

**Voces:** DETERMINACION DEL IMPUESTO ~ IMPUESTO A LAS GANANCIAS ~ IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES ~ IMPUESTO A LA GANANCIA MINIMA PRESUNTA

**Título:** Liquidación de Ganancias, Bienes Personales y Ganancia Mínima Presunta: algunas consideraciones para el ejercicio fiscal 2006

**Autores:** Catinot, Silvia G.

**Publicado en:** IMP2007-7 (Abril), 713

### **Introducción**

El objeto del presente trabajo es analizar algunos temas impositivos que suelen presentarse en la tarea cotidiana de quienes trabajamos en la materia. En algunos casos, la actualidad de los mismos deviene de una reciente decisión administrativa, que si bien no tiene fuerza legal, constituye un indicio de la acción que probablemente adopte la AFIP y los tribunales en el futuro. En los restantes casos, la actualidad se origina en la reglamentación o aclaración del alcance de determinada norma, cuya aplicación a suscitado ciertas dudas.

Así se analizan —entre otras cuestiones— algunas aclaraciones relacionadas con el tratamiento en el Impuesto sobre los Bienes Personales ("ISBP") y en el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta ("IGMP") de los inmuebles rurales, el tratamiento de los resultados provenientes de la venta de bienes muebles amortizables en el Impuesto a las Ganancias ("IG"), la valuación de los contratos de mutuos garantizados con derechos reales de hipoteca en el ISBP, el régimen de retención del IG aplicable a operaciones de importación de cosas muebles, la aplicación del Tratado de Montevideo de 1980 a la materia impositiva y la deducción de intereses por préstamos hipotecarios obtenidos por personas físicas en el IG.

Además, se comentan cuestiones tales como el incremento de las deducciones personales en el IG, el Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el capital celebrado entre Argentina y Rusia; la modificación de las categorías correspondientes al régimen de los trabajadores autónomos, la deducción en el IG de conceptos vinculados con el servicio doméstico, la prórroga de la vigencia del ISBP y el IG, la prórroga de la suspensión de la exención sobre reintegros o reembolsos en el IG, la exclusión de determinados conceptos abonados a trabajadores vinculados a la actividad petrolera de la base imponible del IG, el régimen de información para el ejercicio de la opción de venta y reemplazo de bienes muebles e inmuebles en el IG, el régimen de retención del IG aplicable a las transferencias de inmuebles, cuotas y participaciones sociales.

### **1 — Impuesto sobre los Bienes Personales e Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta. Tratamiento de los inmuebles rurales**

El 20/11/2006 la AFIP dictó la Nota Externa 5/2006 (2), por medio de la cual efectuó determinadas aclaraciones respecto del tratamiento fiscal aplicable a los inmuebles rurales en el ISBP y el IGMP.

#### **A) Inmuebles rurales afectados al patrimonio de una empresa unipersonal**

La norma establece que los titulares de inmuebles rurales afectados al patrimonio de una empresa unipersonal deberán tributar (i) el IGMP, conforme lo previsto en el art. 2, inc. c) de la ley del gravamen y (ii) el ISBP, por la participación patrimonial, de acuerdo con lo previsto en el art. 19, inc. k) de esa norma legal.

Sobre el particular, nos hemos expresado (3) señalando que —conforme lo disponen los incs. c) del art. 2° de la ley del IGMP—, revisten el carácter de sujetos del impuesto las empresas o explotaciones unipersonales ubicadas en el país, pertenecientes a personas domiciliadas en el mismo. En el caso en que una persona física afecte un inmueble rural a una explotación agropecuaria o comercial, se configurará la existencia de una empresa unipersonal, revistiendo esta última el carácter de contribuyente en el IGMP.

Siendo ello así, la cuestión que se plantea es qué bienes deben ser atribuidos a esta última, es decir, respecto de qué bienes tributará la empresa unipersonal el gravamen.

Considerando las disposiciones de los arts. 1° y 2° de la ley del IGMP, el impuesto debería determinarse sobre la totalidad de los bienes afectados a la explotación unipersonal —incluido el inmueble rural (esto surge de un criterio de razonabilidad y para tomarse a cuenta el IG de la explotación)—, valuados en los términos previstos en el art. 4° de la ley del gravamen.

A criterio de la AFIP, los inmuebles pertenecientes a explotaciones agropecuarias resultan alcanzados por el IGMP en monto de la participación (patrimonio) de la empresa unipersonal (4). Así lo manifestó, dicho organismo en el Dictamen (DAT) 7/2002 (5), al sostener que: "Se encuentran fuera del ámbito del Impuesto sobre los Bienes Personales los inmuebles rurales que integren el activo de explotaciones unipersonales, que hayan sido afectados por sus titulares al patrimonio de sociedades de hecho, o los inmuebles inexplorados o cedidos en alquiler". Este dictamen permite concluir que todos los inmuebles rurales, cualquiera sea el destino o afectación están fuera del alcance del ISBP, cuando sus titulares sean personas físicas o sucesiones indivisas (6).

Sin embargo, la AFIP también entendía que cuando dichos inmuebles eran afectados por sus titulares — personas físicas— a una explotación de tipo civil como la agropecuaria—, forman parte de la participación

social gravada por el ISBP del titular de la explotación.

Al respecto, señalamos que la persona física titular de la empresa o explotación unipersonal deberá determinar el ISBP computando, además de los bienes que no haya afectado a la explotación unipersonal, el valor del "patrimonio de la explotación unipersonal" —de acuerdo a lo dispuesto por el art. 19, inc. k) de la ley del ISBP—, el que deberá valuarse de acuerdo con lo dispuesto en el art. 22 del decreto reglamentario de la ley del gravamen.

El tema conflictivo era si para determinar dicho patrimonio de la explotación unipersonal deben excluirse los inmuebles rurales, conforme la exención prevista en el art. 21 inc. e) de la ley del ISBP (7). Los inmuebles rurales aludidos en esta norma son aquellos "a que se refiere el inc. e) del art. 2° de la ley del IGMP". Estos son los inmuebles rurales cuyos titulares son las personas físicas. En otras palabras, la cuestión que se plantea es si para el cálculo de la participación en explotaciones unipersonales agropecuarias debe excluirse del activo dichos inmuebles rurales.

En su momento (8) expresamos que dos posibles interpretaciones se podrían desprender de esta cuestión:

1) Como los bienes sujetos a ISBP son el patrimonio (activo menos pasivo) de la explotación unipersonal y el activo "inmuebles rurales" está exento, se debe excluir a estos últimos del valor de la participación en la explotación. Atento a que la norma nada dice respecto del destino asignado al inmueble por parte de las personas físicas, cualquiera fuera el destino de esos inmuebles, están exentos del ISBP.

Bajo este temperamento, en todos los casos los inmuebles rurales estarían exentos del ISBP, con prescindencia de su afectación o no a una explotación unipersonal.

2) La exención sólo es aplicable para los casos de inmuebles rurales que no están afectados a una explotación unipersonal y, por ende encuadran en el inc. e) del art. 2° de la ley del IGMP y no en el inc. c) del art. 2° mencionado (9). Parece reforzar esta interpretación el hecho de que en el decreto reglamentario existan normas de valuación para los inmuebles rurales. También indica que, al menos en algunos casos, los inmuebles rurales están sujetos al ISBP. Estos casos son entonces aquellos en los que el inmueble rural es inexplorado o dado en arrendamiento.

Cabe señalar que en el Dictamen (DAT) 7/2002 mencionado, la AFIP hace un comentario pero no aclara en manera alguna la cuestión planteada. Dicho organismo concluye que "En el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta: en el caso de inmuebles pertenecientes a explotaciones agropecuarias, los mismos estarán alcanzados por este impuesto y sólo quedará gravado por el impuesto sobre los bienes personales la participación que posea la persona física en el patrimonio de aquéllas."

Sin lugar a dudas entendemos que es uno de los aspectos de incidencia para los productores agropecuarios. Cuando se sanciona la ley 25.063 poniendo en vigencia el IGMP se puso de manifiesto la incidencia que tendría para las empresas unipersonales dedicadas a la explotación agropecuaria la tenencia de inmuebles rurales, juntamente con la existencia del ISBP. (10)

#### **B) Inmuebles rurales inexplorados, arrendados o cedidos en alquiler y que pertenezcan a personas físicas y sucesiones indivisas**

La nota externa comentada aclara que los inmuebles rurales inexplorados, arrendados o cedidos en alquiler y que pertenezcan a personas físicas y sucesiones indivisas están (i) alcanzados por el IGMP, en virtud de lo establecido en el art. 2, inc. e) de la ley del gravamen y (ii) exentos en el ISBP, de acuerdo a lo establecido por el art. 21, inc. f) de la ley del tributo.

Al respecto, cabe recordar que conforme establece el inc. e) del art. 2 de la ley del IGMP, revisten el carácter de sujetos del impuesto las personas físicas y sucesiones indivisas titulares de inmuebles rurales, únicamente en relación a dichos inmuebles. Cuando la persona física es titular de un inmueble rural que lo mantiene inexplorado o arrendado, la persona física debe tributar el IGMP, de acuerdo a lo dispuesto en el mencionado precepto.

Por su parte, dichos inmuebles rurales están exentos del ISBP.

#### **C) Inmuebles rurales afectados al patrimonio de una sociedad de hecho, en los términos del art. 12 del decreto reglamentario de la ley del IGMP**

La nota externa también aclara que estos inmuebles se encontrarán (i) alcanzados por el IGMP, recayendo la obligación tributaria en la referida sociedad, según el art. 2° inc. a) de la ley del gravamen y (ii) gravados por el ISBP, respecto de la participación que posea la persona física o la sucesión indivisa, en los términos del art. 19, inc. j) de la ley del gravamen.

Asimismo, los titulares de tales bienes deberán incluir en la DD.JJ. del ISBP, el valor de su participación societaria.

Por su parte, las sociedades de hecho con objeto comercial, deberán liquidar e ingresar el ISBP, conforme a lo dispuesto en el artículo incorporado a continuación del art. 25 de la ley del ISBP.

