda extranjera y las existencias de la misma: de acuerdo con el **último valor de cotización -tipo comprador- del Banco de la Nación Argentina al 31 de diciembre** de cada año, incluyendo el importe de los intereses que se hubieran devengado a dicha fecha.

DEPOSITOS Y CREDITOS EN MONEDA NACIONAL; Y TENENCIA DE MONEDA NACIONAL

d) Los depósitos y créditos en moneda argentina y las existencias de la misma: por su valor al 31 de diciembre de cada año el que incluirá el importe de las actualizaciones legales, pactadas o fijadas judicialmente, devengadas hasta el 1 de abril de 1991, y el de los intereses que se hubieran devengado hasta la primera de las fechas mencionadas.

PRESTAMOS GARANTIZADOS (DECRETO 1387/2001)

d.1) Cuando se trate de préstamos garantizados, originados en la conversión de la Deuda Pública Nacional o provincial, prevista en el Título II del decreto 1387 del 1 de noviembre de 2001, comprendidos en los incisos c) y d) precedentes, se computarán al cincuenta por ciento (50%) de su valor nominal.

OBJETOS DE ARTE

e) Objetos de arte, objetos para colección y antigüedades que se clasifican en el Capítulo 99 de la Nomenclatura del Consejo de Cooperación Aduanera, objetos de adorno y uso personal y servicios de mesa en cuya confección se hubiera utilizado preponderantemente metales preciosos, perlas y/o piedras preciosas: **por su valor de adquisición, construcción o ingreso al patrimonio**, al que se le aplicará el índice de actualización, mencionado en el artículo 27 (ART. 39 LEY 24.073) referido a la fecha de adquisición, construcción o de ingreso al patrimonio, que indique la tabla elaborada por la Dirección General Impositiva para el mes de diciembre de cada año.

OTROS BIENES

f) Otros bienes no comprendidos en el inciso siguiente:

Por su costo de adquisición, construcción o valor a la fecha de ingreso al patrimonio actualizado por aplicación del índice mencionado en el artículo 27 (ART. 39 LEY 24.073) referido a la fecha de adquisición, construcción o de ingreso al patrimonio que indique la tabla elaborada por la Dirección General Impositiva para el mes de diciembre de cada año.

BIENES DEL HOGAR (PRESUNCION 5%)

g) Objetos personales y del hogar, con exclusión de los enunciados en el inciso e):

Por su valor de costo.

El monto a consignar por los bienes comprendidos en este inciso **no podrá ser inferior al que resulte de aplicar el cinco por ciento (5%) sobre la suma del valor total de los bienes gravados situados en el país y el valor de los**

inmuebles situados en el exterior sin deducir de la base de cálculo el monto previsto en el artículo 24 de la presente ley (MNI $ 2.000.000).

A los fines de la determinación de la base para el cálculo del monto mínimo previsto en el párrafo anterior, no deberá considerarse el valor, real o presunto, de los bienes que deban incluirse en este inciso.

A tal efecto, tampoco deberá considerarse el monto de los bienes alcanzados por el pago único y definitivo establecido en el artículo 25.1 (ACCIONES Y PARTICIPACIONES).

Art. 19 del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales

BASE IMPONIBLE PARA LA APLICACIÓN DE LA PRESUNCION DEL 5%

A los fines de la determinación del monto mínimo previsto en el inciso g) del artículo 22 de la ley, **no deberá considerarse la suma, real o presunta**, de los bienes que deban incluirse en dicho inciso, **ni el importe de los bienes exentos comprendidos en su artículo 21**.

A tal efecto, tampoco deberá considerarse el monto de las acciones y participaciones en el capital de cualquier tipo de sociedades regidas por la ley 19550, alcanzadas por el pago único y definitivo establecido en el artículo 25.1 de la ley.

TITULOS PUBLICOS

h) Los títulos públicos y demás títulos valores, **excepto acciones** de sociedades anónimas y en comandita -incluidos los emitidos en moneda extranjera- que se **coticen en bolsas y mercados**:

Al **último valor de cotización al 31 de diciembre de cada año**

O **último valor de mercado** del 31 de diciembre de cada año en el supuesto de **cuotas partes de fondos comunes de inversión.**

Los que no coticen en bolsa se valuarán por su costo, incrementado de corresponder, en el importe de los intereses, actualizaciones y diferencias de cambio que se hubieran devengado a la fecha indicada.

ACCIONES

Cuando se trate de acciones se imputarán al **valor patrimonial proporcional que surja del último balance cerrado al 31 de diciembre** del ejercicio que se liquida.

La reglamentación fijará la forma de computar los aumentos y/o disminuciones de capital que se hubieran producido entre la fecha de cierre de la sociedad emisora y el 31 de diciembre del año respectivo.

CUOTAS DE COOPERATIVAS

Cuando se trate de cuotas sociales de cooperativas:

A su valor nominal de acuerdo a lo establecido en el artículo 36 (1) de la ley 20337.

(1) **Ley 20.337 "Art. 36** - Irrepartibilidad de las reservas. En caso de retiro, exclusión o disolución, los asociados sólo tienen derecho a que se les reembolse el valor nominal de sus cuotas sociales integradas, deducidas las pérdidas que proporcionalmente les correspondiera soportar"

Art. 20 del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales

VALUACION DE EMPRESAS O EXPLOTACIONES UNIPERSONALES

La valuación de la titularidad en **empresas o explotaciones unipersonales**, se determinará en función del capital de las mismas que surja de la **diferencia entre el activo y el pasivo al 31 de diciembre** del año respectivo, disminuido en el monto de las acciones y participaciones en el capital de cualquier tipo de sociedades regidas por la ley 19550, efectivamente afectadas a la empresa o explotación, alcanzadas por el pago único y definitivo establecido en el artículo 25.1 de la ley.

Al valor así determinado se le sumará o restará, respectivamente, el saldo acreedor o deudor de la cuenta particular del titular al 31 de diciembre del año por el que se efectúe la liquidación del gravamen, sin considerar los créditos provenientes de la acreditación de utilidades que hubieran sido tenidas en cuenta para la determinación del valor de la titularidad a la fecha de cierre del ejercicio considerado, ni los saldos provenientes de operaciones efectuadas con la empresa o explotación en condiciones similares a las que pudiesen pactarse entre partes independientes, debiendo considerarse estos últimos como créditos o deudas, según corresponda.

Los titulares de empresas o explotaciones unipersonales, que confeccionen balances en forma comercial, computarán como aumentos los aportes de capital que realicen entre la fecha de cierre del ejercicio comercial y el 31 de diciembre del período fiscal que se liquida, y como disminuciones los retiros de utilidades que efectúen en el mismo lapso, cualquiera fuera el ejercicio comercial en el que se hubieren generado.

VALUACION DE UTE, ACE, etc.

Por su parte, las participaciones en uniones transitorias de empresas, agrupamientos de colaboración empresaria, consorcios, asociaciones sin existencia legal como personas jurídicas, agrupamientos no societarios o cualquier ente

individual o colectivo deberán valuarse teniendo en cuenta la parte proindivisa que cada partícipe posea en los activos destinados a dichos fines, valuados, de acuerdo con las disposiciones de la ley del impuesto a la ganancia mínima presunta.

Art. 24 del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales

CUANDO AL PASIVO RESULTE MAYOR AL ACTIVO SE DECLARA VALOR "CERO"

Cuando por aplicación de las normas de valuación precedentes, **el pasivo resulte mayor al activo**, a los efectos de la determinación del impuesto **no deberá computarse importe alguno** en concepto de participaciones en el capital de cualquier tipo de sociedades o titularidad del capital de empresas o explotaciones unipersonales.

Art. 21 del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales

SUJETOS QUE NO TIENEN LA OBLIGACION DE TENER CONTABILIDAD

Cuando las sociedades, empresas o explotaciones no estén obligadas a contabilizar sus operaciones, el ejercicio comercial coincidirá con el año fiscal.

En el caso de sociedades, empresas o explotaciones, a las que la AFIP, en uso de las facultades que le confiere el inciso a), del artículo 18 de la ley de impuesto a las ganancias, hubiere determinado una fecha de cierre distinta al año fiscal, los titulares de sociedades, explotaciones unipersonales y los citados en el artículo art. 20.2, deberán considerar lo indicado en los artículos precedentes respecto de los aumentos o disminuciones de capital.

Art. 22 del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales

VALUACION DEL ACTIVO SEGÚN LA LEY DE IGMP

El capital (activo menos pasivo) que debe considerarse a los efectos de determinar la titularidad o, en su caso, el pago único y definitivo, correspondientes a las empresas o explotaciones unipersonales y sociedades a que se refieren los artículos 20 y artículo 20.2 del D.R., que no lleven registraciones que les permita confeccionar balances en forma comercial, se determinará **valuando el activo de acuerdo con las disposiciones establecidas en el artículo 4 de la ley de impuesto a la ganancia mínima presunta**, sin computar a dichos efectos la reducción prevista en el cuarto párrafo del inciso b), del mencionado artículo.

A los mismos fines, el pasivo deberá considerarse conformado por:

a) Las deudas de la sociedad, empresa o explotación y las provisiones para hacer frente a obligaciones devengadas no exigibles a la fecha de cierre del ejercicio.

Las deudas en moneda extranjera se convertirán de acuerdo con el último valor de cotización tipo de cambio vendedor del BANCO DE LA NACIÓN ARGENTINA a la fecha de cierre del ejercicio comercial.

Todas las deudas incluirán el importe de los intereses devengados hasta la fecha de cierre del ejercicio comercial.

b) Los importes correspondientes a los beneficios percibidos por adelantado y a realizar en ejercicios futuros.

Art. 23 del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales

OPCION DE VENTA Y REEMPLAZO EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

A los fines de lo dispuesto en el artículo anterior, el costo de adquisición o construcción de los bienes **no podrá ser disminuido en virtud de la aplicación de la opción establecida en el artículo 67 de la ley de impuesto a las ganancias**, que hubiere sido ejercida para la liquidación de dicho gravamen. (VENTA Y REEMPLAZO HOY ART. 71 LIG)

FIDEICOMISOS FINANCIEROS

i) Los certificados de participación y los títulos representativos de deuda, en el caso de fideicomisos financieros, que se **coticen en bolsas o mercados**:

Al **último valor de cotización o al último valor de mercado al 31 de diciembre** de cada año.

