

12° SIMPOSIO SOBRE LEGISLACION TRIBUTARIA ARGENTINA

Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Septiembre de 2010.-

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**

DIRECTIVAS DE RELATORIA – Dr. Marcelo E. Domínguez

Introducción

Los aspectos conflictivos del Impuesto a las Ganancias que se tratarán en el 12° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina organizado por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, se vinculan con los siguientes aspectos que caracterizan a ese gravamen:

- Su determinación surge de una declaración jurada de los ingresos obtenidos y de los gastos necesarios, la cual es confeccionada por los contribuyentes y está sujeta a verificación fiscal.
- Los contribuyentes del gravamen informan sus operaciones económicas agrupadas por año fiscal, aspecto que requiere de la definición de criterios de imputación de ingresos y gastos al año fiscal y de pautas para el traslado de quebrantos hacia los años fiscales siguientes.
- Se han previsto distintos tratamientos para las denominadas “ganancias de capital”, lo cual requiere de un análisis pormenorizado de las rentas gravadas, no gravadas y exentas del impuesto a las ganancias.

Conforme tales características de nuestro impuesto a las ganancias, en primer lugar nos abocaremos al análisis interpretativo del concepto “**gasto necesario**”.

Cuando los sujetos que detentan similar capacidad contributiva confeccionan sus declaraciones juradas adoptando distintos criterios sobre el cómputo de los gastos necesarios, los impuestos que ellos determinan son diferentes. Asimismo, la naturaleza subjetiva del concepto “gasto necesario” ha dado lugar a distintas interpretaciones sobre su alcance, tanto de parte de los funcionarios fiscales que verifican las declaraciones juradas,

como de parte de los jueces encargados de dirimir las controversias que se suscitan entre el Fisco y los contribuyentes.

En segundo lugar nos abocaremos al análisis de los criterios previstos en la normativa aplicable para la “**imputación de ingresos y gastos al año fiscal**”, aspecto que se relaciona con la necesidad de los contribuyentes de informar sus resultados agrupados por año fiscal.

Cuando se prevén diferentes criterios de imputación de ingresos y gastos al año fiscal (devengado, devengado-exigible y percibido), o se prevén opciones para la imputación de ingresos (jubilaciones, venta y reemplazo de bienes de uso, etc), o se regulan formas de imputación al año fiscal de algunos gastos empresariales (honorarios al directorio, gratificaciones al personal, erogaciones destinadas a empresas vinculadas del exterior, etc), su generan dudas interpretativas en cuanto al criterio de imputación al año fiscal que resulta aplicable en cada caso.

La imputación de ingresos y gastos al año fiscal se relaciona con el **traslado de quebrantos** hacia los ejercicios futuros, a los efectos de medir la capacidad contributiva de los contribuyentes durante un período mayor al año fiscal. Pero el límite temporal previsto para el traslado de quebrantos, sumado al tratamiento previsto para los denominados quebrantos específicos (provenientes de la venta de acciones, o de operaciones de fuente extranjera, o de contratos derivados), podría afectar la medición de esa capacidad contributiva en un período que excede el año fiscal.

Finalmente nos abocaremos al tratamiento impositivo aplicable al resultado de la **compra-venta de títulos valores** (acciones, títulos públicos, etc), considerando para ello los distintos tipos de sujetos que obtienen ese resultado (personas físicas y jurídicas residentes en el país y en el exterior).

El tratamiento impositivo actual del resultado obtenido por la venta de acciones por parte de personas físicas constituye un aspecto a solucionar en el texto de la Ley aplicable, toda vez que la gravabilidad literal de los resultados obtenidos por personas físicas “no habitualistas” ha sido dejada sin efecto por vía interpretativa desde el año 2002.

Además de abocarnos al problema actual de la inaplicabilidad de la literalidad de la Ley, analizaremos el tratamiento impositivo que debiera otorgarse al resultado por la compra-venta de acciones obtenido por personas físicas (ganancias de capital).

En definitiva, a través del 12° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina trataremos de dotar de mayor equidad tributaria al concepto “gastos necesarios”, a los criterios de “imputación de ingresos y gastos al año fiscal” y al tratamiento impositivo de los “resultados por la compra-venta de títulos valores”.

Se proponen a continuación los temas a considerar en el desarrollo de los “aspectos controvertidos del impuesto a las ganancias”, con el anhelo de estimular a los participantes del Simposio a que se aboquen a su análisis.

Temas a considerar

1.- Concepto de gasto necesario

1.1.- Gastos deducibles conforme la teoría de la fuente y la teoría del balance.

1.1.1.- Gastos que se vinculan con la fuente de ingresos que los origina.

1.1.2.- Gastos empresariales no vinculados directamente con ingresos gravados.

1.2.- Gastos cuya deducción ha sido especialmente admitida.

1.2.1.- Intereses de deudas. Deducción de intereses por parte de las personas físicas (afectación patrimonial) y por parte de las empresas (capitalización exigua).

1.2.2.- Impuestos que recaen sobre bienes que producen ganancias. La situación del impuesto sobre los bienes personales que recae sobre las participaciones societarias. La situación del impuesto a las ganancias sobre las salidas no documentadas.

1.2.3.- Gastos de movilidad y viáticos. La situación de los gastos reintegrados al personal dependiente, a los administradores y a los titulares de las sociedades.