Cabe destacar que en un antecedente de hace algunos años (11), la Dirección de Asesoría Técnica de la

AFIP analizó el tratamiento en el ISBP de inmuebles afectados por un socio a una sociedad de hecho con anterioridad a la vigencia del IGMP y la aplicación de la disposición contenida en el art. 12 del decreto reglamentario de la ley del IGMP, sosteniendo que "... se interpreta que el Impuesto sobre los Bienes Personales recae sobre la persona física o sucesión indivisa que ha acumulado la riqueza, es decir el titular del bien cuya sola posesión evidencia capacidad contributiva en función de esta medida, sin interesar su afectación o rendimiento. Además, el criterio de gravar los bienes en cabeza de su titular es generalmente adoptado ya que permite un mejor control a través de las inscripciones registrales y evita la elusión del impuesto por el manejo de patrimonios que podría producirse en el caso de no existir un gravamen sobre las empresas, trasladando los bienes personales informalmente a sociedades no regulares, ya que estas sociedades no pueden registrar bienes a su nombre...el Impuesto sobre los Bienes Personales recae sobre la persona física o sucesión indivisa que ha acumulado la riqueza, es decir el titular del bien cuya sola posesión evidencia capacidad contributiva en función de esta medida, sin interesar su afectación o rendimiento. En cambio, a los fines del Impuesto sobre los Bienes Personales no interesa que los bienes alcanzados produzcan o no rentas, ya que el fundamento del gravamen es la posesión de bienes, independientemente de su afectación."

Teniendo en cuenta que conforme lo prevén las leyes de fondo —Código Civil— sólo las personas de existencia visible y las personas jurídicas o de existencia ideal pueden adquirir derechos y poseer bienes (no pudiendo existir bienes registrables propiedad de empresas unipersonales pues los mismos son de propiedad de las personas físicas), consideramos (12) que deberían efectuarse modificaciones a las normas de la ley del ISBP y IGMP, de manera de que los bienes inmuebles —así como otros bienes registrables— deban declararse con independencia de su afectación. Dichos inmuebles deberían tomarse independientemente del capital de la empresa unipersonal, evitando de esta manera la doble imposición que supone gravar al inmueble rural con el IGMP y a ese mismo bien gravarlo con el ISBP, en razón que esa persona física titular de un inmueble rural es considerada una explotación unipersonal.

Adicionalmente manifestamos (13) que la aplicación del régimen de determinación e ingreso dispuesto por la ley 25.585 a las sociedades de hecho, así como también a los establecimientos estables pertenecientes a las sociedades constituidas en el exterior y a las sociedades irregulares deviene de un claro exceso reglamentario que violenta el principio de legalidad.

## **2 — Convenio para Evitar la Doble Imposición con Rusia**

El 3/01/2007 se publicó en el Boletín oficial la ley 26.185, por medio de la cual la Argentina aprobó el "Convenio celebrado con el Gobierno de la Federación de Rusia para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el capital", suscripto en Buenos Aires el 10/10/2001 (el "Convenio").

El Convenio aprobado por el Gobierno argentino procura evitar la doble imposición de impuestos sobre la renta y sobre el capital por parte de ambos Estados contratantes, estableciendo a tales efectos los límites a las potestades tributarias aplicables a los tipos de renta y capital correspondientes.

Los impuestos comprendidos bajo el Convenio son —en el caso de la Argentina— (i) el impuesto a las ganancias, (ii) el impuesto sobre los bienes personales y (iii) el impuesto sobre la ganancia mínima presunta.

Conforme establece el art. 28 del Convenio, sus disposiciones tendrán efecto en ambos Estados Contratantes con respecto a impuestos retenidos en la fuente, sobre la renta obtenida a partir del primero de enero, inclusive, del año calendario siguiente a aquel en que el Convenio entre en vigor. Respecto a otros impuestos sobre la renta, sobre el capital y, en el caso de la Argentina, impuestos cuya base imponible se calcule sobre activos, las disposiciones del Convenio tendrán efecto para los ejercicios fiscales que comiencen a partir del primero de enero, inclusive, del año calendario siguiente a aquél en que el Convenio entre en vigor.

La entrada en vigor se producirá una vez que ambos Estados Contratantes se notifiquen mutuamente sobre el cumplimiento de los procedimientos internos necesarios a tal efecto. Concretamente, la entrada en vigor se producirá el día siguiente a la fecha de la última notificación referida.

Argentina emitió dicha notificación al gobierno de Rusia el 27/12/2006. Sin embargo, aun resta la notificación por parte del Gobierno de Rusia.

## **3 — Impuesto a las Ganancias. Tratamiento de los resultados provenientes de la venta de bienes muebles amortizables**

Cabe recordar que a través de la ley 25.414 (14), el Congreso de la Nación delegó facultades legislativas al Poder Ejecutivo Nacional (PEN) hasta el 1/3/02, entre las que se encontraba la posibilidad de crear o eliminar exenciones y la de disminuir tributos.

Dicha norma sustituyó —entre otros preceptos— el art. 2, inc. c) de la LIG, el que quedó redactado de la siguiente forma: "3) Los resultados obtenidos por la enajenación de bienes muebles amortizables, acciones, títulos, bonos y demás títulos valores, cualquiera fuera el sujeto que las obtenga".

El objetivo perseguido con esta modificación fue alcanzar con el IG a los beneficios derivados de la venta de títulos valores, efectuada por personas físicas y sucesiones indivisas en forma no habitual, ya que los resultados obtenidos por dichos sujetos derivados de la enajenación de bienes muebles amortizables ya se encontraba

alcanzada por el gravamen (15).

A través de la ley 25.556 se derogó la ley 25.414 con el objeto de eliminar la delegación de facultades legislativas efectuadas al PEN. Como sostiene Ricardo H. Koss (16), a partir de ello surgieron dos corrientes de opinión:

(i) La primera, que consideró que al derogarse la ley 25.414 se eliminaba la modificación antes mencionada, quedando la venta de acciones efectuadas por personas físicas residentes en el país en forma no habitual fuera del objeto del gravamen, no teniendo efectos para el futuro la eliminación de la exención dispuesta por el dec. 493/2001.

(ii) La segunda, que las modificaciones introducidas por la ley 25.414 están vigentes y por lo tanto gravada la operatoria descripta.

Ante la existencia de opiniones contrapuestas sobre el alcance de la derogación dispuesta por la ley 25.556, tomó intervención la Procuración del Tesoro de la Nación. A través del Dictamen N°. 351/2003 (17), dicho organismo se pronunció sobre el particular, sosteniendo que:

(i) la ley 25.556 derogó a su similar 25.414 en forma total, por lo que, la reforma que esta última introdujo en la ley de IG también quedó abrogada, sin que ello implicara restablecer la vigencia del texto de la ley del tributo sustituido por ella,

(ii) esa privación de efectos no puede implicar la aplicación de los preceptos de la ley del IG oportunamente modificados por la ley 25.414 —entre ellos el inc. 3), art. 2 de esa norma legal—,

(iii) la exención prevista en el inc. w) del art. 20 de la Ley de IG —conforme la modificación introducida por el dec. 493/01— perdió operatividad y vigencia.,

(iv) la derogación dispuesta por la ley 25.556 cobra efectos respecto de IG a partir del ejercicio fiscal 2002 inclusive.

Una cuestión que se planteó se refirió a cuál es el tratamiento que cabe dispensar en el IG a los rendimientos provenientes de la venta de bienes muebles amortizables efectuada por personas físicas con posterioridad a entrada en vigencia de la ley 25.556.

Sobre la base de las conclusiones señaladas en el referido dictamen, la AFIP emitió opinión (Nota 1.655/2006 (SDG ASJ), sosteniendo que —atento criterio vertido por la PTN en el Dictamen 351—, el inc. 3) del art. 2 de la LIG ha quedado derogado a raíz del dictado de la ley 25.556, razón por la cual los resultados provenientes de la enajenación de bienes muebles amortizables efectuadas por una persona física no habitualista quedarían fuera del objeto del IG a partir del año 2002.

Asimismo, expresó que dicho tratamiento sólo resulta aplicable a los resultados provenientes de la venta de bienes muebles amortizables obtenidos por personas físicas que no efectúen estas operaciones de manera habitual. Si tales resultados fueran obtenidos por una empresa unipersonal, éstos quedarían alcanzados en el IG, en virtud de lo dispuesto por el art. 2, inc. 2) de la LIG.

#### **4 — Incremento de las deducciones personales en el Impuesto a las Ganancias**

Mediante el dec. 314/2006 (18) de fecha 21/03/06 (el "Decreto"), se incrementaron las deducciones personales previstas en el art. 23 de la LIG, de acuerdo al siguiente detalle:

<http://www.checkpoint.laleyonline.com.ar/maf/app/blob?src=externalLink&crumb-action=append&context=31&blobguid=i0FA14565D7DE11DB99F100A0C9F2A1B1&file=documento.PDF> Asimismo, el mencionado Decreto dispuso que el monto total de las deducciones que resulte por aplicación de lo dispuesto en el citado art. 23 se reducirá aplicando sobre dicho importe, el porcentaje de disminución que, en función de la ganancia neta, se establece a continuación:

<http://www.checkpoint.laleyonline.com.ar/maf/app/blob?src=externalLink&crumb-action=append&context=31&blobguid=i0FA14567D7DE11DB99F100A0C9F2A1B1&file=documento.PDF> Las modificaciones dispuestas por el Decreto entraron en vigencia el día 22/03/2006 y surten efectos para el período fiscal 2006.

#### **5 — Régimen de trabajadores autónomos. Modificación de categorías**

El 12/12/2006 el PEN dictó el dec. 1866 (19) (el "Decreto"), por medio del cual introdujo modificaciones a la reglamentación del art. 8° de la ley 24.241. Concretamente, el Decreto redujo las 15 categorías vigentes a 5.

El Decreto modifica el régimen vigente —que se basa en criterios de clasificación por actividad y antigüedad—, estableciendo que el criterio de clasificación se basará básicamente sobre los ingresos mensuales reales de los aportantes. Asimismo, se prevé una especie de subrubro fundamentado en las actividades desarrolladas.

Cada una de las 5 categorías aportará según la cantidad de Módulos Previsionales (MOPRE) que se le asignan. Consecuentemente, cualquier modificación en el valor del MOPRE, implicará automáticamente un cambio en la cuota a pagar.

Las mencionadas categorías son las siguientes:

<http://www.checkpoint.laleyonline.com.ar/maf/app/blob?src=externalLink&crumb-action=append&context=31&blobguid=i0FA14566D7DE11DB99F100A0C9F2A1B1&file=documento.PDF><http://www.checkpoint.laleyonline.com.ar/maf/app/blob?src=externalLink&crumb-action=append&context=31&blobguid=i0FA14568D7DE11DB99F100A0C9F2A1B1&file=documento.PDF>Cabe destacar que cuando los gastos para obtener los ingresos brutos anuales consignados para las distintas categorías, superaren el 70%, el trabajador podrá encuadrarse en la categoría inmediata anterior el año siguiente.

Los trabajadores que desarrollen actividades de dirección, administración o conducción de empresas y fueren profesionales universitarios y que perciban en el año menos de 36 MOPRE podrán solicitar mediante DD.JJ. que los aportes efectuados durante el año calendario se trasladen como crédito para los pagos del año siguiente.