Los que no se coticen en bolsas o mercados se valuarán por su costo, incrementado, de corresponder, con los intereses que se hubieran devengado a la fecha indicada o, en su caso, en el importe de las utilidades del fondo fiduciario que se hubieran devengado a favor de sus titulares y que no les hubieran sido distribuidas al 31 de diciembre del año por el que se determina el impuesto.

FONDOS COMUNES DE INVERSION

i.1) Las cuotas partes de fondos comunes de inversión:

Al **último valor de mercado a la fecha de cierre del ejercicio al 31 de diciembre** de cada año.

Las cuotas partes de renta de fondos comunes de inversión, **de no existir valor de mercado**:

A su costo, incrementado, de corresponder, con los intereses que se hubieran devengado a la fecha indicada o, en su caso, en el importe de las utilidades del fondo que se hubieran devengado en favor de los titulares de dichas cuotas partes

y que no les hubieran sido distribuidas al 31 de diciembre de cada año por el que se determina el impuesto.

DEMAS BIENES DE USO (NO INMUEBLES / NO AUTOMOTORES)

j) Los bienes de uso no comprendidos en los incisos a) y b) afectados a actividades gravadas en el impuesto a las ganancias por sujetos, personas físicas que no sean empresas:

Por su valor de origen actualizado menos las amortizaciones admitidas en el mencionado impuesto.

BIENES DE FIDEICOMISOS NO FINANCIEROS

k) 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.

BIENES ENTREGADOS EN FIDUCIA

Los bienes entregados a estos fideicomisos **no integrarán la base que los fiduciantes, personas físicas** o sucesiones indivisas, deben considerar a efectos de la determinación del impuesto.

Si el fiduciante no fuese una persona física o sucesión indivisa, dichos bienes no integrarán su capital a fines de determinar la valuación que deben computar a los mismos efectos.

CONDICION

Lo dispuesto en el párrafo anterior sólo será aplicable si **se hubiera ingresado, a su vencimiento, el impuesto a que se refiere el cuarto párrafo del artículo 25.1** de la ley.

CASO PARTICULAR DE FIDEICOMISOS FINANCIEROS Y FONDOS COMUNES DE INVERSION

La reglamentación establecerá el procedimiento para determinar la valuación de los bienes comprendidos en el inciso i) y el agregado a continuación del inciso i) **cuando el activo de los fideicomisos o de los fondos comunes de inversión**, respectivamente, **se encuentre integrado por acciones u otras participaciones** en el capital de entidades sujetas al pago del impuesto a la ganancia mínima presunta.

Art. 20.1 del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales

A los efectos de establecer el procedimiento para determinar la valuación de los bienes comprendidos en el último párrafo del artículo 22 de la ley, deberán tenerse en cuenta las normas contenidas en el inciso i) y en el agregado a continuación del inciso i) del art. 22 de la ley.

VALUACION DE BIENES SITUADOS EN EL EXTERIOR

Art. 23 de la ley de impuesto sobre los bienes personales

Valuacion de bienes situados en el exterior

INMUEBLES, AUTOMOTORES, ETC.

a) Inmuebles, automotores, aeronaves, naves, yates y similares, bienes inmateriales y los demás bienes no incluidos en los incisos siguientes:

A su **valor de plaza en el exterior al 31 de diciembre** de cada año.

Art. 25 del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales

DEFINICION DE VALOR DE PLAZA (PRECIO DE VENTA EN EL EXTERIOR)

Se entenderá que constituye valor de plaza, **el precio que se obtendría en el mercado en caso de venta del bien** que se valúa, en condiciones normales de venta.

A tales efectos se considerarán constancias suficientes las certificaciones extendidas en el país extranjero por los correspondientes organismos de aplicación o por los profesionales habilitados para ello en dicho país.

En todos los casos será indispensable la pertinente legalización por la autoridad consular argentina.

CREDITOS, DEPOSITOS Y MONEDA EXTRANJERA

b) Los créditos, depósitos y existencia de moneda extranjera, incluidos los intereses de ajustes devengados al 31 de diciembre de cada año:

A su valor a esa fecha.

TITULOS CON COTIZACION

c) Los títulos valores que se coticen en bolsas o mercados del exterior:

Al último **valor de cotización al 31 de diciembre** de cada año.

TITULOS SIN COTIZACION

c.1) Los títulos valores que no coticen en bolsas o mercados del exterior:

Será de aplicación el tercer párrafo del inciso h) del artículo 22.

> Es decir: Cuando se trate de acciones se imputarán al valor patrimonial proporcional que surja del último balance cerrado al 31 de diciembre del ejercicio que se liquida.
>
> La reglamentación fijará la forma de computar los aumentos y/o disminuciones de capital que se hubieran producido entre la fecha de cierre de la sociedad emisora y el 31 de diciembre del año respectivo.

En aquellos casos en que los mencionados títulos valores correspondan a sociedades radicadas o constituidas en países que no apliquen un régimen de nominatividad de acciones el valor declarado deberá ser respaldado mediante la presentación del respectivo balance patrimonial.

De no cumplirse con el requisito previsto en el párrafo anterior dicha tenencia quedará sujeta al régimen de liquidación del impuesto previsto en el artículo 26, siendo de aplicación para estos casos lo dispuesto en el noveno párrafo de la mencionada norma y resultando responsable de su ingreso el titular de los referidos bienes.

FIDEICOMISOS FINANCIEROS Y FONDOS COMUNES DE INVERSION

d) Los bienes a que se refieren el inciso i) e i.1 y el agregado a continuación de dicho inciso del artículo 22, en el caso de fideicomisos y fondos comunes de inversión constituidos en el exterior:

Por aplicación de dichas normas.

No obstante si las valuaciones resultantes fueran inferiores al valor de plaza de los bienes, deberá tomarse este último.

CONVERSION A MONEDA NACIONAL

Para la conversión a moneda nacional de los importes en moneda extranjera de los bienes que aluden los incisos anteriores se aplicará el valor de cotización, tipo comprador, del Banco de la Nación Argentina de la moneda extranjera de que se trate al último día hábil anterior al 31 de diciembre de cada año.

PAGO A CUENTA POR IMPUESTO PAGADO EN EL EXTERIOR

Art. 25 último párrafo de la ley de impuesto sobre los bienes personales

Los sujetos de este impuesto podrán computar como pago a cuenta las sumas efectivamente pagadas en el exterior por gravámenes similares al presente que consideren como base imponible el patrimonio o los bienes en forma global.

Este crédito solo podrá computarse hasta el incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de los bienes situados con carácter permanente en el exterior.

En caso de que el Poder Ejecutivo Nacional ejerciera la facultad prevista en el segundo párrafo del artículo 25 de la ley (DECRETO 99 ART. 9, 10, 11 ALICUOTA INCREMENTADA PARA BIENES SITUADOS EN EL EXTERIOR), el cómputo del pago a cuanta procederá, en primer término, contra el impuesto que resulte de acuerdo con las disposiciones del primer párrafo del artículo 25 (BIENES SITUADOS EN EL PAIS), y el remanente no computado podrá ser utilizado contra el gravamen determinado por aplicación de las alícuotas diferenciales (BIENES SITUADOS EN EL EXTERIOR).

MINIMO NO IMPONIBLE

Art. 24 de la ley de impuesto sobre los bienes personales

No estarán alcanzados por el impuesto los bienes gravados -excepto los comprendidos en el art. 25.1 de esta ley- pertenecientes a los **sujetos indicados en el inciso a) del artículo 17** (SUJETOS RESIDENTES DEL PAIS), cuando su valor en conjunto determinado de acuerdo con las normas de esta ley, **resulten iguales o inferiores a dos millones de pesos ($ 2.000.000)**.

INMUEBLE DESTINADO A CASA HABITACION ($ 18.000.000)

De tratarse de inmuebles destinados a casa-habitación del contribuyente, o del causante en el caso de sucesiones indivisas, **no estarán alcanzados por el impuesto** cuando su valor determinado de acuerdo con las normas de esta ley, **resulten iguales o inferiores a dieciocho millones de pesos ($ 18.000.000)**.

ALICUOTAS DEL IMPUESTO

Art. 25 de la ley de impuesto sobre los bienes personales

ALICUOTAS GENERALES DEL TRIBUTO (ART. 25 PRIMER PPARAFO)

SUJETOS RESIDENTES EN ARGENTINA (art. 17 inciso a)

El gravamen a ingresar por los contribuyentes indicados en el inciso a) del artículo 17 (PERSONAS HUMANAS Y SUCESIONES INDIVISAS RESIDENTES EN ARGENTINA), será el que resulte de aplicar, sobre el valor total de los bienes sujetos al impuesto -excepto aquellos que queden sujetos a la alícuota que se determine de conformidad a lo dispuesto en el segundo párrafo de este artículo (BIENES SITUADOS EN EL EXTERIOR) y los comprendidos en el artículo 25.1 de la ley (RESPONSABLES SUSTITUTOS)- que exceda del establecido en el artículo 24 (MINIMO NO IMPONIBLE) , la siguiente escala:

Valor total de los bienes Que exceda el MNI Mas de $	A $	Pagarán	Mas el %	Sobre el excedente
-0-	3.000.000	-0-	0,50%	-0-
3.000.000	6.500.000	15.000	0,75%	3.000.000
6.500.000	18.000.000	41.250	1,00%	6.500.000
18.000.000	En adelante	156.250	1,25%	18.000.000

<u>Recordemos las alícuotas del impuesto sobre los bienes personales de los periodos fiscales 2016, 2017 y 2018:</u>

2016	0,75%
2017	0,50%
2018	0,25%

Para esos periodos fiscales estuvo vigente el beneficio de contribuyente buen cumplidor (ley 27.260)

<u>Las alícuotas establecidas por la ley 27.480 para el periodo fiscal 2019 nunca llagaron aplicarse:</u>

Valor total de los bienes Que exceda el MNI Mas de $	A $	Pagarán	Mas el %	Sobre el excedente
-0-	3.000.000	-0-	0,25%	-0-
3.000.000	18.000.000	7.500	0,50%	3.000.000
18.000.000	En adelante	82.500	0,75%	18.000.000

<u>ALICUOTA DIFERENCIAL PARA BIENES SITUADOS EN EL EXTERIOR (ART. 25 SEGUNDO PARRAFO)</u>

Se delega en el Poder Ejecutivo Nacional **hasta el 31 de diciembre de 2020**, la facultad de fijar alícuotas diferenciales superiores hasta en un cien por ciento (100%) sobre la tasa máxima expuesta en el cuadro precedente, **para gravar los bienes situados en el exterior**,

Y de disminuirla, para el caso de **activos financieros situados en el exterior**, en caso **de verificarse la repatriación del producido de su realización**, supuesto en el que podrá fijar la magnitud de la devolución de hasta el monto oportunamente ingresado.

