

12° SIMPOSIO SOBRE LEGISLACIÓN TRIBUTARIA ARGENTINA

CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONÓMICAS DE LA CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES

COMISIÓN N° 2: “Algunos aspectos conflictivos del impuesto a las ganancias”

- **Concepto de gasto necesario.**
- **Casos controvertidos de imputación al año fiscal.**
- **Tratamiento de la compra venta de títulos valores.**

CONCLUSIONES

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, a los 24 días del mes de Septiembre de 2010, reunidos en la Sede del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, los integrantes de la Comisión N° 2 del 12° Simposio de Legislación Tributaria Argentina, bajo la presidencia del **Dr. Roberto O. Freytes**, presidencia alterna de la **Dra. Claudia A. Chiaradía**, secretaria a cargo de la **Dra. Lidia Carrera**, y relatoría a cargo del **Dr. Marcelo E. Domínguez**, habiendo evaluado lo acontecido durante el transcurso de las sesiones, manifiestan:

VISTO:

i) Las directivas emanadas de la relatoría.

ii) Los trabajos presentados por los participantes en la Comisión, **Dres. Alfredo Brunotti y Teresa Stafforte** (Algunos aspectos conflictivos del impuesto a las ganancias. Concepto de gasto necesario), **Dra. Mirna S. Screpante** (Los gastos "necesarios" en el impuesto a las ganancias. Análisis doctrinario y jurisprudencial de casos controvertidos), **Dr. Fernando G. Alegre** (Concepto de gasto necesario), **Dra. Marcela A. Basualdo** (Concepto de gasto necesario), **Dra. Perla R. Olego** (En búsqueda de la equidad en riesgo de extinción), **Dra. Ma. Josefina Bavera** (Saldo técnico a favor del contribuyente. ¿Deducible de la ganancia bruta?), **Dr. Luis A. Comba** (La imputación de la diferencia de impuestos. Fin de la historia), **Dres. Osvaldo Balán y Osvaldo M. Zilli** (Empresas constructoras - Aplicación del artículo 74 de la Ley del Impuesto a las Ganancias), **Dres. Marcelo M. Maroevich y Guillermo L. Paz** (Imputación de los derivados al período fiscal en el Impuesto a las Ganancias), **Dres. Martín R. Caranta y Marcelo D. Rodríguez** (Rentas obtenidas por la enajenación de acciones, títulos, bonos y demás títulos valores. Situación actual).

iii) El exhaustivo análisis de los temas expuesto por los panelistas de la Comisión, **Dres Luis O. Fernández, Alfredo J. Parrondo, Gabriel R. Jobe y Jorge Gebhardt**.

iv) La intervención de los participantes en la Comisión y de sus autoridades.

SE OBTUVIERON LAS SIGUIENTES CONCLUSIONES:

I. CONCEPTO DE “GASTO NECESARIO”

1. CONSIDERANDO

Que nuestro impuesto a las ganancias adopta esencialmente el sistema de la determinación cierta de la renta.

Que para la valoración de la ganancia imponible concurren tanto los ingresos gravados como los gastos necesarios para su obtención así como para el mantenimiento y conservación de la fuente productora de ganancias.

Que el concepto de gasto necesario es mucho más amplio que el de gastos “imprescindibles” u “obligatorios”.

Que el Fisco tiende a realizar interpretaciones excesivamente restrictivas del concepto de “gasto necesario” y que cabe reiterar que sus funcionarios carecen de facultades para cuestionar la “necesidad” de cualquier erogación en base a su oportunidad o conveniencia.

Que una interpretación restrictiva de la necesidad del gasto puede ocasionar una lesión al principio de capacidad contributiva, toda vez que puede dar lugar a la determinación de un impuesto superior al que correspondería por aplicación de la norma legal.

CONCLUSIÓN

Se reafirma que es el contribuyente quien determina el carácter de la necesidad del gasto. El organismo fiscalizador debería limitarse a verificar la vinculación del gasto con la ganancia gravada.

2. CONSIDERANDO

Que cuando los inmuebles afectados a locación no den lugar a la obtención de ingresos en un período fiscal, ello no desvirtúa su afectación a la obtención de ganancias gravadas, principio en virtud del cual resulta admisible la deducción de los gastos vinculados.