Además, el Decreto establece (i) un adicional del 3% sobre los aportes cuando las actividades sean penosas o riesgosas; y (ii) que en el caso en que el trabajador desarrolle actividades simultáneas, la categorización se hará tomando en cuenta la actividad que genere mayores ingresos brutos anuales, para luego aportar en la categoría que resulte de sumar todos los ingresos de las distintas actividades que el aportante realizare.

Los sujetos inscriptos en la AFIP —como trabajadores autónomos— antes del 12/12/2006 deberán empadronarse ante la AFIP.

El Decreto entró en vigencia el 12/12/2006 y rige a partir del 1/03/2007.

#### **6 — Impuesto a las Ganancias. Servicio doméstico. Dedución en el gravamen**

El art. 16 de la ley 26.063 dispuso 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 art. 3° del Régimen Especial de Seguridad Social para Empleados del Servicio Doméstico, aprobado por el art. 21 de la ley 25.239.

Mediante la Res. general 2055 (20), establece que el cómputo de la deducción prevista en el mencionado art. 16 podrá ser efectuado:

a) A partir del período fiscal 2005; y

b) Por los sujetos que se indican a continuación:

(i) Personas de existencia visible y sucesiones indivisas residentes o, en su caso, radicadas en el país que determinen anualmente el IG (21), siempre que revistan el carácter de dadores de trabajo con relación al personal del servicio doméstico;

(ii) Empleados en relación de dependencia y demás sujetos que obtienen ganancias de cuarta categoría, alcanzados por el régimen de retención previsto por la Res. general 1261, sus modificatorias y complementarias. En este caso, el cómputo de la deducción podrá efectuarse mensualmente o en la liquidación anual o final, según corresponda, prevista en el art. 16 de la citada resolución (22).

Asimismo, la procedencia del cómputo de la deducción en cuestión queda supeditada a que los sujetos mencionados en el inc. b) precedente tengan y conserven a disposición de la AFIP la siguiente documentación:

a) Los tiques que respaldan el pago mensual, por cada trabajador del servicio doméstico, de los aportes y contribuciones obligatorios establecidos por el art. 3° del Régimen Especial de Seguridad Social para Empleados del Servicio Doméstico, instituido por el Título XVIII de la ley 25.239.

b) El documento que acredite el importe abonado al trabajador del servicio doméstico en concepto de contraprestación por el servicio prestado (23).

Respecto del período fiscal 2006, el importe máximo a deducir por tal concepto asciende a \$6.000.

#### **7 — Impuesto sobre los Bienes Personales. Contratos de mutuo garantizados con derechos reales de hipoteca**

La ley 25.795 (24) modificó el art. 104 de la ley 11.683 que los acreedores —sean éstos personas físicas o

jurídicas, excepto las entidades financieras comprendidas en la ley 21.526 y sus modificatorias— que promuevan la ejecución hipotecaria de mutuos garantizados con derecho real de hipoteca, deberán acreditar el cumplimiento de sus obligaciones impositivas mediante un certificado expedido por la AFIP. Esta exigencia debería formalizarse en ocasión de entablar la demanda.

La cuestión que se planteó se vinculó a la forma en que deben valuarse los contratos de mutuo garantizados con derechos reales de hipoteca en el ISBP y, particularmente, si puede deducirse de dicho valor los montos correspondientes a créditos incobrables.

Mediante el Dictamen (DAT) 19/2006 de fecha 16/03/2006, la Dirección de Asesoría Técnica de la AFIP emitió opinión sosteniendo que los contratos de mutuo garantizados con derechos reales de hipoteca —préstamos— constituyen para su titular créditos, que deben ser incluidos en la liquidación del ISBP y valuados conforme la metodología de valuación prevista por el inc. d) del art. 22 de la ley del gravamen.

Además, y en relación a la posibilidad de deducir de ese valor los montos correspondientes a los créditos incobrables— expresó que las normas de valuación contenidas en el ISBP y el IG persiguen propósitos distintos. Mientras en la imposición a la renta la finalidad es alcanzar la ganancia obtenida por el sujeto durante el ejercicio fiscal de que se trate, para lo cual resulta útil conocer el patrimonio existente al inicio y al cierre del mismo, en los impuestos patrimoniales —tal es el caso del ISBP— se trata de alcanzar la capacidad contributiva representada por el patrimonio que posee el contribuyente a una fecha determinada. En virtud de ello, entiende que es por ello que la LIG prevé la deducción de los créditos incobrables y que no se contemple dicha opción en el ISBP.

Consecuentemente, los titulares de créditos garantizados con derechos reales de hipoteca deberán considerar dichos créditos en la determinación de la base imponible del ISBP, y valuarlos de acuerdo a lo dispuesto por el inc. d) del art. 22 de la ley del gravamen. Es decir, tales créditos deberán ser valuados por su valor al 31 de diciembre de cada año, el que deberá incluir el importe de las actualizaciones legales, pactadas o fijadas judicialmente, devengadas hasta el 1/04/1991 y los intereses que se hubieran devengado hasta la primera de las fechas mencionadas. No se podrá deducir de dicho valor el importe correspondiente a créditos incobrables.

#### **8 — Prórroga del Impuesto a las Ganancias y el Impuesto sobre los Bienes Personales**

A través de la ley 26.072 (25), se prorrogó hasta el 31/12/2009 la vigencia de la LIG (26), y del Título VI de la ley 23.966, de ISBP, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones.

Las disposiciones de la citada ley entraron en vigencia el 10/01/2006 y surten efectos a partir del 1/01/2006, inclusive.

#### **9 — Impuesto a las Ganancias. Suspensión de la exención sobre reintegros o reembolsos**

A través de la ley 26.073 (27), se prorrogó hasta el 31/12/2006, inclusive, la suspensión de la exención establecida en el art. 20, inc. 1) de la LIG, que fuera dispuesta por el art. 1 de la ley 25.731.

Dicho precepto establece la exención de las sumas percibidas por los exportadores de bienes o servicios correspondientes a reintegros o reembolsos acordados por el PEN 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.

Las disposiciones de esta ley entraron en vigencia el día 10/01/2006l y surten efectos respecto de las solicitudes de exportación para consumo que se registren en la DGA de la AFIP a partir del 1/01/2006, inclusive.

#### **10 — Impuesto a las Ganancias. Trabajadores vinculados a la actividad petrolera. Exclusión de la base imponible del gravamen**

El 13/12/2006 se publicó en el Boletín Oficial la ley 26.176, por medio de la cual se dispuso que los conceptos comprendidos en los arts. 34 (28), 39 (29), 60 (30), 80 (31) y 81 (32) de la Convención Colectiva de Trabajo (CCT) N° 396/04 (33), en el Acta Acuerdo de fecha 10/03/2005 (34), y en el Acta Acuerdo de fecha 15 de junio de 2006 (35), no integrarán la base imponible a los efectos de la determinación del IG de los trabajadores amparados por dichos Acuerdos Convencionales.

Tampoco integrarán la base imponible del gravamen los conceptos comprendidos en los artículos mencionados precedentemente que se encuentren contenidos en toda otra norma convencional, vinculada con la explotación petrolera.

Se faculta a la AFIP a dictar las normas que resulten necesarias para instrumentar la aplicación de lo comentado precedentemente.

Dichas disposiciones resultan aplicables a partir del ejercicio fiscal 2006.

#### **11 — Impuesto a las Ganancias. Venta y reemplazo de bienes muebles e inmuebles. Procedimiento de información**

El 6/10/2006 la AFIP dictó la Res. general 2140 (36) (la "Resolución"), por medio de la cual se sustituyó la Res. general 2278 (37) y estableció un nuevo procedimiento para la comunicación del ejercicio de la opción

prevista en el art. 67 de la LIG.

Concretamente, la Resolución prevé que los contribuyentes que ejerzan la opción de reemplazo de bienes, establecida en el mencionado precepto, deberán comunicarla a la AFIP, ingresando con clave fiscal al servicio "Transferencia de Inmuebles" disponible en el sitio "web" institucional (<http://www.afip.gov.ar>), conforme a lo dispuesto por la Res. general 1345, sus modificatorias y complementaria. Como constancia de la transacción realizada el sistema emitirá un acuse de recibo.

Una vez efectuada la comunicación, el solicitante obtendrá en el servicio señalado en el artículo anterior, un "Certificado de no Retención", cuyo modelo se consigna en el Anexo de la Resolución (el "Certificado").

En el caso de transferencias de inmuebles, el Certificado deberá ser exhibido al escribano interviniente en la operación de venta (38). En su defecto, el escribano actuante practicará la retención del gravamen, sin considerar suma alguna en concepto de opción.

De tratarse de bienes muebles, el Certificado deberá ser conservado a disposición de la AFIP juntamente con la documentación respaldatoria respectiva.

Los responsables que ejerzan la opción de venta y reemplazo también deberán informar sobre el cumplimiento que den a la obligación de adquirir o, en su caso, iniciar la construcción del o de los bienes de reemplazo. Esta comunicación deberá efectuarse ingresando con clave fiscal al servicio "Transferencia de Inmuebles" disponible en el sitio "web" institucional (<http://www.afip.gov.ar>), conforme a lo dispuesto por la Res. general 1345, sus modificatorias y complementaria. Como constancia de la transacción realizada el sistema emitirá un acuse de recibo.

Si el bien de reemplazo es un inmueble a construir, los responsables deberán comunicar los datos relativos a la finalización de la construcción dentro de los 4 años (39). Si el bien de reemplazo se hubiera adquirido o, en su caso, se hubiera iniciado la construcción con anterioridad a la venta del bien reemplazado, los responsables podrán ejercer la opción siempre que entre ambas operaciones no hubiera transcurrido un plazo superior a 1 año. En este último caso, la comunicación deberá efectuarse al vencimiento establecido para la presentación la DD.JJ. anual, correspondiente al ejercicio en que tenga lugar la adquisición de los bienes de reemplazo.

La Resolución entró en vigencia el 1/11/2006.

## **12 — Impuesto a las Ganancias. Transferencias de bienes inmuebles, cuotas y participaciones sociales. Régimen de retención**

El 6/10/2006 la AFIP dictó la Res. general 2139 (40) (la "Resolución"), por medio de la cual sustituyó la Res. general 3026 y sus modificaciones. Recordemos que esta última norma dispuso un régimen de retención del IG respecto de las operaciones que tuvieran por objeto la transmisión a título oneroso del dominio de bienes inmuebles ubicados en el país o las cesiones de sus respectivos boletos de compraventa, como asimismo de cuotas y participaciones sociales —excepto acciones—.