Para determinar el monto alcanzado por cada tasa, el mínimo no imponible se restará en primer término de los bienes en el país.

DEFINICION DE ACTIVOS FINANCIEROS SITUADOS EN EL EXTERIOR (ART. 25 TERCER PARRAFO)

Se entenderá por activos financieros situados en el exterior a:

La tenencia de moneda extranjera depositada en entidades bancarias y/o financieras y/o similares del exterior;

Participaciones societarias y/o equivalentes (títulos valores privados, acciones, cuotas y demás participaciones) en todo tipo de entidades, sociedades o empresas, con o sin personería jurídica, constituidas, domiciliadas, radicadas o ubicadas en el exterior incluidas las empresas unipersonales;

Derechos inherentes al carácter de beneficiario, fideicomisario (o similar) de fideicomisos (trusts o similares) de cualquier tipo constituidos en el exterior, o en fundaciones de interés privado del exterior o en cualquier otro tipo de patrimonio de afectación similar situado, radicado, domiciliado y/o constituido en el exterior;

Toda clase de instrumentos financieros o títulos valores, tales como bonos, obligaciones negociables, valores representativos y certificados de depósito de acciones, cuotapartes de fondos comunes de inversión y otros similares, cualquiera sea su denominación;

Créditos y todo tipo de derecho del exterior, susceptible de valor económico

Y **toda otra especie que se prevea en la reglamentación**, pudiendo también precisar los responsables sustitutos en aquellos casos en que se detecten maniobras elusivas o evasivas.

Comentario:

Se debería interpretar razonablemente, que los fiduciantes de fideicomisos y trusts del exterior IRREVOCABLES, no están gravados por impuesto sobre los bienes personales

Dicho en otros términos, solamente estarían gravados por impuesto sobre los bienes personales los fiduciantes de fideicomisos y trusts del exterior REVOCABLES

En el mismo sentido, respecto de los beneficiarios de fideicomisos y trusts del exterior IRREVOCABLES, solamente estaría gravado por impuesto sobre los bienes personales, la distribución de beneficios

PAGO A CUENTA POR IMPUESTO PAGADO EN EL EXTERIOR (ART. 25 CUARTO PARRAFO)

Los sujetos de este impuesto podrán computar como pago a cuenta las sumas efectivamente pagadas en el exterior por gravámenes similares al presente que consideren como base imponible el patrimonio o los bienes en forma global.

Este crédito solo podrá computarse hasta el incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de los bienes situados con carácter permanente en el exterior.

En caso de que el Poder Ejecutivo Nacional ejerciera la facultad prevista en el segundo párrafo de este artículo, el cómputo respectivo procederá, en primer término, contra el impuesto que resulte de acuerdo con las disposiciones del primer párrafo de este artículo, y el remanente no computado podrá ser utilizado contra el gravamen determinado por aplicación de las alícuotas diferenciales.

ALICUOTAS DIFERENCIALES MAYORES PARA BIENES SITUADOS EN EL EXTERIOR. DECRETO 99 (ART.9)

Los sujetos indicados en el inciso a) del art. 17 de la ley de impuesto sobre los bienes personales (PERSONAS HUMANAS Y SUCESIONES INDIVISAS RESIDENTES EN ARGENTINA), deberán calcular el gravamen a ingresar dispuesto en el segundo párrafo del artículo 25, conforme la siguiente tabla:

Valor total de los bienes Del país y del exterior		El valor total de los bienes situados en el exterior que exceda el MNI no computado contra los bienes del país pagarán el %
-0-	3.000.000	0,70%
3.000.000	6.500.000	1,20%
6.500.000	18.000.000	1,80%
18.000.000	En adelante	2,25%

El miércoles 15 de enero de 2020, tuvo lugar una reunión entre el CPCECABA; y funcionarios del Ministerio de Economía y de la AFIP, donde se aclaró que para determinar la alícuota incrementada que se debe aplicar se debe tomar todos los bienes del país y todos los bienes del exterior sin restar el MNI.

Comentario:

Como se puede ver, todos los bienes situados en el país están gravados con una alícuota del 0,50%, del 0,75%, del 1% o del 1,25%.

Mientras que, en principio. todos los bienes situados en el exterior están gravados con una alícuota diferencial superior (0,70%, 1,20%, 1,80% o 2,25%) fijada por el poder ejecutivo

Para establecer la alícuota incrementada a aplicar, se debe tener en cuenta tanto los bienes del país como los bienes del exterior, sin restar el MNI.

Pero la alícuota incrementada solo se aplica sobre los bienes del exterior

Pudiendo restar el MNI que no se haya computado contra bienes del país

Temas pendientes de aclarar y/o reglamentar:

A la hora de definir la alícuota incrementada (entre el 0,70% y el 2,25%), en el caso de aquellos sujetos que decidan no repatriar, se debe tomar la totalidad de los bienes del país y del exterior.

Ahora bien, que bienes deben considerarse para determinar el valor total de los bienes, todos los bienes, valga la redundancia, o solamente los bienes sujetos a impuesto.

Nos podemos encontrar con bienes exentos en los términos del artículo 21 de la ley de impuesto sobre los bienes personales, por ejemplo: depósitos a plazo fijo en moneda extranjera en el país, títulos públicos del estado nacional, inmuebles rurales; o con bienes que producto de los convenios de doble imposición no se pueden gravar en Argentina, etc. Deben considerarse ¿?????

Que ocurre con la casa habitación cuando el importe de la misma no supera los $ 18.000.000 y por lo tanto el inmueble no está sujeto al impuesto sobre los bienes personales.

Podríamos sostener que la casa habitación solo se computa cuando su valor supere los $ 18.000.000, pero si no lo supera, no se computa. ¿?????

También podríamos preguntarnos si debe computarse la presunción de bienes del hogar. ¿????

DEFINICION DE REPATRIACION DE BIENES SITUADOS EN EL EXTERIOR. DECRETO 99 (ART.10)

Se entenderá por repatriación, **al ingreso al país, hasta el 31 de marzo de cada año**, inclusive, de:

POR DECRETO 330 (B.O.01.04.2020) Se prorroga **hasta el 30 de abril de 2020**, inclusive, la fecha de repatriación prevista para el período fiscal 2019, establecida en los art. 10 y 11 del decreto 99/2019.

(i) las tenencias de moneda extranjera en el exterior y,

(ii) los importes generados como resultado de la **realización de los activos financieros** pertenecientes a las personas humanas domiciliadas en el país y las sucesiones indivisas radicadas en el mismo.

Comentario:

En el caso de los bienes en existencia al 31/12/2019, la repatriación debe producirse hasta el 30/04/2020.

SUJETOS EXCEPTUADOS DE PAGAR LA ALICUOTA DIFERENCIAL INCREMENTADA POR BIENES SUTUADOS EN EL EXTERIOR. DECRETO 99 (ART.11)

Quedan exceptuados del pago del gravamen al que hace referencia el artículo 9 de este decreto (ALICUOTA DIFERENCIAL POR BIENES SITUADOS EN EL EXTERIOR), los sujetos que **hubieren repatriado activos financieros al 31 de marzo de cada año**, **que representen, por lo menos un cinco por ciento (5%) del total del valor de los bienes situados en el exterior**.

POR DECRETO 330 (B.O.01.04.2020) Se prorroga **hasta el 30 de abril de 2020**, inclusive, la fecha de repatriación prevista para el período fiscal 2019, establecida en los art. 10 y 11 del decreto 99/2019.

LOS FONDOS DEBEN PERMANECER DEPOSITADOS EN BANCOS HASTA EL 31 DE DICIEMBRE **(Texto s/Decreto 116 B.O.30.01.2020)**

El beneficio se mantendrá en la medida que esos **fondos permanezcan depositados en una cuenta abierta a nombre de su titular (caja de ahorro, cuenta corriente, plazo fijo u otras)**, en entidades comprendidas en el régimen de la ley 21526, **hasta el 31 de diciembre**, inclusive, del año calendario en que se hubiera verificado la repatriación o, **una vez cumplida la repatriación y efectuado el mencionado depósito**, **esos fondos se afecten, en forma parcial o total, a cualquiera de los siguientes destinos**:

a) **Su venta en el mercado único y libre de cambios**, a través de la entidad financiera que recibió la transferencia original desde el exterior.

b) **La adquisición de certificados de participación y/o títulos de deuda de fideicomisos de inversión productiva que constituya el Banco de Inversión y Comercio Exterior**, en carácter de fiduciario y bajo el contralor del Ministerio de

Desarrollo Productivo como Autoridad de Aplicación, **siempre que tal inversión se mantenga bajo la titularidad del contribuyente hasta el 31 de diciembre**, inclusive, del año calendario en que se produjo la repatriación. Los fondos aplicados deben provenir de la misma cuenta que recibió la transferencia original desde el exterior.

c) **La suscripción o adquisición de cuotapartes de fondos comunes de inversión existentes o a crearse, en el marco de la ley 24083**, que cumplan con los requisitos exigidos por la Comisión Nacional de Valores, para dicho fin y que **se mantengan bajo la titularidad del contribuyente hasta el 31 de diciembre**, inclusive, del año calendario en que se produjo la repatriación. Los fondos aplicados deben provenir de la misma cuenta que recibió la transferencia original desde el exterior.

