

Impuesto a las Ganancias. Impuesto sobre los Bienes Personales. Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta. Algunas cuestiones a considerar para su liquidación por el fiscal 2007. ¹

Silvia G. Catinot²

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 (i) el tratamiento de las indemnizaciones por antigüedad en el impuesto a las ganancias ("IG"); (ii) la limitación temporal para el cómputo de los quebrantos impositivos acumulados a efectos de la determinación de la base imponible del IG; (iii) la aplicación del criterio de imputación devengado-exigible; (iv) el tratamiento del saldo a favor técnico del IVA en el impuesto a la ganancia mínima presunta; (v) la exclusión de la base imponible del IG de determinados conceptos abonados a trabajadores vinculados a la actividad petrolera; (vi)

Además, se comentan cuestiones tales como (i) el incremento de las deducciones personales en el IG; (ii) la deducción de las cuotas sindicales de la base imponible del IG; (iii) nuevos requisitos aplicables a los certificados de participación de fideicomisos financieros sobre oferta al público en general; (iv) la modificación al régimen de percepción del IG aplicable en las operaciones de importación; (v) el convenio para evitar la doble imposición internacional con el Gobierno de la Federación de Rusia; (vi) los Protocolos modificatorios de los convenios para evitar la doble imposición internacional suscriptos con la República de Chile y Francia.

1. Impuesto a las Ganancias. Convenios para evitar la doble imposición internacional.

El 21/03/2007 se publicó en el Boletín Oficial la Resolución General (AFIP) Nro. 2.228 (la "Resolución"), por medio de la cual se sustituyó el anexo de la Resolución General (DGI) Nro. 3.497³ -modelo de declaración jurada-. Esta última norma estableció el procedimiento que se debe cumplimentar obligatoriamente para que los sujetos residentes en el exterior que resulten beneficiarios de rentas de fuente argentina puedan aplicar los convenios para evitar la doble imposición.

La Resolución estableció un nuevo modelo de declaración jurada que se aplica a los pagos que se efectúen a partir del 1/04/2007, inclusive. Las administraciones tributarias de los Estados signatarios de convenios para evitar la doble imposición internacional no se encuentran obligados a certificar que el beneficiario de la renta no posee en la Argentina un establecimiento permanente. Dichos organismos sólo deberán ratificar, negar o desconocer lo declarado por el beneficiario o receptor.

2. Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el capital celebrado con el Gobierno de la Federación de Rusia.

¹ Este artículo fue publicado en la Revista Impuestos Nro. 10/Mayo 2008 de la Editorial La Ley S.A.

² Estudio Silvia G. Catinot & Asociados.

³ Publicada en el Boletín Oficial el 6/05/1992.

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*”, suscrito 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 artículo 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, aún resta la notificación por parte del Gobierno de Rusia.

3. Impuesto a las Ganancias. Determinación e ingreso del gravamen. Programa aplicativo conjunto de ganancias-bienes personales.

Mediante la Resolución General (AFIP) Nro. 2.218⁴ la AFIP aprobó el programa aplicativo denominado “Ganancias personas físicas-Bienes personales. Versión 8.0”. Este programa permite la presentación conjunta de la declaración jurada de los impuestos a las ganancias y sobre los bienes personales.

Respecto del IG por el período fiscal 2007, el uso del referido aplicativo será obligatorio para (i) las personas físicas y sucesiones indivisas que se encuentren inscriptas en el gravamen; (ii) las personas físicas cuyos ingresos anuales sean iguales o mayores a \$ 144.000, y (iii) los trabajadores en relación de dependencia que durante el ejercicio 2007 hayan obtenido ganancias brutas por un monto igual o superior a \$ 144.000.

En cuanto al impuesto sobre los bienes personales, la utilización de dicho aplicativo será obligatoria -a efectos de la preparación de la declaración jurada correspondiente al período fiscal 2007- para (i) las personas físicas y sucesiones indivisas que se encuentren inscriptas en el gravamen; (ii) las personas físicas y sucesiones indivisas que al 31/12/2007 posean bienes que -valuados de acuerdo con la normativa vigente- superen los \$ 305.000; y (iii) los trabajadores en relación de dependencia que durante el ejercicio 2007 hayan obtenido ganancias brutas por un monto igual o superior a \$ 96.000.