La Resolución establece que dicho régimen de retención alcanzará a las operaciones mencionadas en el párrafo anterior y deberá ser cumplido por: (i) Los escribanos de Registro de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y de los Estados Provinciales u otros funcionarios autorizados para ejercer las mismas funciones; y (ii) Los cesionarios de boletos de compraventa o documentos equivalentes y de transferencia de cuotas o participaciones sociales, en los casos de operaciones realizadas sin intervención de los sujetos mencionados en el inciso (i).

La retención deberá ser practicada a (i) las personas de existencia visible, capaces o incapaces, según el derecho común; (ii) las sucesiones indivisas, mientras no exista declaratoria de herederos o no se haya declarado válido el testamento que cumpla la misma finalidad y (iii) los sujetos a que se refieren los incs. a), b) e inciso incorporado a continuación del inc. d) del art. 49 de la LIG; respecto de las operaciones alcanzadas por el régimen en cuestión.

El importe a la retención (i) se determinará aplicando sobre valor de la transferencia (41) o el valor que surja de la "Constancia de Valuación" (42) la alícuota del 3% y (ii) tendrá para los residentes en el país, el carácter de pago a cuenta del IG determinado por el período fiscal correspondiente.

En el caso de que la operación se efectúe por un precio no determinado o se trate de permuta, se deberá computar el precio de plaza del bien o el de la prestación intercambiada, si ésta fuera mayor; al momento de perfeccionarse la transferencia de dominio o en su caso, verificarse lo previsto en el art. 3° de la LIG (43).

En las operaciones de transferencia de bienes inmuebles:

(i) El importe a considerar como precio no podrá ser inferior al de la base imponible fijada a los efectos del pago del impuesto inmobiliario o tributos similares, anterior a la fecha de otorgamiento de la escritura traslativa de dominio o a la del auto de aprobación del remate de tratarse de ventas judiciales por subasta pública. En el caso de bóvedas y sepulcros, el valor de transferencia comprenderá el terreno objeto de la concesión y lo edificado sobre él.

(ii) Si se prevén plazos de pago, la retención se practicará considerando el precio total de enajenación. Si el

importe a retener resultara superior a la suma de dinero abonada en pago de la operación, la retención se practicará hasta dicha suma. El sujeto pasible de la retención deberá efectuar el respectivo depósito de la diferencia que surja de comparar el importe que correspondería retener con el importe efectivamente retenido.

Cuando el agente de retención omitiera actuar en tal carácter, los sujetos a quienes no se les hubiera practicado la retención del gravamen deberán ingresar los importes correspondientes en concepto de autorretención.

En el caso de ventas judiciales, el escribano interviniente aplicará las disposiciones de la Resolución y, con anterioridad al acto de escrituración, solicitará la extracción de fondos del expediente respectivo, a los fines de ingresar el importe de la retención. Idéntico temperamento deberá ser adoptado por el escribano intervinientes cuando los jueces, por rebeldía de los ejecutados, otorguen directamente las escrituras. Si los fondos del expediente fueran insuficientes o inexistentes, el escribano deberá ingresar el importe de la retención que pudiera ser cumplida con la totalidad de la suma disponible y actuará como agente de información por la diferencia (44).

Por su parte, en las operaciones de permuta, la retención sólo procederá cuando el precio se integre parcialmente mediante una suma de dinero. De no mediar suma de dinero, el escribano interviniente queda obligado a actuar como agente de información, debiendo proporcionar a la AFIP los datos que se detallan en el Apartado B del Anexo III de la Resolución (45).

La retención no deberá efectuarse cuando:

(i) Se trate de reorganización de sociedades a que se refiere el art. 77 y concordantes de la LIG.

(ii) La transferencia del bien responda a una operación de expropiación realizada a favor del Estado Nacional, Provincial o Municipal, o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

(iii) Las operaciones resulten imputables impositivamente al mismo período fiscal de escrituración y el cesionario del boleto de compraventa o documento equivalente o de la transferencia de cuotas o participaciones sociales, hubiere actuado en carácter de agente de retención de conformidad al régimen de esta resolución general. En este caso, los enajenantes quedan obligados a entregar al escribano copia autenticada del comprobante que acredite —con relación a la operación a escriturar— la retención practicada. De haberse realizado cesiones intermedias, el obligado a cumplir el citado requisito será el cesionario interviniente en última instancia. En este supuesto, cuando los cesionarios intermedios no demostraren haber actuado como agentes de retención, el escribano interviniente deberá dejar constancia de la omisión en el texto de la respectiva escritura.

(iv) Se trate de operaciones alcanzadas por el Impuesto a la transferencia de inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas.

(v) Las operaciones sean imputables impositivamente a períodos fiscales anteriores a aquel en que tenga lugar el acto escriturario y los enajenantes entreguen al escribano interviniente una certificación expedida por contador público, con firma autenticada por el Consejo Profesional o entidad en la que se encuentre matriculado, en la que consten determinados datos que se establecen en la Resolución:

(vi) Se extiendan escrituras traslativas de dominio de bienes inmuebles comprendidos en el régimen establecido por la ley 22.927.

(vii) Resulte de aplicación lo dispuesto en el Título K de la Resolución. Concretamente, se verifiquen alguno de los siguientes supuestos:

a) El resultado de la operación gravada arrojar quebranto (46).

b) Exhiban ante el agente de retención el "Certificado de no Retención" que será emitido por la AFIP.

c) Hubieran peticionado su propia declaración de quiebra o tuvieren quiebra decretada o se les hubiere pedido la declaración de quiebra, excepto el caso de aquellos que no hubieran sido notificados de dicho pedido al momento de practicarse la retención. Idéntico temperamento se aplicará con respecto a las entidades comprendidas en la ley 21.526, que se encuentren en estado de liquidación por el B.C.R.A. o con quiebra decretada (47).

d) Exhiban al agente de retención autorización definitiva de no retención expedida por la AFIP, en virtud de dispuesto por el art. 38 de la Res. general 830 y sus modificatorias, o por la norma de igual alcance que la sustituyera, siempre y cuando la operación que diera lugar a la retención se realice dentro del término de vigencia de dicha autorización.

(viii) La transmisión de dominio se efectúe en el marco de la ley 24.374 y su modificación (48), y no medie transferencia de fondos entre los interesados durante el trámite instituido por la misma.

(ix) Los enajenantes hubieran entregado a los mencionados agentes de retención, copia autenticada del comprobante que acredite —con relación a la operación a escriturar— el ingreso efectuado en concepto de autorretención.

Cuando los beneficios de las operaciones alcanzadas por la Resolución correspondan a un sujeto residente



en el exterior (beneficiarios del exterior), los agentes de retención —de corresponder— deberán retener con carácter de pago único y definitivo, el importe del IG que se surja del "Certificado de Retención"<sup>(49)</sup> —cuyo modelo consta en el Anexo VIII de la Resolución— y que extenderá la AFIP a solicitud del representante de dicho sujeto. La solicitud del referido certificado deberá efectuarse con una antelación mínima de 20 días corridos al de la celebración del acto que genere la obligación de retener. La disconformidad respecto de la denegatoria a lo solicitado será resuelta por esta AFIP dentro de los 20 días corridos inmediatos siguientes al de su presentación o al de la fecha de cumplimiento del requerimiento efectuado por la AFIP para suministrar los datos y elementos faltantes.

Asimismo, el citado representante deberá presentar, con una antelación no menor a 20 días corridos de la fecha en que se celebrará el acto escriturario, una nota <sup>(50)</sup> acompañada de los elementos que se detallan en el Anexo IV de la Resolución <sup>(51)</sup>.

En el caso en que no pueda establecerse la base de cálculo de la retención, se deberá solicitar una "Constancia de Valuación", cuyo modelo consta en el Anexo VII de la Resolución, y presentar ante la dependencia de la AFIP en la que se encuentre inscripto, una nota <sup>(52)</sup>, a efectos de acompañar los elementos que se detallan en el Anexo I de la resolución comentada.

La AFIP otorgará dicho Certificado de Retención en la medida en que:

a) el representante haya dado cumplimiento a (i) el régimen de información establecido en la Res. general 1375, sus modificatorias y complementarias y (ii) la obligación de denunciar su domicilio fiscal <sup>(53)</sup>; y

b) el poder otorgado:

— De haberse extendido en (i) el ámbito de países signatarios de la Convención de la Haya, se ajuste a las disposiciones de dicha Convención; (ii) el ámbito de países no signatarios de dicha Convención, se encuentre intervenido por el Consulado Argentino <sup>(54)</sup>.

Cuando la documentación aportada esté redactada en idioma extranjero, se deberá acompañar la correspondiente traducción certificada por Traductor Público Nacional matriculado en la Argentina —la que deberá comprender inclusive, el texto de la "apostilla"<sup>(55)</sup>.

— De haber sido extendido en la Argentina: se cotejará que del poder surja la expresa autorización para representar al beneficiario del exterior ante la AFIP.

c) El responsable sustituto —de corresponder— (i) haya dado cumplimiento a la obligación de denunciar su domicilio fiscal <sup>(56)</sup> y presentar las DD.JJ. correspondientes al ISBP y el IGMP e ingresado del saldo que hubiere resultado, correspondientes a los últimos 5 períodos fiscales vencidos a la fecha de la solicitud del certificado, y (ii) se encuentre inscripto en tal carácter, en el ISBP y el IGMP, según el caso.

d) Respecto de las obligaciones impositivas, se (i) hayan presentado la totalidad de las DD.JJ. que correspondan, relativas al ISBP y el IGMP y (ii) efectuado, de corresponder, las retenciones dispuestas en el Título V de la LIG.

A efectos de verificar el destino de los inmuebles a transferir y la posible obtención de un ingreso por locación, se considerarán como indicios de tal afectación —salvo prueba en contrario— el consumo de servicios públicos (energía eléctrica, o teléfono, o gas) registrados en los comprobantes que aporte el solicitante. En el supuesto que el precio de transferencia de los inmuebles, sea considerablemente inferior a los valores vigentes en el mercado, la AFIP —salvo prueba en contrario— considerará el valor de mercado de inmuebles de características similares en operaciones de igual naturaleza.

La Resolución entró en vigencia el 1/11/2006.

### **13 — Impuesto a las Ganancias. Percepción de gravamen en operaciones de importación de cosas muebles**

La Res. general 3543 (DGI) <sup>(57)</sup> prevé un régimen de percepción del IG que se aplica a las operaciones de importación definitiva de bienes, excepto que éstos revistan para el importador el carácter de bienes de uso.

El monto de la percepción se determina aplicando la alícuota del 3% sobre el monto resultante de adicionar al precio normal definido para la aplicación de los derechos de importación todos los tributos a la importación o con motivo de ella. La alícuota se incrementa al 6% si el importador no cuenta con el Certificado de Validación de Datos ("C.V.D.I.").