Cuando los fondos que se hubieren depositado se destinaran, en forma parcial, a alguna de las operaciones mencionadas en los incisos precedentes, **el remanente no afectado a estas últimas debe continuar depositado en las cuentas y hasta el 31 de diciembre**.

LA RESOLUCION GENERAL (C.N.V.) 828 (10.03.2020), RESPECTO DE LAS INVERSIONES EN FCI, ESTABLECE QUE:

"*Art. 1 -* *Incorporar como Sección XIII del Capítulo III del Título XVIII de las Normas (NT 2013 y mod.), el siguiente texto:*

"SECCIÓN XIII
RÉGIMEN DE REPATRIACIÓN DE ACTIVOS FINANCIEROS. LEY 27541 y DECRETO REGLAMENTARIO 99/2019 (MODIF. POR D. 116/2020).
ASPECTOS GENERALES

Art. 67 - A los efectos de lo dispuesto en el inciso c) del artículo 11 del decreto 99/2019 (texto modif. por D. 116/2020), ***los fondos provenientes de la repatriación de activos financieros situados en el exterior y depositados en cuentas habilitadas por las entidades financieras a ese único fin, podrán ser afectados total o parcialmente a la suscripción de cuotapartes de Fondos Comunes de Inversión Abiertos y/o Cerrados****, de conformidad con las disposiciones establecidas en la presente Sección.*

Las suscripciones que se generen con fondos provenientes de la repatriación deberán destinarse a una clase específica de cuotaparte. A tal efecto, los Fondos Comunes de Inversión existentes deberán prever la emisión de dicha clase, adecuando sus Reglamentos de Gestión mediante el procedimiento contemplado en el artículo 15 de la Sección IV del Capítulo II del Título V de estas Normas.

FONDOS COMUNES DE INVERSIÓN ABIERTOS

Art. 68 - ***Los Fondos Comunes de Inversión Abiertos*** *a ser constituidos bajo el presente régimen* ***deberán invertir al menos el setenta y cinco por ciento (75%)***

de su haber en activos emitidos y negociados en el país, pudiendo invertir el porcentaje restante en activos emitidos y negociados en los países que revistan el carácter de "Estado Parte" del Mercosur y/o en la República de Chile*, no resultando de aplicación lo dispuesto en la parte final del quinto párrafo del artículo 6 de la ley 24083, lo previsto en el artículo 11 del Capítulo II del Título V de las presentes Normas; ni lo establecido en el apartado 6.11 del Capítulo 2 de las Cláusulas Generales del Reglamento de Gestión.*

Art. 69 - ***Las sociedades gerentes podrán encuadrar los fondos existentes bajo su administración dentro de las previsiones del presente régimen****, mediante la adopción de una política de inversión específica ajustada a lo requerido en el artículo precedente, conforme el procedimiento previsto en el artículo 20 de la Sección IV del Capítulo II del Título V de estas Normas.*

Las sociedades gerentes deberán adecuar las carteras de inversión respectivas en un plazo que no podrá exceder los treinta (30) días corridos *de la publicación del Acta pertinente, en cuyo lapso* ***no podrán realizar nuevas inversiones en el exterior****.*

Transcurrido el plazo antes establecido, y no habiéndose adecuado la cartera de inversión en los términos antes descriptos, el fondo no será considerado elegible a los fines del presente régimen.

Art. 70 - Supletoriamente, respecto a las cuestiones no contempladas en esta Sección, serán de aplicación las disposiciones establecidas para los Fondos Comunes de Inversión Abiertos que se encuentran en los Capítulos I, II y III del Título V de estas Normas.

Art. 71 - En el caso que la colocación y distribución de cuotapartes sea llevada a cabo por un agente de colocación y distribución integral, el mismo deberá proceder a la apertura de una cuenta bancaria exclusiva y distinta de aquellas abiertas en interés propio o de terceros y de aquellas previstas en el artículo 26 de la Sección VI del Capítulo II del Título V de estas Normas, en entidades financieras autorizadas por el Banco Central de la República Argentina, para la percepción de los montos correspondientes a suscripciones y rescates que se encuadren bajo este régimen especial, teniendo en cuenta lo establecido en el artículo 67 de la presente Sección.

FONDOS COMUNES DE INVERSIÓN CERRADOS

Art. 72 - ***Los Fondos Comunes de Inversión Cerrados existentes o a crearse, deberán invertir exclusivamente en forma directa y/o indirecta en activos situados, constituidos, originados, emitidos y/o radicados en el país****, no resultando de aplicación lo dispuesto en la parte final del quinto párrafo del artículo 6 de la ley 24083 así como tampoco la excepción dispuesta en el párrafo 3 del artículo 31 de la Sección VII del Capítulo II de estas Normas*".

<u>Temas pendientes de aclarar y/o reglamentar:</u>

Aquí cabe preguntarse si el porcentaje del 5%, para la repatriación se calcula sobre el importe total de bienes del exterior, o sobre el total de los bienes sujetos a impuesto del exterior.

Se debe recordar que producto de los convenios de doble imposición, puede ocurrir que bienes situados en el exterior, no se encuentren sometidos a imposición en Argentina.

Aclaraciones de la AFIP referida a la **base imponible sobre la cual se debe aplicar el 5%** a efectos de realizar la repatriación. El **jueves 5 de marzo de 2020**, tuvo lugar la reunión de Espacios de Dialogo Institucional, entre la AFIP y las Instituciones Profesionales (ACTA Nº 34), donde en la pregunta nº 4 se aclaró que:

"*Pregunta nº 4* ***Cálculo del 5%.***

Se consulta si el 5% que se debe repatriar para no pagar la tasa incrementada, se calcula sobre la base del total de bienes radicados en el exterior o del total de bienes SUJETOS A IMPUESTO radicados en el exterior?

Porque puede ser muy distinta, ya que muchos sujetos tienen en el exterior bonos nacionales y provinciales que están exentos del impuesto.

Respuesta de AFIP

La suma repatriada deberá representar el 5% del total del valor de los bienes situados en el exterior (según valuación al 31 de diciembre), conforme se desprende del artículo 11 primer párrafo del Decreto N° 99/19.

En primer lugar corresponde recordar que de acuerdo con el inciso j) del artículo 19 de la ley del impuesto, se consideran situados en el país los títulos, las acciones, cuotas o participaciones sociales y otros títulos valores representativos de capital social o equivalente, emitidos por entes públicos o privados, cuando éstos tuvieran domicilio en él.

Paralelamente, el inciso f) del artículo 20 del mismo texto legal, entiende que están situados en el exterior los títulos y acciones emitidos por entidades del exterior y las cuotas o participaciones sociales, incluidas las empresas unipersonales, y otros títulos valores representativos del capital social o equivalente de entidades constituidas o ubicadas en el exterior.

Aclarado ello, y en respuesta a la consulta, el 5% se calcula sobre el total de los bienes situados en el exterior*.*

Obsérvese en tal sentido, que el artículo 11 del Decreto N° 99/2019 prevé que "Quedan exceptuados del pago del gravamen al que hace referencia el artículo 9° de este decreto, los sujetos que hubieren repatriado activos financieros a la fecha

señalada en el artículo anterior, que representen, por lo menos un CINCO POR CIENTO (5%) del total del valor de los bienes situados en el exterior.”.”.

Téngase presente que la repatriación, respecto del periodo fiscal 2019, debe realizarse hasta el 31 de marzo de 2020. Que ocurre si se repatriaron divisas, desde el exterior, antes del 31 de diciembre de 2019.

Aclaraciones de la AFIP respecto del **período durante el cual se puede realizar la repatriación**. El **jueves 5 de marzo de 2020**, tuvo lugar la reunión de Espacios de Dialogo Institucional, entre la AFIP y las Instituciones Profesionales (ACTA Nº 34), donde en la pregunta nº 3 se aclaró que:

“*Pregunta nº 3.* ***Momento de la repatriación.***

Si la repatriación se hubiera realizado en cualquier momento del año 2019, ¿queda comprendida en las condiciones del Dto. 99/2019 para evitar la aplicación de la alícuota diferencial?

Motiva la consulta el hecho de que la normativa no prevé desde cuándo realizar la repatriación, sino hasta cuándo.

Respuesta de AFIP

El 5% objeto de repatriación debe surgir de la tenencia en moneda extranjera o la realización de los activos financieros situados en el exterior existentes en el patrimonio del contribuyente al 31/12/19.

De tal modo la repatriación debe operar entre el 1°/1/2020 al 31/3/2020*.*

Como se puede ver, la repatriación se debe realizar en una cuenta abierta a nombre del titular de la repatriación.

Aclaraciones de la AFIP respecto de la **titularidad de las cuentas donde se realiza la repatriación**. El **jueves 5 de marzo de 2020**, tuvo lugar la reunión de Espacios de Dialogo Institucional, entre la AFIP y las Instituciones Profesionales (ACTA Nº 34), donde en la pregunta nº 5 se aclaró que:

“*Pregunta nº 5.* ***Repatriación de divisas.***

Se consulta como debe repatriarse las divisas cuando las cuentas en el exterior tienen más de un titular, ello teniendo en cuenta que el art.11 del Dto.99 (modificado por el Dto. 116/2020) exige que el depósito en la Argentina se debe hacer en una cuenta abierta a nombre del titular.

Respuesta de AFIP

Cada uno de los titulares que opte por repatriar deberá abrir la "caja de ahorros repatriación de fondos - Bienes Personales Ley 27.541.", habilitada al único fin de acreditar los activos financieros situados en el exterior.

Las referidas cajas de ahorro se abrirán a nombre y a la orden exclusivamente del declarante, y las acreditaciones en las mismas deberán provenir únicamente de transferencias del exterior cuyo originante y destinatario sea titular de la cuenta y declarante de la repatriación. (Cfr. Comunicación BCRA "A" 6893.)