Que el organismo fiscalizador ha interpretado que mientras los inmuebles ofrecidos en alquiler no generen renta por encontrarse precisamente “en alquiler”, los mismos se encuentran “desafectados” de la actividad, y, por ende, no son computables los gastos que los mismos generan.

CONCLUSIÓN

El Fisco debería rever su interpretación admitiendo la deducción de los gastos relacionados con los inmuebles que están “en alquiler”, aun cuando en un determinado periodo fiscal tales inmuebles no hayan generado ingresos.

3. CONSIDERANDO

Que a fines de evitar abusos en la deducción de ciertas erogaciones que podrían confundirse con gastos personales de los contribuyentes, resulta entendible que el legislador establezca ciertas restricciones al respecto.

Que a efectos de no afectar los principios de capacidad contributiva e igualdad, las condiciones exigidas deben ser razonables, y certeramente establecidas.

CONCLUSIÓN

Resulta aceptable que la Ley limite la deducción de ciertos gastos que pueden ser confundidos con disposición de renta por parte del sujeto que los realiza (gastos personales), pero dichas limitaciones y condicionamientos deben ser razonables, atender específicamente a la actividad del sujeto y admitir prueba en contrario.

4. CONSIDERANDO

Que la falta de adecuación periódica de los límites que se han previsto para la deducción de amortizaciones y de gastos de mantenimiento de automóviles, impide la deducción -en su justa medida- de los gastos necesarios derivados del uso de los mismos.

Que los referidos límites para la deducción no son aplicables en los casos de automóviles cuya explotación constituya el objeto principal de la actividad gravada: alquiler, taxis, remises, viajantes de comercio y similares.

Que se ha interpretado que el concepto “similares” abarca sólo las actividades en las cuales el traslado es el objeto principal, y no aquéllas en que la utilización del automóvil resulta imprescindible para la consecución de sus objetivos.

CONCLUSIÓN

a. Resulta imperiosa la adecuación de los límites previstos para las deducciones en concepto de amortizaciones y de gastos de mantenimiento de automóviles.

b. Dichos límites no debieran aplicarse a aquellas actividades en que, si bien la utilización del automóvil no constituye el objeto principal de la actividad gravada, su utilización es imprescindible para el logro de sus objetivos.

c. Los límites referidos a la deducción de los gastos de mantenimiento de automóviles deben limitarse, exclusivamente, a los automóviles propiedad del contribuyente.

5. CONSIDERANDO

Que para la deducibilidad de los gastos de representación deben contemplarse las actividades desarrolladas por contribuyentes que no cuentan con mano de obra intensiva, en las cuales los sueldos no resultan un parámetro adecuado para determinar el máximo deducible en concepto de tales gastos.

CONCLUSIÓN

Debieran admitirse parámetros alternativos a las remuneraciones a fin de establecer el límite aplicable para la deducción de los “gastos de representación”.

6. CONSIDERANDO

Que la limitación a la deducción de las multas, costas causídicas e intereses punitivos derivados de “obligaciones fiscales”, surge del decreto reglamentario y, por lo tanto, dicha limitación no cumple con el principio de legalidad.

Que el concepto de multa incluido en la norma reglamentaria puede dar lugar a asimilar el mismo con “recargos”, conceptos que bajo dicha denominación o similares suelen aplicar organismos fiscalizadores provinciales y municipales.

Que la enorme cantidad de responsabilidades formales que, en materia tributaria y previsional, deben cumplimentar los contribuyentes, los hace muchas veces pasibles de multas, las cuales pueden originarse en incumplimientos involuntarios.

Que el organismo fiscalizador ha cuestionado la deducción de multas abonadas como consecuencia de incumplimientos contractuales en los que el Estado resultó parte.

CONCLUSIÓN

a) Debiera incorporarse al texto legal la limitación a la deducción de multas, costas causídicas e intereses punitivos, pero sólo en la medida en que estos conceptos deriven de “obligaciones tributarias” y que se originen en acciones dolosas o fraudulentas de los contribuyentes.

b) El Fisco debería rever su posición con relación a la deducibilidad de las multas originadas en incumplimientos contractuales e impuestas por organismos de control o reguladores.