La alícuota del 3% mencionada en el párrafo anterior se aumenta al 11% cuando la importación definitiva tiene por objeto bienes que tienen como destino el uso o consumo particular del importador.

La liquidación de la percepción del IG se efectúa en el momento de liquidación de los gravámenes y derechos que corresponden a la importación en la aduana. El monto de la percepción practicada tiene para el importador el carácter de impuesto ingresado y puede ser computado por éste como pago a cuenta del IG determinado por el período fiscal en que se haya efectuado la importación en cuestión.

Cabe destacar que a través de la Res. general 1908 (AFIP) <sup>(58)</sup> se establecieron alícuotas de percepción diferenciales para las destinaciones definitivas de importación (i) cuyo valor FOB unitario declarado sea inferior

al 80% del valor criterio determinado por la Dirección General de Aduanas y (ii) que tengan por objeto mercaderías comprendidas en la Nomenclatura Común del MERCOSUR. En estos casos, el monto de la percepción se determina aplicando la alícuota del 7% sobre el monto resultante de adicionar al precio normal definido para la aplicación de los derechos de importación todos los tributos a la importación o con motivo de ella. Dicha alícuota se incrementa al 11% cuando la importación definitiva tenga por objeto bienes que tengan como destino el uso o consumo particular del importador.

El 26/01/2006 la Dirección de Asesoría Técnica de la AFIP emitió el Dictamen (DAT) 10/2006, por medio del cual se pronunció ante una consulta efectuada por un contribuyente ante la DGA (59), quien solicitaba se le autorizara la importación para comercialización en el mercado interno de mercadería oportunamente fue importada bajo el régimen de bienes de uso.

Consecuentemente, dicha área asesora procedió a analizar el procedimiento que resulta aplicable cuando se verifican importaciones de bienes declarados ante la DGA como bienes de uso al momento de su nacionalización y que posteriormente son desafectados de su destino original.

Al respecto, la DAT sostuvo dado que la percepción reúne el carácter de pago a cuenta del IG para el importador, a ser computado en la DD.JJ. del período fiscal anual correspondiente —en los términos previstos en el art. 8° de la resolución comentada—, una vez vencidos los plazos de presentación de las DD.JJ. en las cuales resultan aplicables, la AFIP carece de facultades para reclamar el monto de aquellas. Ello por cuanto a partir de dicho momento se genera una nueva obligación en la relación fisco-contribuyente, constituido por el saldo de IG emergente de las mencionadas DD.JJ.

Sin perjuicio de ello, aun en el supuesto de haberse producido el vencimiento de la obligación tributaria contra la cual se deberían haber imputado las citadas percepciones, dicho organismo tiene derecho al resarcimiento del daño ocasionado por la falta del ingreso oportuno de las referidas percepciones, a través del cobro de los intereses resarcitorios previstos en la ley 11.683, t.o. en 1998 y sus modificaciones. Asimismo, también estaría facultado para aplicar las sanciones que resultaran procedentes.

Consecuentemente, no correspondería el cobro de las percepciones en cuestión en la medida en que éstas no pudieran ser computadas como pago a cuenta de una obligación fiscal ya extinta.

#### **14 — Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta. Pago a cuenta recíproco con el Impuesto a las Ganancias**

Conforme establece el art. 2, inc. f) de la ley del IGMP, son sujetos pasibles del gravamen los fideicomisos constituidos en el país conforme a las disposiciones de la ley 24.441, con excepción de los fideicomisos financieros.

El fideicomiso deberá tributar el IGMP sobre los activos situados en el país y en el exterior, existentes al cierre de cada ejercicio fiscal anual, valuados de conformidad a las normas previstas en la ley del gravamen. El impuesto se determina aplicando la alícuota del 1% sobre el valor de los activos gravados.

Están exentos del impuesto los bienes del activo gravado en el país cuyo valor en conjunto sea igual o inferior a \$200.000. De existir también bienes en el exterior, dicha suma se incrementa en el importe que resulte de aplicarle a la misma el porcentaje que represente el activo gravado del exterior, respecto del activo gravado total. Cuando el valor de los bienes supera los \$200.000 o la suma determinada en función del procedimiento antes mencionado, queda sujeta al IGMP la totalidad del activo gravado del fideicomiso.

Asimismo, y en el caso particular de los fideicomisos, el art. 3, inc. f) de la ley del gravamen establece que se encuentran exentos los bienes entregados por fiduciantes —sujetos pasivos del gravamen— a los fiduciarios de fideicomisos que revistan igual calidad frente al IGMP. De esta forma, los bienes transferidos por el fiduciante no quedarán gravados en cabeza de éste sino que deberán ser considerados por el fideicomiso a efectos de determinar la base imponible del gravamen.

No son computables para la determinación del gravamen:

a) el valor correspondiente a los bienes muebles amortizables, de primer uso, excepto automotores, del fideicomiso (60). Esta exclusión sólo opera en el ejercicio de adquisición o de inversión y en el siguiente.

b) el valor de las inversiones en la construcción de nuevos edificios o mejoras, que no revistan el carácter de bienes de cambio y que se encuentren afectados en forma exclusiva a la actividad comercial, industrial, agrícola, ganadera, minera, forestal o de prestación de los servicios inherente a la actividad del fideicomiso. Esta exclusión sólo resulta procedente en el ejercicio en que se efectúen las inversiones totales o, en su caso, parciales, y en el ejercicio siguiente.

El art. 13 de la ley de IGMP prevé que el IG determinado para el ejercicio fiscal por el cual se liquida el IGMP podrá computarse como pago a cuenta de este último. En el caso de sujetos pasivos del IGMP —tal es el caso de los fideicomisos ordinarios— que no lo fueren del IG —como ocurre en el caso de fideicomisos ordinarios en que el fiduciante reviste el carácter de beneficiario—, el cómputo como pago a cuenta resultará de aplicar la alícuota del impuesto vigente a la fecha del ejercicio que se liquida, sobre la utilidad impositiva a atribuir a los partícipes.

Consecuentemente, en el caso de fideicomisos que no revisten el carácter de sujetos pasivos del IG —tal es el caso de fideicomisos ordinarios en los que el fiduciante reviste el carácter de beneficiario—, el cómputo del referido pago a cuenta resultará de aplicar la alícuota del 35% sobre el resultado impositivo —determinado para el mismo ejercicio fiscal por el cual se liquida el IGMP— que resulte atribuible a los fiduciantes-beneficiarios. Si de este cómputo surgiera un excedente no absorbido, el mismo no generará saldo a favor alguno, ni será susceptible de devolución o compensación alguna.

Si, por el contrario, como consecuencia de resultar insuficiente el 35% del resultado impositivo mencionado en el párrafo anterior computable como pago a cuenta del IGMP, correspondiera efectuar el ingreso del IGMP en un determinado ejercicio, se admitirá —siempre que se verifique en cualquiera de los 10 ejercicios siguientes un excedente del IG no absorbido— computar como pago a cuenta del IG en el ejercicio en que este hecho ocurra, el IGMP efectivamente ingresado y hasta la concurrencia del importe a que ascienda dicho excedente. En efecto, el cómputo del IGMP, ingresado por un fideicomiso ordinario en el que el fiduciante reviste el carácter de beneficiario, contra el IG del fiduciante será procedente, siempre que se verifique en cualquiera de los diez ejercicios inmediatos siguientes un excedente del IG no absorbido (61).

Dicho temperamento fue sostenido por la Dirección de Asesoría Técnica de la AFIP en el Dictamen (DAT) Nro. 13/2006 (62). Dicha área asesora sostuvo que el consultante —en su carácter de fiduciante-beneficiario podrá computar como pago a cuenta en su DD.JJ. del IG, el IGMP efectivamente ingresado por el fideicomiso, en los términos previstos en el art. 13 de la ley del IGMP.

### **15 — Impuesto sobre los Bienes Personales sobre acciones y participaciones sociales en sociedades constituidas en el país. Alcance del Tratado de Montevideo de 1980**

La ley 25.585 (63) incorporó un artículo a continuación del art. 25 de la ley del ISBP, por medio del cual se dispuso —con aplicación a partir del período fiscal 2002, inclusive—, que el gravamen correspondiente a las acciones de las sociedades regidas por la ley de sociedades comerciales, cuyos titulares sean personas físicas o sucesiones indivisas domiciliadas en el país o en el exterior, o sociedades domiciliadas fuera del país, debe ser liquidado e ingresado por las propias sociedades emisoras.

En virtud de ello, dichas sociedades deben calcular el gravamen aplicando la alícuota del 0,50% sobre el valor determinado conforme las pautas previstas en el art. 22, inc. h), de la ley del ISBP (valor patrimonial proporcional que surja del último balance cerrado al 31 de diciembre del ejercicio que se liquida), no siendo de aplicación el mínimo exento dispuesto por el art. 24 de la citada ley (\$102.300).

Habiendo cobrado vigencia la modificación señalada, una de las cuestiones planteadas versó sobre si la cláusula de Nación más favorecida (la "CNMF") prevista en el art. 48 del Tratado de Montevideo de 1980 (el "Tratado") resultaba de aplicación a la materia tributaria y, en tal caso, la implicancia que generaba respecto del ISBP sobre las acciones y participaciones sociales pertenecientes a residentes de los países miembros de la ALADI (con exclusión de la Argentina).

Esta cuestión fue abordada —en primer término— por la Dirección Nacional de Impuestos dependiente del Ministerio de Economía, quien entendió que el ISBP no resultaba de aplicación sobre las acciones y participaciones sociales de sociedades locales pertenecientes a residentes en Brasil y Uruguay dado que sus patrimonios se encuentran amparados por la CNMF prevista en el art. 48 del Tratado.

El 30/09/2003 la Dirección General de Consejería Legal del Ministerio de Relaciones Exteriores, Comercio Internacional y Culto emitió el Dictamen 253 emitió opinión, sosteniendo que dicha cláusula no se extendía a la materia tributaria. Esta interpretación provocó incertidumbre sobre si los accionistas residentes en algunos de los países miembros de la ALADI debían o no determinar e ingresar el ISBP sobre las acciones y participaciones sociales.

La interpretación esbozada por la Consejería Legal en el referido dictamen afectaba principalmente a los tenedores de acciones de sociedades argentinas residentes en Brasil, Uruguay, Paraguay y Colombia.

El 30/06/2006 la Procuración del Tesoro de la Nación emitió el Dictamen 170/2006, por medio del cual se expidió ante una consulta formulada respecto a la aplicación de la CNMF prevista en el art. 48 del Tratado a la materia tributaria.