⁴Publicada en el Boletín Oficial del 26/02/2007.

El 16/04/2007 la AFIP dictó la Nota Externa 3/2007⁵, por medio de la cual efectuó algunas aclaraciones respecto de la determinación del parámetro ingresos brutos, a efectos de la utilización del programa aplicativo conjunto denominado “GANANCIAS PERSONAS FÍSICAS - BIENES PERSONALES - Versión 8.0”, previsto en la Resolución General (AFIP) Nro. 2.218.

Al respecto, dicho organismo aclara que para establecer los importes de \$ 1.000.000 y \$ 144.000, deberán considerarse la totalidad de los ingresos brutos -gravados, exentos y no gravados por el IG- obtenidos durante el año fiscal, con exclusión de los provenientes de actividades por las que el contribuyente haya adherido al al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (MONOTRIBUTO).

4. Régimen de trabajadores autónomos. Modificación de categorías.

El PEN dictó el Decreto Nro. 1.866⁶ (el “Decreto”), por medio del cual introdujo modificaciones a la reglamentación del artículo 8 de la ley 24.241. Concretamente, el Decreto modificó 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, y reduciendo a 5 las 15 categorías vigentes a esa fecha.

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:

Categorías	Aporte Mensual
<p>Categoría I</p> <p>a) Personas físicas que ejerzan profesiones u oficios y productores de seguros con ingresos anuales hasta \$ 20.000.-</p> <p>b) Comerciantes con ingresos anuales hasta \$ 25.000.-</p> <p>c) Aquellos que adhieran voluntariamente al sistema previsional (religiosos, directivos de cooperativas que no perciben retribución, amas de casa, profesionales o personas que aportan a cajas especiales, titulares de condominios sin tareas de dirección).</p>	\$ 128
Categoría II	\$ 179

⁵ Publicada en el Boletín Oficial el 18/04/2007.

⁶ Publicado en el Boletín Oficial del 15/12/2006.

Las personas físicas y los comerciantes mencionados en a) y b) cuyos ingresos anuales superen los 20.000 y los 25.000 pesos respectivamente.	
Categoría III Directores, administradores y conductores de sociedades comerciales o civiles, regulares o irregulares, y socios de sociedades de cualquier tipo con ingresos anuales inferiores o iguales a \$ 15.000.-	\$ 256
Categoría IV Ídem III pero con ingresos entre \$ 15.001 y \$ 30.000,- inclusive.	\$ 409
Categoría V Ídem categorías III y IV pero con ingresos superiores a \$ 30.000.-	\$ 563

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 desarrollaren 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 desarrollo 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.

Posteriormente, la AFIP dictó la Resolución General (AFIP) Nro. 2.217⁷, por medio de la cual se reglamentó el Decreto y estableció los procedimientos, plazos y condiciones para la inscripción de los trabajadores autónomos, la autodeterminación de la categoría y el ingreso mensual de su aporte personal. Asimismo, prevé una recategorización anual durante el mes de junio de cada año a partir de junio de 2008.

El trámite de empadronamiento en nuevas categorías debió efectuarse hasta el 15/08/2007, inclusive, a través del sitio web de AFIP. Los trabajadores autónomos que no hubieran efectuado el trámite fueron dados de baja en forma automática del padrón de trabajadores autónomos activos.

⁷ Publicada en el Boletín Oficial el 23/02/2007.

A partir de marzo de 2007, los pagos de los aportes correspondientes deben ser efectuados conforme a los valores previstos para las nuevas categorías mencionadas en párrafos precedentes.

5. Prórroga del Impuesto a las Ganancias y el Impuesto sobre los Bienes Personales.

A través de la Ley 26.072⁸, se prorrogó hasta el 31/12/2009 la vigencia de la LIG⁹, 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.