Asimismo, la Comunicación "B" 11952 prevé la posibilidad de acreditaciones en la "Caja de ahorros repatriación de fondos - Bienes Personales Ley 27.541" de transferencias del exterior cuyo originante sea una persona jurídica en la medida en que el titular de la caja de ahorro de destino sea una persona humana con participación en el capital de la citada persona jurídica".

CASOS EN LOS QUE NO CORRESPONDE PAGAR LA ALICUOTA DIFERENCIAL POR BIENES SITUADOS EN EL EXTERIOR

En aquellos casos en que no corresponda el ingreso del importe de la alícuota diferencial a que hace referencia el segundo párrafo del art. 25 de la ley, el gravamen a ingresar en los términos de su primer párrafo deberá incluir el valor total de los bienes sujetos al impuesto, excepto los comprendidos en el artículo 25.1 de la ley (RESPONSABLE SUSTITUTO).

ACLARACION DECRETO 330 (B.O.01.04.2020)

"*El beneficio previsto en este artículo resultará procedente cuando los fondos y los resultados, derivados de las inversiones mencionadas en el segundo párrafo - obtenidos antes del 31 de diciembre, inclusive, del año calendario en que se hubiera verificado la repatriación- se afectaran a cualquiera de los destinos mencionados en este y en las condiciones allí establecidas, incluso, de manera indistinta y sucesiva a cualquiera de ellos*".

CASOS EN QUE CORRESPONDE LA DEVOLUCION DE LA ALICUOTA DIFERENCIAL PAGADA

En caso de corresponder la devolución, esta procederá hasta un monto equivalente al que exceda al incremento de la obligación que hubiera correspondido ingresar de haber tributado los activos del exterior a la escala progresiva comprendida en el primer párrafo del art. 25 de la ley de impuesto sobre los bienes personales.

El miércoles 15 de enero de 2020, tuvo lugar una reunión entre el CPCECABA; y funcionarios del Ministerio de Economía y de la AFIP, donde se aclaró que:

"*La repatriación es por cada ejercicio fiscal; de ahí que el artículo 10 del decreto 99/2019 señala que debe efectuarse hasta el 31/3 "…de cada año…" y el artículo*

11, cuando fija la pauta del 5% lo hace mencionando que ello debe acaecer "…a la fecha señalada en el artículo anterior…".

"***El activo financiero**, definido como tal por la ley, **debe estar en el patrimonio al 31/12/2019**, dado que esa es la fecha, por el carácter de "instantáneo" del impuesto, en que se verifica el hecho imponible.*

Tratándose de una participación societaria, no debe evaluarse esta disposición en torno a su subyacente, toda vez que la ley menciona como "activo financiero" a la participación".

Aclaraciones de la AFIP, en relación con la **devolución de la alícuota incrementada.** El **jueves 5 de marzo de 2020**, tuvo lugar la reunión de Espacios de Dialogo Institucional, entre la AFIP y las Instituciones Profesionales (ACTA Nº 34), donde se aclaró en la pregunta nº 2 que:

"*Pregunta Nº 2* ***Bienes situados en el exterior. Repatriación.***

*Como las normas mencionadas, al referirse al beneficio de la disminución de alícuota hacen referencia al término **"devolución"**, podrían plantearse distintas interpretaciones en relación al momento en que corresponde hacer uso del beneficio, las que podemos resumir de la siguiente manera:*

***a)** Pagar el impuesto aplicando las alícuotas incrementadas, para luego una vez que se verifique la condición de mantener los fondos depositados en las condiciones antes mencionadas se pueda solicitar la devolución, situación que no nos parece lógica;*

***b)** Aplicar el beneficio al momento del vencimiento general para la presentación de la declaración jurada y el pago, quedando sujeto a condición solo el mantenimiento del depósito en las condiciones dispuestas.*

Entendemos que según lo dispuesto por la norma reglamentaria en su artículo 11, quienes hayan cumplido con la repatriación de por lo menos el 5% del valor total de sus bienes en exterior, queda exceptuados del pago del gravamen adicional. Lo cual es consistente con el objetivo perseguido por la Ley 27.541.

¿Se comparte el criterio?

Respuesta de AFIP

***Se comparte el criterio sentado en la segunda opción**.*

Conforme lo establecido en el artículo 11 del Decreto N° 99/2019, una vez que se verifique que la repatriación se realizó antes del 31 de marzo inclusive y que representa al menos un 5% del total del valor de los bienes situados en el exterior, el contribuyente quedará exceptuado del pago del gravamen adicional,

manteniéndose dicho beneficio en la medida en que esos fondos permanezcan depositados en el país o se afecten a los destinos indicados por la norma hasta el 31 de diciembre".

Comentario:

Solamente se puede repatriar tenencias de moneda extranjera en el exterior, depositadas en cuentas al 31.12.2019.

Solamente se puede repatriar el producido de la realización de activos financieros situados en el exterior, existentes al 31.12.2019.

Si no hay tenencia de moneda extranjera depositada en el exterior, ni activos financieros en el exterior, al 31.12.2019, no hay posibilidad de aplicar la alícuota reducida.

Se debe repatriar hasta el 31/04/2020, como mínimo el 5% del valor total de todos los bienes del exterior al 31/12/2019.

El importe repatriado debe permanecer depositado en una institución financiera (ley 21.526) hasta el 31/12/2020, a nombre del titular.

O venderse antes del 31/12/2020 en el mercado único y libre de cambios.

O realizar antes del 31.12.2020, las inversiones que autoriza el decreto 116 (se modifica el 2º párrafo del art. 11 del decreto 99), y mantener las inversiones hasta el 31/12/2020.

En función de lo normado en el art. 25 2º párrafo de la ley de impuesto sobre los bienes personales (según ley 27.541), la alícuota diferencial superior puede quedar sin efecto **solamente respecto de activos financieros en el exterior**, pero no respecto de otros bienes del exterior que no sean activos financieros

A modo de ejemplo si solo tengo inmuebles en el exterior, que obviamente no son activos financieros, debo necesariamente tributar la alícuota diferencial superior

Ahora bien, para que la alícuota diferencial superior quede sin efecto se debe repatriar el producido de la realización de activos financieros situados en el exterior, en un porcentaje que fue fijado por la reglamentación en el 5% de todos los bienes del exterior

En cuanto al MNI se establece un orden de prelación, primero se computa contra los bienes del país, y de quedar un remanente el mismo se imputa contra los bienes del exterior

Posible interpretación del art. 11 del decreto 99: Se podría interpretar que, existiendo moneda extranjera en el exterior, y activos financieros en el exterior, la

repatriación del 5% de todos los bienes del exterior, permite aplicar la alícuota reducida sobre todos los bienes del exterior y no solamente sobre los activos financieros del exterior.

Veamos un ejemplo: 10.000.000 de activos financieros en el exterior mas 5.000.000 de inmuebles en el exterior.

Repatriando el 5% de 15.000.000.

Alternativa interpretativa 1) según art. 25 2º párrafo de la ley. Pago la alícuota diferencial menor sobre los activos financieros del exterior (10.000.000) y pago la alícuota diferencial incrementada por los inmuebles del exterior (5.000.000). Aunque haya repatriado el 5% de todos los bienes del exterior.

Alternativa interpretativa 2) según art. 11 del decreto 99. Pago la alícuota diferencial menor sobre todos los bienes del exterior (15.000.000), tanto sobre los activos financieros del exterior como sobre los inmuebles del exterior. Ello debido a la repatriación del 5% de todos los bienes del exterior.

Comunicación "A" 6.893 BCRA (07.02.2020) "Caja de ahorro repatriación de fondos – Bienes personales ley 27.541"

"*- Disponer que –conforme a lo establecido en la Ley 27.541 y sus decretos reglamentarios– el monto proveniente de la repatriación de activos financieros situados en el exterior deberá ser acreditado en cuentas que las entidades financieras habiliten a ese único fin denominadas **"Caja de ahorros repatriación de fondos - Bienes Personales Ley 27.541"**.*

*Esas cuentas se abrirán a nombre y a la orden exclusivamente del declarante, **manteniéndose en la moneda extranjera en la que se efectivice la repatriación de los fondos**. Las acreditaciones en dicha moneda –admitiéndose más de un crédito por dicho concepto– **deberán provenir únicamente de transferencias del exterior** cuyo originante y destinatario sea titular de la cuenta y declarante de la repatriación.*

A los fines de acreditar el cumplimiento de la aplicación de los fondos al destino señalado, las entidades deberán conservar en el legajo de esta cuenta una copia de la documentación de la transferencia efectuada.

Las entidades financieras deberán informar a la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) –conforme el procedimiento y pautas que establezca el citado organismo– los débitos que se efectúen en esas cuentas, sin interrumpir el cómputo de los plazos que la AFIP establezca en el caso de la constitución o renovación de plazos fijos con fondos acreditados en estas cajas de ahorro."

"***1.19. Imposiciones en certificados de depósitos a plazo fijo provenientes de acreditaciones en caja de ahorros repatriación de fondos - Bienes Personales Ley 27.541***.

Los montos provenientes de acreditaciones en esas cajas de ahorro ***podrán ser aplicados a la constitución de depósitos a plazo fijo, en la moneda extranjera*** *de que se trate esa acreditación y cuyo titular debe ser el titular de la mencionada caja de ahorro.*

A los fines de cumplir con el deber de informar a la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), las entidades financieras deberán llevar el control de permanencia de las imposiciones –conforme al procedimiento y pautas que establezca el citado organismo– desde las fechas y por los montos originalmente depositados al momento de la repatriación de fondos, sin interrumpir el cómputo de los plazos en los casos de constitución de plazos fijos con fondos acreditados en "Caja de ahorros repatriación de fondos - Bienes Personales Ley 27.541", renovaciones de estos plazos fijos a su vencimiento o depósitos en esas cuentas provenientes del cobro de los citados plazos fijos".

Comunicación "B" 11.952 BCRA (14.02.2020) "Caja de ahorro repatriación de fondos – Bienes personales ley 27.541"

Por otro lado, les ***aclaramos que en el caso de activos financieros repatriados del exterior en el marco de la Ley 27.541 –y sus decretos reglamentarios– con anterioridad a la vigencia de la Comunicación "A" 6893****, que hayan sido depositados en cajas de ahorros en moneda extranjera –y eventualmente aplicados a la constitución o renovación de plazos fijos–,* ***las entidades financieras deberán –a solicitud del declarante– considerarlo encuadrado en el citado marco, abrirle la "Caja de ahorros repatriación de fondos - Bienes Personales Ley 27.541" y trasladarle allí los fondos pertinentes***.