7. CONSIDERANDO

Que la ley de impuesto a las ganancias considera los dividendos percibidos como una renta “no computable” en la determinación fiscal del accionista.

Que la caracterización como “no computable” diferencia a los dividendos de las rentas “exentas” y de las “rentas no gravadas”.

Que sin perjuicio de su calificación como “no computables”, el art. 64 del texto legal admite la deducción de todos los gastos necesarios para la obtención de los dividendos.

Que los intereses a cargo del accionista, originados en la financiación de la compra o suscripción de acciones y su posterior conservación como activo, constituyen un gasto cuya deducibilidad no debe dar lugar a dudas.

Que el resultado generado por parte de los “sujetos empresa” como consecuencia de la enajenación de acciones, se encuentra alcanzado por el impuesto a las ganancias.

CONCLUSIÓN

Resultan deducibles los intereses, diferencias de cambio y gastos vinculados con la adquisición y tenencia de acciones y con la percepción de dividendos, ya que si bien éstos resultan no computables para su perceptor, los mismos ya han tributado el impuesto a la renta en cabeza de la sociedad pagadora, y que adicionalmente el resultado originado por la venta de las acciones se encuentra gravado para los sujetos empresa.

8. CONSIDERANDO

Que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido que el impuesto a las ganancias que recae sobre las “salidas no documentadas” es un “tributo que ingresa a título propio el pagador, y que el mismo recae sobre los ingresos obtenidos por un tercero oculto”.

Que la limitación prevista para la deducción “del impuesto de esta ley” (art. 88, inc d de la ley) debe entenderse referida sólo al impuesto a las ganancias “de ejercicio” que recae sobre las rentas del contribuyente y no comprende al impuesto “instantáneo” sobre las salidas no documentadas, el que constituye un mayor valor de la erogación que lo origina.

CONCLUSIÓN

Resulta deducible el impuesto establecido en el art. 37 de la ley de impuesto a las ganancias sobre “salidas no documentadas”, en la medida que dichas erogaciones estén vinculadas con la obtención de ganancias gravadas.

9. CONSIDERANDO

Que la Ley del Impuesto al Valor Agregado contempla asimetrías en cuanto a las alícuotas aplicables en determinadas actividades, lo cual puede generar saldos a favor técnicos que no son recuperables en el mediano plazo por los contribuyentes.

Que del fallo de la CSJN en la causa “Scania Argentina SA” surge implícitamente la procedencia de la deducción en el Impuesto a las Ganancias de la “disminución de los créditos fiscales de IVA provenientes de ajustes fiscales”.

CONCLUSIÓN

Debiera admitirse la deducción del saldo a favor técnico de IVA en el Impuesto a las Ganancias, en la medida que el contribuyente pueda probar razonablemente que el mismo es irrecuperable en el desarrollo normal y habitual de su actividad.

10. CONSIDERANDO

Que la distinción entre los conceptos de “mejoras”, “reparaciones” y “gastos de mantenimiento” de inmuebles y bienes muebles amortizables resulta trascendente para la determinación de la ganancia neta.

Que dicha distinción resulta vital en ciertas actividades, como es la actividad agropecuaria.

Que el decreto reglamentario del impuesto a las Ganancias expresa, en su art. 147, que se reputan mejoras, no resultando en consecuencia deducibles como gasto, aquellas erogaciones que no constituyan reparaciones ordinarias que hagan el mero mantenimiento del bien. Que asimismo establece que se presumirá que revisten el carácter de mejoras cuando su importe, en el ejercicio de la habilitación, supere el 20% (veinte por ciento) del valor residual del bien.

Que la citada norma conduce a que el organismo fiscalizador atienda más a la significatividad del gasto que a su verdadera naturaleza.

CONCLUSIÓN

Debería modificarse la redacción del art. 147 del DR eliminándose la presunción legal, dado que la calificación como gasto de reparación o de mantenimiento debe ser analizada por la naturaleza del mismo, en los ejercicios fiscales en que se incurran, en forma independiente de su cuantía.