La cuestión planteada suponía dilucidar si por aplicación de algunos de los tratados internacionales celebrados por la Argentina para evitar la doble imposición en materia de impuestos patrimoniales —tal es el caso del ISBP—, por efecto de la CNMF establecida en el mencionado Tratado, resultaría excluida la posibilidad de gravar con dicho impuesto a las acciones y participaciones societarias, pertenecientes a residentes en los demás Estados participantes del referido Tratado.

Sobre el particular, dicho organismo sostuvo que (i) el Tratado no incluyó cuestiones de índole impositiva ni persigue la armonización o adaptación legislativa o uniformación de los impuestos internos de los países miembros, y (ii) tampoco la materia tributaria impositiva está contemplada en los acuerdos de alcance regional o de alcance parcial que se celebren en el marco de los objetivos y disposiciones del mencionado Tratado. Consecuentemente, no corresponde aplicar la CNMF contemplada en el art. 48 del Tratado a la materia

impositiva.

Dicho temperamento también fue expuesto por el referido organismo en el Dictamen 192/2006 de fecha 18/07/2006, ante una consulta efectuada por la empresa Fiat Auto Argentina S.A., en cuanto a si se encontraba alcanzada por el régimen de liquidación e ingreso del ISBP respecto de las participaciones accionarias que en su capital poseen Fiat Uno S.P.A., radicada en Italia, y Fiat Autoneis S.A. radicada en la República Federativa de Brasil.

#### **16 — Impuesto a las Ganancias. Retención sobre dividendos y utilidades. Absorción de pérdidas contables acumuladas**

Conforme prevé el artículo agregado a continuación del art. 69 de la LIG, los dividendos y las utilidades distribuidas por los sujetos comprendidos en los apartados 1 (64), 2 (65), 3 (66), 6 (67) y 7 (68) del inc. a) del art. 69 de la LIG, que superen las ganancias determinadas en base a la aplicación de la LIG, acumuladas al cierre del ejercicio inmediato anterior a la fecha de dicho pago o distribución, quedarán sujetos a una retención del 35% sobre el referido excedente.

Concretamente, cuando dichos sujetos efectúen distribuciones de utilidades en dinero o en especie —con prescindencia de los fondos con que se efectúen los respectivos pagos— (69), que superen las ganancias determinadas en base a la aplicación de las normas generales de la LIG, acumuladas al cierre del ejercicio inmediato anterior a la fecha de la distribución, deberán retener —con carácter de pago único y definitivo— el 35% sobre los referidos excedentes. Este mecanismo de retención denominado "impuesto de igualación" se constituye en un impuesto sustitutivo del que hubiera resultado de la simple derogación de exenciones o tratamientos diferenciales que afectan la base de determinación del impuesto sobre la renta.

A tal fin, la norma legal establece el siguiente esquema de comparación: la ganancia distribuida se debe comparar con la ganancia impositiva a considerar (es decir, la ganancia impositiva determinada en cada ejercicio menos el impuesto pagado por los ejercicios de origen de la ganancia que se distribuye más los dividendos o utilidades de otras sociedades de capital que no hubieran sido en la determinación de la ganancia).

Este régimen tiene por finalidad evitar que el beneficio de exenciones previstas en la LIG y aplicables a las rentas obtenidas por las empresas sea luego trasladado a los accionistas o socios, extendiéndose su aplicación a los casos de liquidación social o rescate de acciones o participaciones sociales (70). En efecto, de acuerdo a lo dispuesto por el art. 102, cuarto párrafo, del decreto reglamentario de la LIG, la retención comentada también resultará aplicable en aquellos supuestos en los que se produzca la liquidación social o, en su caso, el rescate de acciones, respecto del excedente de utilidades contables acumuladas sobre las impositivas.

Mediante el Dictamen (DAT) Nro. 1/2006 (71), la Dirección de Asesoría Técnica de la AFIP, emitió opinión sobre el tratamiento que cabe dispensar en el IG a la reducción de capital originada en la absorción de pérdidas contables y a la absorción de quebrantos contables con aportes irrevocables.

La consulta planteada partía del supuesto de una sociedad anónima con pérdidas contables —y quebrantos impositivos—, que decide sanear dichas pérdidas mediante una reducción de capital o bien, a través de la realización de aportes irrevocables. Se informa que, como consecuencia de la operatoria descrita, la sociedad obtendría con posterioridad utilidades contables que generarían dividendos susceptibles de ser distribuidos, respecto de los cuales, la consultante entendía resultarían alcanzados por la disposición contenidas en el artículo agregado a continuación del art. 69 de la LIG.

La DAT —trayendo a colación la opinión vertida por la Dirección Nacional de Impuestos el 20/10/2005—, sostuvo que en los supuestos de reducción de capital por pérdidas o absorción de quebrantos contables con aportes irrevocables, que den lugar a la obtención de utilidades susceptibles de ser distribuidas, resulta procedente la aplicación del régimen previsto en el artículo incorporado a continuación del art. 69 de la LIG.

En dicha oportunidad, la Dirección Nacional de Impuestos entendió que cuando el segundo párrafo del artículo antes citado dice que la ganancia a considerar en cada ejercicio será la que resulte de detraer de la ganancia determinada en base a las normas generales de la LIG, el impuesto pagado por el o los períodos fiscales de origen de la ganancia que se distribuye, debe entenderse que la ganancia a que se refiere la norma es aquella que deriva de considerar el resultado positivo del período detrayéndole, si existiere, el resultado negativo que se hubiere acumulado.

Asimismo, agrega que dicho temperamento es coincidente con la opinión de la doctrina en cuanto a que la mecánica de determinación de excedentes sometidos a retención se basa en la acumulación de los conceptos computables a tal efecto, acumulación ésta que comprende tanto los resultados positivos como los negativos. Por lo que, de verificarse quebranto impositivo en determinado período fiscal, éste deberá adicionarse a los beneficios determinados en ejercicios anteriores o posteriores.

#### **17 — Impuesto a las Ganancias. Deducción de intereses por préstamos hipotecarios**

El art. 81 de la LIG establece determinados conceptos que podrán ser deducidos de la ganancia gravada del año fiscal —cualquiera fuese la fuente de ganancia y con las limitaciones contenidas en dicha ley.

El inc. a) del referido precepto prevé la deducción de los intereses de deudas, sus respectivas actualizaciones

y los gastos originados por la constitución, renovación y cancelación de las mismas.

En el caso de personas físicas y sucesiones indivisas la relación de causalidad que dispone el art. 80 de la LIG —que dichos gastos se han efectuado para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por el IG—, se establecerá de acuerdo con el principio de afectación patrimonial. Consecuentemente, sólo resultarán deducibles los conceptos mencionados en el párrafo anterior, 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 la LIG—, deben tributar el impuesto por vía de retención con carácter de pago único y definitivo.

Sin perjuicio de ello, el art. 81, inc. a), tercer párrafo de la LIG prevé que los sujetos mencionados en el párrafo anterior 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 \$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 establecido precedentemente.

Atento las inquietudes planteadas con relación al alcance de lo previsto en el párrafo mencionado precedentemente, el 07/03/2006 la AFIP dictó la Nota Externa Nro. 1/2006 (72), por medio de la cual aclaró que las personas físicas y/o sucesiones indivisas podrán deducir de la ganancia bruta del año fiscal el importe de los intereses correspondientes a créditos hipotecarios que les hayan sido otorgados a partir del 1/01/2001, inclusive, para la compra o la construcción de inmuebles destinados a casa habitación del contribuyente o del causante en los casos de sucesiones indivisas, hasta la suma de \$20.000 anuales. Asimismo, señaló que 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 aludido.

El criterio expuesto en la Nota Externa comentada se fundamenta en lo establecido en el inc. d) del art. 4° de la ley 25.402 y el inc. b) del art. 2° del dec. 860 del 29 de junio de 2001 y sus modificaciones.

Especial para La Ley. Derechos reservados (ley 11.723)

(1) Estudio Silvia G. Catinot & Asociados.

(2) Publicada en el Boletín Oficial el 22/11/2006.

(3) CATINOT, Silvia G. y otros, "Cuestiones vinculadas con la imposición a la actividad agropecuaria. Algunas cuestiones controvertidas". Trabajo presentado en las XXXIV Jornadas Tributarias organizadas por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Capital Federal en la ciudad de Mar del Plata los días 18 a 20 de noviembre de 2004.

(4) Dictamen N° 35/2001 de fecha 31/5/2001.

(5) Del 28 de diciembre de 2001.

(6) De acuerdo a lo dispuesto por el Dictamen 78/2001 de fecha 31 de octubre de 2001, los inmuebles rurales cuya titularidad de dominio corresponda a personas físicas sujetos del IGMP están exentos del ISBP, y por lo tanto las normas de valuación no son aplicables a los mismos.

(7) A los efectos de evitar una doble imposición con el IGMP, la ley 25.063 dispuso incluir como bienes exentos del impuesto sobre los bienes personales a los inmuebles rurales cuyos titulares sean personas físicas y sucesiones indivisas.

(8) CATINOT, Silvia G. y otros, "Cuestiones vinculadas con la imposición a la actividad agropecuaria. Algunas cuestiones controvertidas". Trabajo presentado en las XXXIV Jornadas Tributarias organizadas por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Capital Federal en la ciudad de Mar del Plata los días 18 a 20 de noviembre de 2004.

(9) Dicho inciso establece que son sujetos del impuesto las empresas y explotaciones unipersonales ubicadas en el país, pertenecientes a personas domiciliadas en el mismo. Se incluye "...tanto las empresas o explotaciones unipersonales que desarrollen actividades de extracción, producción o comercialización de bienes con fines de especulación o lucro, como aquellas de prestación de servicios con igual finalidad, sean estos técnicos, científicos o profesionales."

(10) En los antecedentes parlamentarios de la ley 25.063 (Antecedentes Parlamentarios, Ed. La Ley, p. 1062) se indica lo siguiente: "127. El proyecto continúa con el Título VI, que contiene las modificaciones al texto de la ley del Impuesto sobre los Bienes Personales. Estas modificaciones derivan de la implantación del Impuesto sobre la Ganancia Mínima Presunta y su propósito es evitar la doble imposición. Por tal razón, se excluyen del ámbito del gravamen ciertos bienes: los títulos y acciones emitidas por entidades del exterior, las cuotas o participaciones sociales de entidades constituidas en el exterior, y los inmuebles rurales de personas físicas y sucesiones indivisas, ahora gravados con el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta. Las restantes

modificaciones tienen como propósito mejorar y dar mayor precisión a las disposiciones vigentes."

(11) Dictamen 77/96 (D.A.T.)

(12) CATINOT, Silvia G. y otros, "Cuestiones vinculadas con la imposición a la actividad agropecuaria.