Comunicación "A" 6.941 BCRA (19.03.2020) "Caja de ahorro repatriación de fondos – Bienes personales ley 27.541"

"*-Sustituir el punto 4.19. de las normas sobre "Depósitos de ahorro, cuenta sueldo y especiales" por lo siguiente:*

"4.19. ***Caja de ahorros repatriación de fondos - Bienes Personales Ley 27541****.*

4.19.1. Apertura y titulares.

El monto proveniente de la repatriación de las tenencias de moneda extranjera y/o el resultado de la realización de los activos financieros situados en el exterior deberá ser acreditado en estas cuentas, las que -a solicitud del declarante- deberán ser abiertas a ese único fin por las entidades financieras que habiliten a sus clientes a operar con cajeros automáticos -propios o ajenos-.

Estas cajas de ahorro se abrirán a nombre y a la orden exclusivamente del declarante, ***manteniéndose en la moneda extranjera en la que se efectivice la repatriación de los fondos****.*

Se admitirá la incorporación de cotitulares siempre que reúnan la condición de declarante y cotitular de la correspondiente cuenta de la cual se transfieren los fondos del exterior*.*

4.19.2. Acreditaciones.

Las acreditaciones se realizarán en la moneda en la que se efectivice la repatriación de los fondos y deberán provenir únicamente de transferencias del exterior cuyo(s) originante(s) y destinatario(s) sea(n) titular(es) de la cuenta y declarante(s) de la repatriación. Se admitirá más de una acreditación por dicho concepto.

Se admitirán las acreditaciones que provengan de transferencias del exterior originadas en cuentas de entes constituidos en el exterior, que hayan sido declaradas ante la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) por el titular de la cuenta de destino bajo su CUIT personal, en el marco del artículo 39 de la ley 27260*.*

Las entidades deberán conservar en el legajo de esta cuenta una copia de la documentación de las transferencias efectuadas.

4.19.3. Movimientos de fondos.

Las entidades financieras deberán informar a la AFIP *-conforme al procedimiento y pautas que determine el citado Organismo- los débitos y créditos que se efectúen en estas cuentas, sin interrumpir el cómputo de los plazos que la AFIP establezca cuando los fondos depositados se destinen a la constitución o renovación de plazos fijos o a la inversión en los destinos previstos en los incisos b) o c) del artículo 11 del decreto reglamentario 99/2019 -y modif.-, en las condiciones establecidas por el citado decreto -y sus modif.-.*

4.19.4. Otras disposiciones.

Los fondos repatriados del exterior *en el marco de la ley 27541 -y sus decretos reglamentarios-* ***con anterioridad al 8/2/2020 que hayan sido depositados en cajas de ahorros en moneda extranjera -y eventualmente aplicados a la constitución o renovación de plazos fijos-, serán considerados encuadrados a solicitud del declarante en el marco de estas disposiciones****.*

En estos casos, las entidades financieras deberán proceder a la apertura de una "Caja de ahorros repatriación de fondos -Bienes Personales Ley 27541" y transferir allí los fondos pertinentes.

4.19.5. En cuanto no se encuentre previsto y en la medida en que no se opongan a las presentes normas, serán de aplicación las disposiciones establecidas para los depósitos en caja de ahorros."

Asimismo, se señala que, en virtud de la presente medida, ***se deja sin efecto la aclaración contenida en el primer párrafo de la Comunicación "B" 11952****.*

Finalmente, les hacemos llegar las hojas que, en reemplazo de las oportunamente provistas, corresponde incorporar en las normas sobre "Depósitos de ahorro, cuenta sueldo y especiales". En tal sentido, se recuerda que en la página de esta Institución www.bcra.gob.ar, accediendo a "Sistema Financiero - MARCO LEGAL Y NORMATIVO - Ordenamientos y resúmenes - Textos ordenados de normativa general", se encontrarán las modificaciones realizadas con textos resaltados en caracteres especiales (tachado y negrita)".

FORMALIDADES PARA EL INGRESO DE LA ALICUOTA DIFERENCIAL Y PARA LA DEVOLUCION DE LA MISMA. DECRETO 99 (ART.12) **Texto s/Decreto 106 B.O.30.01.2020**

Se faculta a la AFIP, para establecer la forma, el plazo y las condiciones para el ingreso y/o devolución del impuesto mencionado en el presente decreto, como así también para verificar la acreditación del ingreso al país y del mantenimiento hasta el 31 de diciembre de conformidad con las disposiciones señaladas en el artículo 11, de los fondos provenientes del exterior, su afectación a los destinos permitidos en el mismo artículo y para disponer el decaimiento de los beneficios allí establecidos, cuando en uso de sus facultades detecte el incumplimiento de las condiciones establecidas en la presente norma.

Las transferencias de moneda extranjera desde el exterior se deberán efectuar de conformidad con las normas del Banco Central de la República Argentina.

PAGO A CUENTA POR LA TENENCIA DE BIENES EN EL EXTERIOR **R.G. 4.673 (B.O.07.02.2020) PRORROGA POR R.G. 4.691 (B.O.02.04.2020)**

PAGO A CUENTA (ART. R.G.4.673)

Se establece un pago a cuenta del impuesto sobre los bienes personales correspondiente a los **períodos fiscales 2019 y 2020**, que deberán ingresar las personas humanas y las sucesiones indivisas comprendidas en el art. 17 inciso a) de la ley de impuesto sobre los bienes personales (RESIDENTES), **que posean en los períodos fiscales 2018 y 2019, respectivamente, bienes en el exterior sujetos a impuesto**.

MONTO DEL PAGO A CUENTA (ART. 2 R.G. 4.673)

El monto del pago a cuenta, se determinará sobre la base de los bienes en el exterior sujetos a impuesto en el período anterior, aplicando al **"Total de bienes en el**

exterior sujetos a impuesto" declarado en los **períodos fiscales 2018 y 2019**, respectivamente, **la alícuota que surge de la siguiente tabla**:

Total de bienes sujetos a impuesto		El pago a cuenta se determinará aplicando sobre el "Total bienes en el exterior sujetos a impuesto" el %
Más de $	a $	
0	3.000.000, inclusive	0,10%
3.000.000	6.500.000, inclusive	0,22%
6.500.000	18.000.000, inclusive	0,40%
18.000.000	En adelante	0,50%

El monto del pago a cuenta **podrá ser consultado en el sistema "Cuentas Tributarias"** en las siguientes fechas:

- Período fiscal 2019: **a partir del 4/3/2020**.

- Período fiscal 2020: a partir de la presentación de la declaración jurada del período fiscal 2019.

FORMA DE INGRESO DEL PAGO A CUENTA (ART.3 R.G. 4.673)

El pago a cuenta deberá ingresarse mediante la "Billetera Electrónica AFIP" creada por la R.G. 4.335 o el procedimiento de **transferencia electrónica de fondos** establecido por la R.G. 1.778, a cuyo efecto **deberá generarse el correspondiente Volante Electrónico de Pago (VEP)**, utilizando los códigos que se indican a continuación:

Impuesto	Concepto	Subconcepto	Período	Cuota
180 Imp s/Bs Pers.	183 Pago a cta.	183 Pago a cta.	2019	1
180 Imp s/Bs Pers.	183 Pago a cta.	183 Pago a cta.	2020	1

<u>Vencimiento</u> para el ingreso del pago a cuenta:

a) **Período fiscal 2019**: **a partir del 4 de marzo de 2020 y** hasta el 1 de abril de 2020. **PRORROGA HASTA AL 06 DE MAYO DE 2020 POR R.G. 4691 (B.O.02.04.2020)**

b) Período fiscal 2020: a partir del 1 de febrero de 2021 y hasta el 5 de abril de 2021.

EXIMICION DEL INGRESO DEL PAGO A CUENTA (ART. 4 R.G. 4.673)

Se podrá solicitar la eximición del pago a cuenta en los siguientes casos:

a) **Cuando se hubiera ejercido la opción de repatriación de activos financieros del exterior** en los términos establecidos por los art. 10 y 11 del decreto 99 (modificado por el decreto 116).

b) **Declaren que no son titulares de bienes sujetos a impuesto en el exterior al 31/12/2019** o al 31/12/2020, según el período de que se trate.

A los fines de realizar la solicitud de eximición, los responsables deberán observar el siguiente procedimiento:

1. Ingresar a la página "web" de la AFIP con Clave Fiscal, con nivel de seguridad 3, **al sistema "Cuentas Tributarias"**.

2. **Seleccionar la transacción informática denominada "Eximición pago a cuenta"** e indicar, con carácter de declaración jurada en los términos del artículo 28 del decreto reglamentario de la ley 11683, el encuadre en alguno de los supuestos mencionados en el primer párrafo.

El sistema emitirá un comprobante como acuse de recibo del ejercicio de la opción.

Vencimiento para presentar la solicitud de eximición del pago a cuenta:

- **Período fiscal 2019**: **a partir del 4/3/2020 y** hasta el 1/4/2020. **PRORROGA HASTA AL 06 DE MAYO DE 2020 POR R.G. 4691 (B.O.02.04.2020)**

- Período fiscal 2020: a partir del 1/2/2021 y hasta el 5/4/2021.

EL PAGO A CUENTA NO SE PUEDE PAGAR POR COMPENSACION (ART. 5 R.G.4.673)

A los efectos de la cancelación del pago a cuenta, **no resultará de aplicación el mecanismo de compensación** previsto en el art. 1 de la R.G. 1.658.