6. Impuesto a las Ganancias. Incremento de las deducciones personales.

Mediante la Ley 26.287¹⁰ de fecha 29/08/07 (la "Ley"), se incrementaron las deducciones personales previstas en el artículo 23 de la LIG, de acuerdo al siguiente detalle:

Concepto	Importe
Mínimo no Imponible (inc. a)	7.500
Cónyuge (inc. b.1)	8.000
Hijos y Otras Cargas (inc. b.2)	4.000
Nietos y otros (inc. b.3.)	3.000
Deducciones especial (inc. c)	7.500
Deducciones especial (inc a), b) y c) del art. 79 de la LIG)	28.500

Asimismo, la mencionada Ley dispuso que el monto total de las deducciones que resulte por aplicación de lo dispuesto en el citado artículo 23 se reducirá aplicando sobre dicho importe, el porcentaje de disminución que, en función de la ganancia neta, se establece a continuación:

Ganancia Neta		% de disminución sobre el importe total de las deducciones del Artículo 23
Más de \$	a \$	
0.-	91.000.-	0
91.000.-	130.000.-	50
130.000.-	195.000.-	70
195.000.-	221.000.-	90

⁸ Publicada en el Boletín Oficial del 10/01/2006.

⁹ Texto ordenado en 1997 y sus modificaciones.

¹⁰ Publicado en el Boletín Oficial del 30/08/2007.

221.000.-	en adelante	100.00
-----------	----------------	--------

Las modificaciones dispuestas por la Ley son de aplicación para el período fiscal 2007, rigiendo a partir del 1/01/2007.

7. Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta. Saldo técnico del Impuesto al Valor Agregado.

El 9/01/2007 la AFIP dictó la Resolución Nro. 1/2007 (SDG TLI), en relación con una consulta formulada por un contribuyente en el marco del régimen de consulta vinculante, previsto por la Resolución General (AFIP) Nro. 1.948.

La referida consulta se refería a si corresponde computar dentro de la base imponible del IGMP el crédito contabilizado por saldo técnico del IVA.

La AFIP concluyó que el crédito contabilizado como saldo técnico del IVA no representa un verdadero crédito cuya satisfacción se pueda exigir al fisco, sino que constituye un importe que se utilizará a los efectos de la determinación del IVA que corresponda ingresar al contribuyente. Consecuentemente, considera que no corresponde computarlo como un activo gravado a los efectos de la determinación de la base imponible del gravamen.

Sin perjuicio de ello, señala que dicha conclusión no resulta válida en caso de configurarse alguna de las situaciones previstas por los artículos 24.1 y 28, incisos e) y l) de la ley del IVA. Es decir, cuando el saldo técnico a favor del contribuyente o responsable sea susceptible de imputación contra otros gravámenes, devolución o transferencia a terceros.

8. Impuesto a las Ganancias. Convenios para evitar la doble imposición internacional con la República de Chile.

El 26/04/2007 se publicó en el Boletín Oficial la Ley 26.232 que aprobó el “Protocolo Modificatorio del Convenio celebrado con la República de Chile para evitar la doble tributación en materia de impuesto a la renta, ganancias o beneficios y sobre el capital y el patrimonio” (el “Protocolo”), suscripto el 23/04/2003.

El Protocolo modifica el alcance del Convenio con relación al impuesto sobre el patrimonio. Concretamente, establece que el patrimonio constituido por participaciones sociales o acciones en el capital o patrimonio de una sociedad sólo podrá someterse a imposición en el Estado contratante en el que su titular se encuentra domiciliado. El resto de los elementos constitutivos del patrimonio sólo serán sometidos a imposición en el Estado contratante donde dicho patrimonio se encuentre situado.

El Protocolo se aplica en forma provisional retroactivamente desde la fecha de su firma, es decir, desde el 23/04/2003, y su entrada en vigor se producirá una vez que ambos Estados contratantes se notifiquen mutuamente sobre el cumplimiento de las respectivas formalidades constitucionales necesarias a tal efecto. Los Estados contratantes aún no han emitido las respectivas notificaciones.

9. Impuesto a las Ganancias. Trabajadores vinculados a la actividad petrolera. Exclusión de la base imponible del gravamen.