Algunas cuestiones controvertidas". Trabajo presentado en las XXXIV Jornadas Tributarias organizadas por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Capital Federal en la ciudad de Mar del Plata los días 18 a 20 de noviembre de 2004.

(13) CATINOT, Silvia G. y otros, "Cuestiones vinculadas con la imposición a la actividad agropecuaria.

Algunas cuestiones controvertidas". Trabajo presentado en las XXXIV Jornadas Tributarias organizadas por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Capital Federal en la ciudad de Mar del Plata los días 18 a 20 de noviembre de 2004.

(14) Publicada en el Boletín Oficial el 30/3/01.

(15) Desde la modificación introducida por la ley 21.481 a la ley del gravamen.

(16) Breve historia de una simple derogación legal, Diario Ambito Financiero del 10/6/02, pág. 73.

(17) Boletín Oficial de fecha 3 de septiembre de 2003.

(18) Publicado en el Boletín Oficial del 22/03/2006.

(19) Publicado en el Boletín Oficial del 15/12/2006.

(20) Publicada en el Boletín Oficial del 31/05/2006.

(21) Conforme lo dispuesto por la Res. general 975 y sus complementarias.

(22) A tal fin, el importe a computar se deberá informar al agente de retención mediante la utilización del formulario de declaración jurada F. 572, según se indica:

a) De efectuarse el cómputo mensual: una vez abonados los importes correspondientes y antes de la finalización del mes calendario en que se efectuó su ingreso.

b) De efectuarse en la liquidación anual o final: con anterioridad al mes de febrero de cada año o al momento de practicarse la liquidación final, según corresponda.

El monto de la deducción que corresponda se consignará en el Rubro 3, inc. c), del citado formulario, junto con la leyenda "Deducción Anual. ley 26.063, art. 16".

(23) Se deberá consignar en el volante de pago F. 102 (Nuevo Modelo), que se utiliza para ingresar los mencionados aportes y contribuciones obligatorios, los siguientes datos:

a) Apellido y nombres y C.U.I.T. o C.U.I.L. del dador de trabajo.

b) Apellido y nombres y C.U.I.T. o C.U.I.L. del trabajador del servicio doméstico.

c) Domicilio de trabajo del personal del servicio doméstico.

d) Importe de la contraprestación abonada.

e) Número de transacción, operación o comprobante que consta en el tique de pago.

f) Firma y aclaración del dador de trabajo y del trabajador del servicio doméstico.

Dicho volante de pago deberá ser confeccionado, como mínimo, por duplicado y el segundo ejemplar deberá ser entregado al trabajador del servicio doméstico antes de la finalización del mes calendario en que se efectuó el ingreso de los referidos aportes y contribuciones obligatorios.

(24) Boletín Oficial del 17/11/2003.

(25) Publicada en el Boletín Oficial del 10/01/2006.

(26) Texto ordenado en 1997 y sus modificaciones.

(27) Publicada en el Boletín Oficial del 10/01/2006.

(28) Este precepto establece que "Cuando el personal comprendido en el presente convenio recargue sus tareas en exceso de dos horas como mínimo, fuera de su horario normal, las empresas proveerán una vianda, para su consumo en el lugar de trabajo, adecuada a las necesidades alimentarias del trabajador y a las condiciones de trabajo y ambientales.

Las empresas podrán sustituir la vianda prevista en este artículo mediante la entrega de vales para almuerzo y/o de vales alimentarios previstos en los incs. b) y c) del art. 103 bis de la LCT, por el monto de \$22 (pesos veintidós) por vianda, desde el 1 de noviembre del 2004 hasta el 30 de abril del 2005; de \$25 (pesos veinticinco) por vianda, desde el 1 de mayo del 2005 hasta el 30 de junio del 2006 y de \$28 (pesos veintiocho) por vianda desde el 1 de julio del 2006 hasta la finalización de la vigencia del presente convenio.

La vianda a que se refiere este artículo se conviene expresamente con carácter no remunerativo, a ningún efecto."

(29) Este precepto prevé que "Al personal incluido en el presente título que realice tareas de perforación, terminación, reparación, intervención, producción y servicios de ecología y medio ambiente en pozos

petrolíferos y que por la índole del trabajo y por no existir líneas de transportes regulares, las empresas le proporcionarán transporte, conviniéndose al efecto lo siguiente:

a) Que el tiempo de traslado hasta el lugar de trabajo cualquiera sea su extensión, no integra la jornada laboral a ninguno de los efectos previstos por la legislación correspondiente, ya que no se realizan durante el mencionado tiempo de traslado ninguna de las tareas propias de la especialidad; ni el trabajador se encuentra a disposición del empleador.

b) Que, tratándose de un caso especial y específico de la industria petrolera, se determinará una suma fija por, hora de viaje uniforme para todas las categorías.

c) Las horas de viaje se contarán desde donde indique la empresa hasta el lugar de trabajo correspondiente y por el trayecto que fije la misma. El monto respectivo se detalla en las planillas anexas.

d) Asimismo, la hora de viaje está sujeta a la siguiente restricción: el tiempo de viaje normal de ida y vuelta de media hora o menos no se considerará. Si dicho tiempo excediera de media hora, las fracciones menores de quince minutos no serán tenidas en cuenta; pero las de quince minutos o más se redondearán a la media hora o a la hora siguiente según corresponda.

e) Si por la introducción posterior de otros medios de locomoción o de otro trayecto o por cualquier otra causa, a criterio de las empresas, variara en forma permanente la duración de los viajes el monto fijado por el apart. c) del presente artículo, se adecuará en consecuencia.

El valor de la hora de viaje será incrementado en la misma proporción en que lo sean los salarios básicos respectivos, dispuestos por actos legales o convencionales."

(30) Este artículo establece que "Las partes acuerdan que las empresas deben entregar alimentación diaria a los empleados que desempeñan funciones en el campo a turno o jornadas de trabajo.

El concepto alimentación diaria está destinado a cubrir el desayuno, el almuerzo y la cena y su valor es de pesos siete (\$7,00) por desayuno y pesos veintidós (\$22,00) por almuerzo o cena. El total de la asignación por este concepto es de pesos cincuenta y uno (\$51,00), a partir del 1 de noviembre de 2004 y hasta el 30 de abril de 2005; a partir de 1 de mayo de 2005 y hasta el 30 de junio del 2006, los valores correspondientes a desayuno, almuerzo o cena, serán de pesos ocho (\$8,00) y pesos veinticinco (\$25,00) respectivamente, o sea la suma de pesos cincuenta y ocho (\$58,00) y desde el 1 de julio de 2006 hasta la finalización del convenio dichos valores serán de pesos nueve (\$9,00) para el desayuno y pesos veintiocho (\$28,00) para el almuerzo o la cena, o sea la suma de pesos sesenta y cinco (\$65,00).

Aquellos empleados que reciban esta asignación no tendrán derecho a la asignación por vianda/refrigerio.

Cuando las empresas no puedan brindar la cobertura de esta alimentación diaria procederán a efectivizar el pago de los vales de alimentación diaria correspondientes por cada una de las comidas antes detalladas conforme a la modalidad que consideren más adecuada.

Vianda/refrigerio:

El personal no comprendido en el párrafo anterior que recargue sus tareas en exceso de dos horas como mínimo, fuera de su horario normal, tiene derecho a recibir una vianda/refrigerio, adecuada a las necesidades alimentarias del trabajador y a las condiciones de trabajo y ambientales.

El concepto vianda/refrigerio está destinado a colaborar con la alimentación del empleado en las jornadas de larga duración y su valor es de pesos veintidós (\$22,00), desde el 01 de noviembre de 2004 y hasta el 30 de abril de 2005; de pesos veinticinco (\$25,00) desde el 1 de mayo de 2005 y hasta el 30 de junio de 2006 y de pesos veintiocho (\$28,00) a partir del 1 de julio de 2006 y hasta la finalización del convenio.

Aquellos empleados que reciban esta asignación no tendrán derecho a la asignación por alimentación diaria.

Cuando las empresas no puedan brindar la cobertura de esta asignación procederán a efectivizar el pago conforme a la modalidad que consideren más adecuada.

Las asignaciones por alimentación diaria o vianda/refrigerio a que se refiere este artículo se conviene expresamente con carácter no remuneratorio, a todos sus efectos, cualquiera sea la modalidad con las que las empresas decidan otorgarla. Las empresas podrán sustituir la vianda prevista en este artículo mediante la entrega de vales para almuerzo y/o de vales alimentarios y/o vales supermercados."

(31) Dicho precepto prevé que "Cuando el personal comprendido en el presente convenio no reciba otra provisión alimentaria y recargue sus tareas en exceso de dos horas como mínimo, fuera de su horario normal, las empresas proveerán una vianda adecuada a las necesidades alimentarias del trabajador y a las condiciones de trabajo y ambientales.

La vianda a que se refiere este artículo se conviene expresamente con carácter no remuneratorio, a ningún efecto,

80.1) Servicio de comedor en línea

Atento a las características y exigencias del sistema operativo, así como también a la extensión de la jornada de trabajo en el campo, las empresas se obligan a garantizar la cobertura de servicio de comedor en la línea de

operaciones y/o áreas de trabajo.

A tal fin se habilitará la estructura necesaria, para garantizar el servicio de almuerzo del personal en línea.

El horario de almuerzo en línea será de una hora de duración y conformará a todos los efectos la jornada de trabajo.

Será facultad de la empresa reemplazar este servicio por un servicio de alimentación alternativo, cuando las condiciones, geográficas y/o climáticas razonablemente lo requieran."

(32) Este artículo establece que "Al personal incluido en el presente título que realice tareas de exploración geofísica del petróleo y que por la índole del trabajo y por no existir líneas de transportes regulares, las empresas le proporcionaran transporte, conviniéndose al efecto lo siguiente:

a) Que el tiempo de traslado desde el campamento hasta el lugar de trabajo cualquiera sea su extensión, no integra la jornada laboral a ninguno de los efectos previstos por la legislación correspondiente, ya que no se realizan durante el mencionado tiempo de traslado ninguna de las tareas propias de la especialidad, ni el trabajador se encuentra a disposición del empleador.

b) Que tratándose de un caso especial y específico de la industria petrolera, se determinará una suma fija por hora de viaje.

c) El tiempo de viaje normal de ida y vuelta menor de quince minutos no se considera. Si dicho tiempo excediera los quince minutos o más se redondeará en media hora o a la hora siguiente según corresponda.

El valor de la hora de viaje será incrementado en la misma proporción que la escala salarial correspondiente al presente título."

(33) Esta Convención fue homologada por Resolución de la Subsecretaría de Relaciones Laborales del Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social N° 90 del 15 de diciembre de 2004.

(34) El acta fue homologada por Resolución de la Secretaría de Trabajo del Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social N° 78 del 1° de abril de 2005.