PRESENTACION DE LA DDJJ DEL IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES. IMPROCEDENCIA DE LA EXIMICION DEL PAGO A CUENTA (ART. 6 R.G. 4.673)

Cuando en la declaración jurada del período fiscal correspondiente, presentada por el sujeto que hubiera formulado la solicitud de eximición del pago a cuenta, surja que la opción de eximición del pago a cuenta resulta improcedente, deberán ingresarse los intereses resarcitorios previstos en el art. 37 de la ley 11.683, calculados sobre el monto del pago a cuenta que hubiera correspondido ingresar, desde la fecha de vencimiento fijada en el artículo 3.

CARÁCTER DE IMPUESTO INGRESADO (ART.7 R.G. 4.673)

El importe del pago a cuenta tendrá, para los responsables inscriptos en el impuesto sobre los bienes personales, el carácter de impuesto ingresado y en tal concepto será computado en la declaración jurada de los períodos fiscales 2019 o 2020, según corresponda.

RESPONSABLES SUSTITUTOS

Art. 25.1 de la ley de impuesto sobre los bienes personales

RESPONSABLES SUSTITUTOS ART. 25.1 SOCIEDADES (LEY 19.550)

El gravamen correspondiente a las acciones o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la ley general de sociedades ley 19550, cuyos titulares sean **personas humanas y/o sucesiones indivisas domiciliadas en el país o en el exterior, y/o sociedades y/o cualquier otra persona jurídica, domiciliada en el exterior**, será liquidado o ingresado por las sociedades regidas por la ley 19.550 y **la alícuota a aplicar será de cincuenta centésimos por ciento (0,50%)** sobre el valor determinado de acuerdo con lo establecido por el inciso h) del artículo 22 de la ley de impuesto sobre los bienes personales.

El impuesto así ingresado tendrá el carácter de pago único y definitivo.

Recordemos las alícuotas del impuesto sobre los bienes personales responsable sustituto (art. 25.1) de los periodos fiscales 2016, 2017 y 2018:

2016	0,75%
2017	0,50%
2018	0,25%

ACCIONISTAS O SOCIOS DEL EXTERIOR. PRESUNCION QUE NO ADMITE PRUEBA EN CONTRARIO (ART. 25.1 2º Y 3º PARRAFO)

Se presume sin admitir prueba en contrario, que las acciones y/o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la ley 19550, cuyos titulares sean sociedades, cualquier otro tipo de persona de existencia ideal, empresas, establecimientos estables, patrimonios de afectación o explotaciones, domiciliados, radicados o ubicados en el exterior, **pertenecen de manera indirecta a personas físicas domiciliadas en el exterior o a sucesiones indivisas radicadas en el exterior**.

Las sociedades responsables del ingreso del gravamen, tendrán derecho a reintegrarse el importe abonado, incluso reteniendo y/o ejecutando directamente los bienes que dieron origen al pago.

TRATAMIENTO DE LA SOCIEDADES DE HECHO Y DE LAS SOCIEDADES SIMPLES O RESIDUALES

Hasta la reforma de la ley 19.550 por imperio de la ley 26.994. (ANTES DEL 01.08.2015).

Art. 21 LSC, C. de Comercio art. 8 inciso 5), C. de Comercio art. 452 inciso 3)

Dictamen (DAT) 2/2004 de fecha 08.01.2004.

Dictamen (DAT) 63/2002 de fecha 28.06.2002.

Dictamen (DAL) 131/2001 de fecha 07.12.2001.

Las S.H. con actividad agropecuaria no deben actuar como responsables sustitutos. (porque no desarrollan actividad comercial, desarrollan actividad civil)

Luego de la reforma de la ley 19.550 por imperio de la ley 26.994. (A PARTIR DEL 01.08.2015).

A partir de la reforma de la ley 19.550, todas las sociedades simples o residuales debe actuar como responsables sustitutos.

TRATAMIENTO DE ACCIONISTAS O SOCIOS RESIDENTE EN PAISES QUE FIRMARON EL TRATADO DE MONTEVIDEO (ALADI)

Art. 48 Clausula de la Nación más favorecida.

Nota Externa 5/2008 (B.O.04.08.08).

Dictamen (PTN) 170/2006 de fecha 30.06.2006. (a favor del fisco).

"**Losa Ladrillos Olavarría S.A.**" de la sala "A" del T.F.N. de fecha 08.08.2011 **(a favor del contribuyente)**.

"**Losa Ladrillos Olavarría S.A.**" de la sala V de la C.N.A.C.A.F. de fecha 06.12.2012 **(a favor del fisco)**.

"**Losa Ladrillos Olavarría S.A.**" de la C.S.J.N. de fecha 04.02.2014 **(p/280)**

Por lo tanto, las sociedades argentinas deben actuar como responsable sustituto de sus accionistas sociedades del exterior residentes en los países miembros de la ALADI. (ARGENTINA, BOLIVIA, BRASIL, COLOMBIA, CHILE, ECUADOR, MEXICO, PARAGUAY, PERU, URUGUAY Y VENEZUELA)

RESPONSABLES SUSTITUTOS. FIDEICOMISOS (ART. 25.1 4º PARRAFO)

Tratándose de fideicomisos no mencionados en el inciso i) del artículo 22 de ley (FIDEICOMISOS NO FINANCIEROS) excepto cuando, el fiduciante sea el Estado Nacional, provincial, municipal o la Ciudad Autónoma de Buenos Aires o aquellos se encuentren destinados al desarrollo de obras de infraestructura que constituyan un objetivo prioritario y de interés del Estado Nacional,

El gravamen será liquidado e ingresado por quienes asuman la calidad de fiduciarios, aplicando la alícuota (0,50%) **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.

En caso de que el Estado Nacional, provincial, municipal o la Ciudad Autónoma de Buenos Aires comparta la calidad de fiduciante con otros sujetos, el gravamen se determinará sobre la participación de estos últimos, excepto en los fideicomisos que desarrollen las obras de infraestructura a que se refiere el presente párrafo.

Art. 22 inciso k) de la ley de impuesto sobre los bienes personales

"*k) 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.*

Los bienes entregados a estos fideicomisos no integrarán la base que los fiduciantes, personas físicas o sucesiones indivisas, deben considerar a efectos de la determinación del impuesto. Si el fiduciante no fuese una persona física o sucesión indivisa, dichos bienes no integrarán su capital a fines de determinar la valuación que deben computar a los mismos efectos.

Lo dispuesto en el párrafo anterior sólo será aplicable si se hubiera ingresado, a su vencimiento, el impuesto a que se refiere el cuarto párrafo del artículo sin número incorporado a continuación del artículo 25 de la presente ley.

La reglamentación establecerá el procedimiento para determinar la valuación de los bienes comprendidos en el inciso i) y el agregado a continuación del inciso i) cuando el activo de los fideicomisos o de los fondos comunes de inversión, respectivamente, se encuentre integrado por acciones u otras participaciones en el capital de entidades sujetas al pago del impuesto a la ganancia mínima presunta".

<u>PRESUNCION QUE NO ADMITE PRUEBA EN CONTRARIO (ART. 25.1 5º PARRAFO)</u>

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. (PERSONAS HUMANAS O SUCESIONES INDIVISAS)

Art. 20.2 del D.R. de la ley de impuestos sobre los bienes personales

EL IMPUESTO SERA DETERMINADO POR LAS SOCIEDADES EN SU CARÁCTER DE RESPONSABLES SUSTITUTOS

El impuesto establecido en el artículo 25.1 de la ley, **será liquidado e ingresado con carácter de pago único y definitivo por las sociedades** comprendidas en la ley 19550, incluidos los establecimientos estables pertenecientes a las sociedades extranjeras mencionadas en el artículo 118 de esta última ley, las sociedades de hecho y las sociedades irregulares.

DIFERENCIA ENTRE EL ACTIVO Y EL PASIVO

El impuesto se liquidará considerando el importe que surja de **la diferencia entre el activo y el pasivo de la sociedad correspondiente al 31 de diciembre** del año respectivo, y aplicando la alícuota del CERO CON CINCUENTA POR CIENTO (0,50%) sobre el monto resultante atribuible a las acciones y participaciones cuyos titulares sean personas físicas o sucesiones indivisas domiciliadas o radicadas en el país o en el extranjero y/o sociedades o cualquier otro tipo de persona de existencia ideal, ente o patrimonio de afectación, domiciliado, radicado o ubicado en el exterior.

APORTES DE CAPITAL

Cuando el patrimonio neto de la sociedad al cierre del ejercicio considerado para la liquidación del impuesto contenga **aportes de capital, incluidos los irrevocables para la futura integración de acciones**, los mismos deberán detraerse de la base imponible definida precedentemente, en el monto que corresponda a titulares de acciones o participaciones que no resultan comprendidas en la liquidación del gravamen prevista en el artículo 25.1 de la ley.

FECHA DE CIERRE DE EJERCICIO DISTINTA AL 31/12

Si la fecha de cierre del ejercicio comercial no coincide con el 31 de diciembre del año respectivo, se deberán sumar y/o restar al patrimonio neto, los aumentos y disminuciones de capital definidos en los párrafos siguientes.

AUMENTOS DE CAPITAL

Los aumentos de capital a que se refiere el tercer párrafo del inciso h) del artículo 22 de la ley, son aquellos originados en la integración de acciones o aportes de capital, incluidos los irrevocables para la futura integración de acciones o aumentos de capital, verificados entre la fecha de cierre del ejercicio comercial de las sociedades y el 31 de diciembre del período fiscal por el que se liquida el impuesto.

El monto de dichos aumentos incrementará el patrimonio neto sobre el cual se determina el gravamen, en el monto atribuible a las acciones y participaciones cuyos titulares sean personas físicas o sucesiones indivisas domiciliadas o radicadas en el país o en el extranjero y/o sociedades o cualquier otro tipo de persona de existencia ideal, ente o patrimonio de afectación, domiciliado, radicado o ubicado en el exterior.

DISMINUCIONES DE CAPITAL

Por su parte las disminuciones de capital son las originadas a raíz de:

a) Dividendos en efectivo o en especie -excluidas acciones liberadas- correspondientes al ejercicio comercial cerrado por la sociedad que efectuó la distribución durante el período que se liquida el impuesto y puestos a disposición en el transcurso de este último, cualquiera fuere el ejercicio comercial de dicha sociedad en el que se hubieran generado las utilidades distribuidas.

b) Utilidades distribuidas por la sociedad con posterioridad al último ejercicio cerrado por la misma, durante el período por el que se liquida el impuesto, cualquiera fuera el ejercicio comercial de la sociedad en el que se hubieran generado las utilidades distribuidas.