II. CASOS CONTROVERTIDOS DE IMPUTACIÓN AL AÑO FISCAL

1. CONSIDERANDO

Que el art. 18 del texto legal establece los criterios que los contribuyentes deben utilizar para imputar las ganancias al año fiscal.

Que en casos particulares se ha efectuado una interpretación excesivamente amplia del criterio de imputación de la renta al año fiscal conocido como “percibido”, considerándose que el nacimiento del hecho imponible se verifica ante la mera cobranza del precio pactado, aún cuando no se haya prestado el servicio que dio lugar al cobro anticipado.

CONCLUSIÓN

Cuando se trate de ganancias imputables por lo percibido se deberá considerar configurado el hecho imponible cuando las mismas se encuentren previamente devengadas, es decir, cuando se hayan verificado los hechos sustanciales que las hubieran generado, considerándose como “pasivo” aquellas cobradas por adelantado.

2. CONSIDERANDO

a) Que existen dificultades para distinguir entre los instrumentos y/o contratos derivados conforme su finalidad (*especulativa o de cobertura*), siendo que de ello depende el tratamiento impositivo aplicable a los mismos.

b) Que adicionalmente nuestra ley de impuesto a las ganancias no contiene normas ni pautas sobre cuándo debe reconocerse el resultado de dichas operaciones.

c) Que las empresas no cuentan con pautas objetivas dictadas por el organismo fiscalizador para documentar y acreditar la naturaleza de los instrumentos y/o contratos derivados.

d) Que las fiscalizaciones efectuadas por el Organismo Fiscalizador sobre estas operaciones generalmente son realizadas por funcionarios que no conocen acabadamente su naturaleza y la forma cómo se instrumentan.

CONCLUSIÓN

Resulta necesario ampliar el marco legal y precisar normas reglamentarias sobre el tratamiento impositivo de las operaciones de cobertura y su distinción con las operaciones especulativas. Tales aspectos deberían surgir de un trabajo consensuado entre las autoridades y las entidades representativas de los sectores involucrados.

III. TRATAMIENTO DE LA COMPRA-VENTA DE TÍTULOS VALORES

CONSIDERANDO

Que la Ley 25.414 incorporó como nuevo hecho imponible, en el art. 2º, ap. 2º de la Ley de Impuesto a las Ganancias, el “resultado por la enajenación de acciones, títulos, bonos y demás títulos valores, cualquiera sea el sujeto que los obtenga”, y previó en el art. 20 inc w) de dicha Ley la exención para los resultados por la compra-venta, cambio, permuta o disposición de acciones, títulos, bonos y demás títulos valores obtenidos por personas físicas y sucesiones indivisas.

Que el Decreto 493/01 eliminó de la referida exención los resultados originados por la compra-venta de acciones que no coticen en bolsa o mercados de valores, efectuados por personas físicas o sucesiones indivisas radicadas en el país y, además, incorporó dicho resultado como renta de la segunda categoría.

Que la derogación de la Ley 25.414 por parte de la Ley 25.556 dio lugar a que el Procurador del Tesoro de la Nación haya considerado que, al quedar abrogada la reforma introducida a la Ley del Impuesto a las Ganancias por la Ley 25.414 y por el Decreto 493/01, ello no implica que se haya restablecido el texto sustituido por esas normas (Dictamen PTN N° 351/03).

Que no existe certeza sobre el tratamiento impositivo que resulta aplicable a los resultados provenientes de las operaciones de compra-venta de acciones efectuadas en forma habitual por personas físicas o sucesiones indivisas residentes en el país.

CONCLUSIÓN

a- Resulta indispensable que el Poder Ejecutivo y el Poder Legislativo se aboquen de inmediato a definir legalmente el tratamiento impositivo que corresponde otorgar al resultado por la compra-venta de acciones obtenido por personas físicas y sucesiones indivisas residentes en el país.

b- En el análisis de tal tratamiento impositivo debieran considerarse las dificultades interpretativas que se han derivado del concepto de “habitualidad”.

FIRMADO:

Dr. ROBERTO O. FREYTES – Presidente
Dra. CLAUDIA A. CHIARADÍA – Presidente Alterno
Dr. MARCELO E. DOMÍNGUEZ – Relator
Dra. LIDIA CARRERA – Secretaria