(35) El acta fue homologada por Resolución de la Secretaría de Trabajo del Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social N° 474 del 4 de agosto de 2006.

(36) Boletín Oficial del 9/10/2006.

(37) Boletín Oficial del 1/10/1980.

(38) Conforme lo prevé el art. 24 inc. b) de la Res. general 2139.

(39) Conforme establece el art. 96 del decreto reglamentario de la LIG.

(40) Boletín Oficial del 9/10/2006.

(41) Se considerará como precio de transferencia —del inmueble o de las cuotas o participaciones sociales— el que surja de la escritura traslativa de dominio o, en su caso, del boleto de compraventa o documento equivalente. Si el precio de la operación se pactara en moneda extranjera, a efectos de determinar en moneda de curso legal el importe sujeto a retención, se tomará el tipo de cambio vendedor, para la moneda extranjera en cuestión, del Banco de la Nación Argentina vigente al cierre del día hábil cambiario inmediato anterior al que se efectúe el pago.

(42) De resultar imposible establecer la base de cálculo de la retención —en el caso de operaciones sobre inmuebles—, el enajenante residente en el país deberá solicitar una "Constancia de Valuación", cuyo modelo consta en el Anexo VII de la Resolución. Asimismo, se encuentra obligado a presentar ante la dependencia de la AFIP en la que se encuentre inscripto —en los términos previstos en la Res. general 1128—, a efectos de acompañar los elementos que se detallan en el Anexo I de la Resolución. Dichos elementos son:

a) Acuse de recibo de la transmisión de la solicitud vía "Internet".

b) Copia del formulario de declaración jurada F. 145/1.

c) Copia de la documentación respaldatoria de la titularidad de los inmuebles consignados en el formulario de declaración jurada F. 145/1.

d) Copia del comprobante de impuesto inmobiliario o tributo similar, de los inmuebles aludidos en el inciso precedente o, de no existir obligación de tributar impuesto alguno, constancia que acredite tal circunstancia.

e) Copia de 2 tasaciones expedidas por prestadores habilitados de servicios inmobiliarios —Códigos 702000 según formulario F. 150 aprobado por la Res. general 485—. Los respectivos informes de tasación deberán contener, como mínimo, los siguientes datos:

1. Respecto del emisor: apellido y nombres o razón social; domicilio; C.U.I.T. y firma, aclaración y carácter del firmante.

2. Respecto del inmueble: ubicación, nomenclatura catastral, descripción de sus características, superficie y valor de tasación.

f) Copia de la documentación respaldatoria de la personería invocada por el presentante.



En caso de que las copias de los citados elementos, no se encuentren autenticadas, deberán exhibirse los ejemplares originales de los mismos, al momento de la presentación.

(43) Se entiende por enajenación la venta, permuta, cambio, expropiación, aporte a sociedades y, en general, todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso. Tratándose de inmuebles, se considera configurada la enajenación de los mismos cuando mediare boleto de compraventa u otro compromiso similar, siempre que se diere la posesión o en su defecto en el momento en que este acto tenga lugar, aun cuando no se hubiere celebrado la escritura traslativa de dominio.

(44) El escribano deberá informar los siguientes datos:

- a) Lugar y fecha.
- b) Apellido y nombres, domicilio, número de Registro y C.U.I.T., del escribano interviniente.
- c) Apellido y nombres, denominación o razón social, domicilio y C.U.I.T., de la parte enajenante.
- d) Fecha en que tuvo lugar la operación de venta, juzgado interviniente y número de escritura.
- e) Importe por el cual se efectuó la venta y monto del impuesto que no pudo ser retenido.
- f) Datos que permitan identificar el bien enajenado.

(45) Los datos a suministrar son los que se detallan a continuación:

- a) Apellido y nombres o denominación o razón social y domicilio de las partes intervinientes en la operación.
- b) C.U.I.T., C.U.I.L. o la C.D.I., según el caso, de los sujetos indicados en el punto anterior.
- c) Detalle del bien o prestación intercambiada y fecha de la operación.

(46) En este caso, los sujetos pasibles de retención deberán presentar al agente de retención un "Certificado de no Retención" —cuyo modelo consta en el Anexo IX de la Resolución— extendido por la AFIP. Asimismo, deberán presentar, con una antelación no menor a 10 días corridos de la fecha en que se celebrará el acto escriturario una nota —en los términos de la Res. general 1128—, a efectos de acompañar los elementos que se detallan en el Anexo V de la Resolución.

Cuando la operación se concertara en moneda extranjera, a los efectos de determinar en moneda de curso legal el precio de transferencia, se considerará el tipo de cambio vendedor del Banco de la Nación Argentina, para la moneda extranjera respectiva, vigente al cierre del día hábil cambiario inmediato anterior al que se efectúe la solicitud.

(47) A efectos de la solicitud del "Certificado de no Retención" que acreditará su condición de fallido o entidad en liquidación, conforme a los modelos previstos en los Anexos X y XI de la Resolución, según corresponda, deberán ingresar con clave fiscal, al servicio "Transferencia de Inmuebles" del sitio "web" (<http://www.afip.gov.ar>).

Cuando como consecuencia de los controles que efectúa el sistema, no pueda obtenerse el referido certificado, el contribuyente deberá presentar una nota —en los términos de la Res. general 1128—, a efectos de actualizar sus datos de empadronamiento, acompañando copia de los siguientes elementos:

- a) Documentación que acredite la personería invocada por el presentante, de la cual deberá surgir que el mismo, se encuentra debidamente facultado para actuar ante la AFIP.
- b) Constancia que acredite la condición de fallido o entidad en liquidación.

(48) Régimen de regularización de dominio a favor de ocupantes sin título.

(49) Excepto que el precio se hallare expresado en moneda extranjera y el hecho imponible se produzca con posterioridad a la fecha de emisión de dicho certificado. En este caso, se deberán reliquidar el gravamen convirtiendo el importe sujeto a retención, al tipo de cambio vendedor del Banco de la Nación Argentina para la moneda de que se trate, vigente al cierre del día hábil inmediato anterior al de producción del hecho imponible.

(50) Conforme lo dispuesto por la Res. general 1128.

(51) Los elementos a presentar son:

- a) Acuse de recibo de la transmisión de la solicitud vía "Internet".
- b) Copia del formulario de declaración jurada F.145/2 confeccionado mediante el programa aplicativo denominado "AFIP-DGI —transferencias de inmuebles— Versión 1.0".
- c) Copia de la documentación respaldatoria de la personería invocada por el representante, el cual deberá estar debidamente facultado para representar al beneficiario del exterior ante este Organismo.
- d) Detalle de los bienes en el país, pertenecientes al beneficiario del exterior, al 31 de diciembre de los últimos 5 años anteriores al momento de la solicitud, y copia de la documentación respaldatoria de la titularidad de los mismos.
- e) De corresponder, copia del boleto de compraventa o documento equivalente, correspondiente a la venta del inmueble por el cual se solicita la constancia.

f) Copia de los comprobantes de impuesto inmobiliario o tributo similar, de los cuales —de corresponder—, surja la valuación fiscal de los bienes inmuebles en el país, pertenecientes al beneficiario del exterior al 31 de diciembre de los últimos 5 años anteriores al momento de la solicitud, incluido el inmueble objeto de la operación. De no existir obligación de tributar impuesto alguno, copia de la constancia que acredite tal circunstancia.

g) Copia de las facturas de provisión de energía eléctrica, servicios telefónicos y gas, referidos al inmueble objeto de la operación, correspondientes a los últimos 12 meses anteriores a la solicitud.

h) Copia de los comprobantes respaldatorios de las erogaciones correspondientes a conceptos sujetos a deducción, en el supuesto de haber optado por la determinación de la ganancia conforme a lo dispuesto en el penúltimo párrafo del art. 93 de la LIG.

En caso de que las copias de los citados elementos, no se encuentren autenticadas, deberán exhibirse los ejemplares originales de los mismos, al momento de la presentación.

(52) Conforme lo dispuesto por la Res. general 1128.

(53) Conforme lo previsto por el art. 3° de la ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones y las disposiciones de la Res. general 2109.

(54) Asimismo, se corroborará la autenticidad de la certificación del Ministerio de Relaciones Exteriores, Comercio Internacional y Culto.

(55) Primer párrafo del art. 3° del respectivo Tratado.

(56) Conforme a lo previsto por el art. 3° de la ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, y a las disposiciones de la Res. general 2109.

(57) Boletín Oficial del 8/07/1992.

(58) Boletín Oficial del 7/07/2005.

(59) La consulta fue girada por la DGA en el entendimiento que la cuestión planteada deriva en un tema de corte impositivo por tratarse de una situación generada con posterioridad al libramiento a plaza de la mercadería.

(60) Resultan alcanzadas por esta exclusión, las adquisiciones de hacienda a las que deba otorgarse el tratamiento de activo fijo, de acuerdo a lo establecido por el art. 54 de la LIG, y en tanto se trate de reproductores, incluidas las hembras, que no hayan sido transferidos con anterioridad en calidad de tales.

(61) Art. 18, segundo párrafo del decreto reglamentario de la ley del IGMP.

(62) De fecha 07/02/2006

(63) Boletín Oficial del 15 de mayo de 2002.

(64) Sociedades anónimas y las sociedades en comandita por acciones, en la parte que corresponda a los socios comanditarios, constituidas en el país.

(65) 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.

(66) Asociaciones civiles y fundaciones constituidas en el país en cuanto no corresponda por esta ley otro tratamiento impositivo.

(67) Fideicomisos constituidos en el país conforme a las disposiciones de la ley 24.441, excepto aquellos en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario. La excepción dispuesta en el presente párrafo no será de aplicación en los casos de fideicomisos financieros o cuando el fiduciante-beneficiario sea un sujeto comprendido en el título V. Cabe destacar que las disposiciones del impuesto de igualación no son aplicables a los fideicomisos financieros cuyos certificados de participación sean colocados por oferta pública, en los casos y condiciones que al respecto establezca la reglamentación.

(68) Fondos comunes de inversión constituidos en el país, no comprendidos en el primer párrafo del art. 1° de la ley 24.083 y sus modificaciones.

(69) De acuerdo a lo dispuesto por el segundo artículo agregado a continuación del art. 102 del decreto reglamentario de la LIG, se entiende por momento de distribución de utilidades "... aquél en que dichos conceptos sean pagados o puestos a disposición o cuando estando disponibles, se han acreditado en la cuenta de su titular, o con la autorización 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."

(70) Por aplicación del artículo incorporado a continuación del art. 102 del decreto Reglamentario de la LIG.

(71) De fecha 5/01/2006.

(72) Boletín Oficial del 10/03/2006.