El monto de dichas disminuciones reducirá el patrimonio neto sobre el cual se determina el gravamen, en la parte atribuible a las acciones y participaciones cuyos titulares sean personas físicas o sucesiones indivisas domiciliadas o radicadas en el país o en el extranjero y/o sociedades o cualquier otro tipo de persona de existencia ideal, ente o patrimonio de afectación, domiciliado, radicado o ubicado en el exterior.

DERECHO A REINTEGRO POR PARTE DEL RESPONSABLE SUSTITUTO

Art. 20.3 del D.R. de la ley de impuestos sobre los bienes personales

A los fines de ejercer el derecho al reintegro del importe abonado, previsto en el último párrafo del artículo 25.1 de la ley, las sociedades responsables del ingreso del gravamen deberán considerar la situación particular de cada uno de los titulares de las acciones o participaciones que resultaron comprendidas en la liquidación del impuesto a los efectos de determinar la proporción del mismo que corresponda atribuirles al 31 de diciembre del año respectivo, debiendo tenerse en cuenta, para estos casos, los saldos deudores o acreedores de las cuentas particulares de los socios, los aportes de capital y cualquier otra circunstancia que permita determinar en forma precisa el porcentaje real de las participaciones.

RESPONSABLES SUSTITUTOS

Art. 26 de la ley de impuesto sobre los bienes personales

RESPONSABLES SUSTITUTOS BIENES SITUADOS EN EL PAIS PERTENECIENTES A SUJETOS RADICADOS EN EL EXTERIOR

Los contribuyentes del impuesto a la ganancia mínima presunta, las sucesiones indivisas radicadas en el país y toda otra persona de existencia visible o ideal domiciliada en el país **que tenga el condominio, posesión, uso, goce, disposición, depósito, tenencia, custodia, administración o guarda de bienes sujetos al impuesto que pertenezcan a los sujetos mencionados en el inciso b) del artículo 17** (SUJETOS NO RESIDENTES), deberán ingresar con carácter de pago único y definitivo calculado sobre el valor de dichos bienes -determinado con arreglo a las normas de la presente ley- al 31 de diciembre de cada año **el cincuenta centésimos por ciento (0,50%)**.

Recordemos las alícuotas del impuesto sobre los bienes personales responsable sustituto (art. 26) de los periodos fiscales 2016, 2017 y 2018:

2016 0,75%

2017 0,50%

2018 0,25%

PRESUNCION INMUEBLES EN EL PAIS PERTENECIENTES A SOCIEDADES DEL EXTERIOR (ART. 26 2º PARRAFO)

Cuando se trate de inmuebles ubicados en el país, **inexplotados o destinados a locación, recreo o veraneo**, cuya titularidad directa corresponda a sociedades, empresas, establecimientos estables, patrimonios de afectación o explotaciones domiciliados o, en su caso, radicados o ubicados en el exterior, **se presumirá, sin admitir prueba en contrario, que los mismos pertenecen a personas físicas o sucesiones indivisas domiciliadas o, en su caso radicadas en el país**, sin perjuicio de lo cual deberá aplicarse en estos casos el régimen de ingreso del impuesto previsto en el párrafo anterior. (ALICUOTA DEL 1%)

A modo de ejemplo:

Un inmueble ubicado en el país, arrendado, perteneciente a una persona humana del exterior, tributa la alícuota del 0,50%, a través del responsable sustituto.

Un inmueble ubicado en el país, arrendado, perteneciente a una sociedad del exterior, tributa la alícuota del 1%, a través del responsable sustituto.

BIENES NO ALCANZADOS (ART. 26 3º PARRAFO)

Lo dispuesto en el primer párrafo no será de aplicación para los bienes que se detallan a continuación:

a) Los títulos, bonos y demás títulos valores emitidos por la Nación, las Provincias o Municipalidades.

b) Las obligaciones negociables previstas en la ley 23576.

c) Las acciones y participaciones en el capital de cualquier tipo de sociedad, incluidas las empresas y explotaciones unipersonales.

d) Las cuotas partes de fondos comunes de inversión.

e) Las cuotas sociales de cooperativas.

BIENES DE EMPRESAS DEL EXTERIOR. PRESUNCION (ART. 26 4º PARRAFO)

Cuando la titularidad directa de los bienes indicados en el párrafo anterior excepto los comprendidos en su inciso a), y las acciones y participaciones en el capital de las sociedades regidas por la ley 19550,

Es decir: b) Las obligaciones negociables previstas en la ley 23576; c) Las empresas y explotaciones unipersonales; d) Las cuotas partes de fondos comunes de inversión; e) Las cuotas sociales de cooperativas.

Corresponda a sociedades, cualquier otro tipo de persona de existencia ideal, empresas, establecimientos estables, patrimonios de afectación o explotaciones, domiciliados o, en su caso, **radicados o ubicados en el exterior**, en países que no apliquen regímenes de nominatividad de los títulos valores privados, **se presumirá, sin admitir prueba en contrario que los mismos pertenecen a personas físicas** o a sucesiones indivisas domiciliadas, o en su caso, **radicadas en el país**, sin perjuicio de lo cual deberá aplicarse en estos casos el régimen de ingreso previsto en el primer párrafo de este artículo. (ALICUOTA DEL 1%)

Art. 29 1º y 2º párrafo del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales

CASOS EN QUE NO SE APLICA LA PRESUNCION DEL ART. 26 4º PARRAFO DE LA LEY

La presunción establecida en el cuarto párrafo del artículo 26 de la ley, no es aplicable a los títulos privados representativos de deuda con oferta pública autorizada por la COMISIÓN NACIONAL DE VALORES, y que se negocien en bolsas o mercados de valores del país o del exterior, ni a los títulos valores emitidos por la Nación, las Provincias, las Municipalidades y la CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES, con sujeción a regímenes legales de países extranjeros.

CASOS EN QUE SE APLICA LA PRESUNCION DEL ART. 26 4º PARRAFO DE LA LEY (EMPRESAS OFF SHORE)

En los casos no previstos en el párrafo anterior, la presunción a la que se refiere el mismo sólo comprende a las sociedades, empresas, establecimientos estables, patrimonios o explotaciones, domiciliados o, en su caso, radicados en el exterior, que por su naturaleza jurídica o sus estatutos **tengan por actividad principal realizar inversiones fuera de la jurisdicción del país de constitución y/o no puedan ejercer en las mismas ciertas operaciones y/o inversiones expresamente determinadas en el régimen legal o estatutario que las regula**. (EMPRESAS OFF SHORE)

CASOS EN QUE NO SE APLICA LA PRESUNCION DEL ART. 26 4º PARRAFO DE LA LEY (ART. 26 5º PARRAFO)

La presunción establecida en el párrafo anterior no será de aplicación cuando los titulares directos a que se refiere el mismo sean compañías de seguro, fondos abiertos de inversión, fondos de pensión o entidades bancarias o financieras cuyas casas matrices estén constituidas o radicadas en países en los que sus bancos centrales u organismos equivalentes hayan adoptado los estándares internacionales de supervisión bancaria establecidos por el Comité de Bancos de Basilea.

IMPUESTO MINIMO

No corresponderá efectuar el ingreso establecido en este artículo cuando su importe resulte igual o inferior a $ 250 (doscientos cincuenta pesos).

DERECHO A REINTEGRO POR PARTE DEL RESPONSABLE SUSTITUTO

Los responsables obligados al ingreso del gravamen tendrán derecho a reintegrarse el importe abonado, incluso reteniendo y/o ejecutando directamente los bienes que dieron origen al pago.

ALICUOTA DEL 1% PARA EL CASO DE LAS PRESUNCIONES

La alícuota establecida en el primer párrafo se incrementará en un 100% (ciento por ciento) para aquellos bienes que encuadren en las presunciones previstas en este artículo.

IGM

No regirán las disposiciones establecidas en este artículo cuando resulten de aplicación las contenidas en el sexto párrafo del inciso h) del artículo 2 de la ley de impuesto a la ganancia mínima presunta.

RESPONSABLES SUSTITUTO COMPENSACION

Compensación con saldos a favor de libre disponibilidad.

Nota (SDG LTI) 1.542/03 de fecha 20.05.2003, no se puede compensar, por falta de identidad subjetiva.

CSJN **"Rectificaciones Rivadavia SA"** de fecha 12.07.11, se puede compensar.

Posteriormente al fallo de la CSJN, la AFIP modifica la R.G. 1.658:

"***Art. 1*** *- Los contribuyentes o responsables mencionados en el artículo 5 de la ley 11683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, podrán solicitar la compensación de sus obligaciones fiscales -determinadas y exigibles- con saldos a su favor aun cuando estos correspondan a distintos impuestos, de conformidad con el régimen que se establece en la presente resolución general.*

Dicha compensación procederá en tanto los saldos deudores y acreedores pertenezcan, a la vez, a un mismo sujeto en su carácter de titular pasivo de su deuda impositiva y titular activo de su crédito contra el Fisco, y siempre que la autoricen las normas que rigen los gravámenes de que se trate.

Los responsables por el cumplimiento de deuda ajena y ***los responsables sustitutos*** *a que se refiere el artículo 6 de la ley 11683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones,* ***no podrán solicitar la compensación*** *a que alude la presente*". (S/R.G. 3.175 (B.O.02.09.2011)

Posteriormente la CNACAF admitió la compensación:

CNACAF Sala III **"Cresud SA"** de fecha 04.10.2018.

CNACAF Sala III **"Cresud SA"** de fecha 16.04.2019.

CNACAF Sala V **"IRSA"** de fecha 08.08.2018.

NORMAS DE APLICACIÓN SUPLETORIA (LEY Y D.R. DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS)

Art. 31 del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales

En los casos no expresamente previstos en este decreto reglamentario **se aplicarán supletoriamente las disposiciones legales y reglamentarias del impuesto a las ganancias**.

==========