1.2.4.- Gastos de mantenimiento de inmuebles alquilados. La opción de deducir los gastos reales en base a comprobantes o los gastos presuntos.

1.3.- Gastos deducibles en la actividad empresarial.

1.3.1.- Gastos inherentes al giro del negocio. Su distinción con los gastos de sustento del contribuyente y su familia.

1.3.2.- Comisiones y gastos incurridos en el extranjero. El alcance de los conceptos legales “justos y razonables”.

1.3.3.- Gastos de representación. Los conceptos que incluye y su distinción con los gastos particulares de los administradores y de los titulares de las sociedades.

1.3.4.- Gastos de automóviles afectados a la actividad. Razonabilidad del límite aplicable. Casos en que el automóvil constituye el objeto principal de la explotación.

2.- Casos controvertidos de imputación al año fiscal

2.1.- El criterio de lo devengado-exigible. La opción de las empresas de construcción.

2.1.1.- El criterio de lo devengado-exigible en la venta de mercaderías a más de 10 meses y en la venta de otros bienes cuando las cuotas de pago abarquen más de un ejercicio.

2.1.2.- El criterio de lo devengado exigible en la construcción de Obras Públicas, con plazo de ejecución mayor a 1 ejercicio y cuotas exigibles en más de 5 años.

2.1.3.- Empresas de construcción. Aplicación del porcentaje previsto para toda la obra sobre los importes cobrados, o bien, asignación de los importes a cobrar y de los gastos devengados.

2.2.- Requisitos posteriores al año fiscal para la deducción de gastos empresarios.

2.2.1.- Honorarios al directorio y retribuciones a socios-administradores. Asignación por la asamblea o la reunión de socios.

2.2.2.- Gratificaciones al personal dependiente. Pago antes del vencimiento del año fiscal.

2.2.3.- Gastos de empresas locales que configuren ganancias de fuente argentina para empresas vinculadas del exterior o para empresas ubicadas en países de baja o nula tributación. Pago antes del vencimiento del año fiscal.

2.3.- Casos especiales de imputación de ingresos al año fiscal.

2.3.1.- Alcance del concepto percibido. Acreditación en cuenta del titular o disposición con autorización del mismo. Honorarios profesionales facturados y no cobrados.

2.3.2.- Opción para Jubilaciones retroactivas. Imputación al año fiscal de percepción o al año de fiscal al que correspondan.

2.3.3.- Venta y reemplazo de bienes de uso muebles e inmuebles. Requisitos de antigüedad y de reinversión. Ajustes al resultado contable.

2.3.4.- Imputación al año fiscal del incremento patrimonial no justificado, de las diferencias de inventario y de las diferencias de producción obtenidas a través de imágenes satelitales.

2.4.- Casos especiales de imputación de gastos al año fiscal.

2.4.1.- Deducción de los ajustes impositivos. Imputación al año fiscal en que se determinen o paguen conforme el método de imputación de gastos. Imputación de los intereses de prórroga.

2.4.2.- Imputación al año fiscal de los descuentos y rebajas extraordinarias y de los recuperos de gastos deducibles impositivamente en años anteriores.

2.4.3.- Imputación al año fiscal de la ganancia proveniente de quitas definitivas de pasivos originadas en la homologación de procesos concursales.

2.5.- Traslado de quebrantos a los ejercicios siguientes.

2.5.1.- Tratamiento de los quebrantos operativos de personas físicas y jurídicas. Efectos del plazo previsto para su cómputo.

2.5.2.- Tratamiento de los quebrantos provenientes de la enajenación de acciones, de operaciones de fuente extranjera, y de instrumentos o contratos derivados. Efectos de su especificidad.

3.- **Compra-venta de títulos valores**

3.1. Compra-venta de acciones

- 3.1.1.- Resultados por la compra-venta de acciones obtenidos por personas físicas del país. La literalidad de la ley y la interpretación que rige sobre su aplicabilidad.
- 3.1.2.- Resultados por la compra-venta de acciones obtenidos por personas jurídicas del país. Determinación del costo computable.
- 3.1.3.- Resultados por la compra-venta de acciones de sociedades argentinas obtenidos por residentes del exterior. La ley de promoción de inversiones.

3.2. Compra-venta de títulos públicos.

- 3.2.1.- Resultados por la compra-venta de títulos públicos obtenidos por personas físicas del país.
- 3.2.2.- Resultados por la compra-venta de títulos públicos obtenidos por personas jurídicas del país. Determinación del costo computable.
- 3.2.3.- Resultados por la compra-venta de títulos públicos, obtenidos por residentes del exterior.

3.3.- Compra-venta de otros títulos-valores.

- 3.3.1.- Resultados por la compra-venta de certificados de participación en fideicomisos financieros constituidos en el país.
- 3.3.2.- Resultados por la compra-venta de cuotas-partes de fondos comunes de inversión constituidos en el país.
- 3.3.3.- Resultados por la compra-venta de obligaciones negociables y de otros títulos valores emitidos por entidades públicas y privadas del país.

Los trabajos que se reciban sobre los “aspectos controvertidos del impuesto a las ganancias” enriquecerán el debate sobre las propuestas y consideraciones que formulen los participantes del 12° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina.

Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Mayo de 2010.-