La Ley 26.176¹¹ dispuso que los conceptos comprendidos en los artículos 34¹², 39¹³, 60¹⁴, 80¹⁵ y 81¹⁶ de la Convención Colectiva de Trabajo (CCT) N° 396/04¹⁷, en el Acta

¹¹ Publicada en el Boletín Oficial el 13/12/2006.

¹² 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.”

¹³ 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.”

¹⁴ 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

Acuerdo de fecha 10/03/2005¹⁸, y en el Acta Acuerdo de fecha 15 de junio de 2006¹⁹, no integrarán la base imponible a los efectos de la determinación del IG de los trabajadores amparados por dichos Acuerdos Convencionales. Asimismo, señaló que 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.

Dichas disposiciones son aplicables a partir del ejercicio fiscal 2006.

Mediante el Dictamen 13/2007 (DI ALIR) de fecha 25/03/2007, la AFIP emitió opinión

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.”

¹⁵ 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.”

¹⁶ 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.”

¹⁷ 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.

¹⁸ 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.

¹⁹ 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.

respecto de una solicitud formulada por dos contribuyentes, consistente en la emisión de un dictamen jurídico sobre la procedencia de extender el alcance de la Ley 26.176 a su personal jerárquico y/o profesional que no realiza actividades amparadas por los acuerdos convencionales respectivos.

Conforme se desprende del dictamen comentado, las presentantes manifiestan que junto a YPF S.A./OSPESSA –única empresa que desarrollan todo el proceso productivo en la actividad petrolera- se dividen internacionalmente en cuatro negocios que atienden los distintos momentos de dicho proceso –exploración y producción, refinación y petroquímica, gas y energía y funciones centralizadas y expendio al público de estaciones de servicio-. El personal que presta servicios para el negocio de exploración y producción es el único que podría considerarse válidamente alcanzado por los acuerdos colectivos mencionados, atendiendo a las partes signatarias y quedando excluido entonces una amplia proporción del total del personal profesional y/o jerárquico de la compañía por la mera circunstancia de no cumplir sus tareas en forma exclusiva para el mencionado sector.

El área asesora interviniente concluyó que el beneficio contemplado en el artículo 1 de la Ley 26.176 comprende únicamente a los conceptos expresamente enunciados en el mismo, percibidos por los trabajadores petroleros amparados por la CCT Nro. 396/04, y en las demás normas convencionales que resulten aplicables a los referidos trabajadores y que contengan los mencionados conceptos. Asimismo, sostuvo que comprender en los alcances de la referida ley al personal jerárquico y/o profesional de las consultantes que no realizan actividades amparadas por los acuerdos convencionales respectivos, importaría en principio, realizar una interpretación extensiva de la mentada disposición, la cual no se compadecería con su texto ni con la finalidad que inspiró su dictado, y conllevaría violentar el principio de legalidad en la materia.

10. Impuesto a las Ganancias. Criterio de imputación devengado-exigible.

En la causa “Montes de la Paz S.A. s/ apelación s/ Ganancias”, del 18/12/2006, el Tribunal Fiscal de la Nación se expidió respecto a la aplicación a los ingresos provenientes de la cesión de derechos de uso de parcelas del cementerio del criterio de imputación de los devengado-exigible.

En el caso particular, la apelante se dedicaba a la actividad de Cementerio parque. El inmueble objeto de la prestación del servicio era de su propiedad y ésta cedía el derecho real de uso de las parcelas a terceros a través de un contrato de cesión de derecho real de uso. Dichos contratos eran celebrados con terceros al contado o a través del pago en cuotas, que en la mayoría de los casos superaban los 12 meses de plazo. En virtud de lo dispuesto por el artículo 18 de la ley de IG y el artículo 23 del decreto reglamentario, la apelante -a efectos de la determinación de la base imponible del gravamen- imputaba los ingresos cuyo pago superan los 12 meses de plazo, conforme el criterio de lo devengado-exigible.

Analizando las circunstancias de hecho y de derecho, el TFN concluye que en la actividad comercial de la contribuyente, la cesión de derechos de uso de las parcelas se encuentra comprendida dentro del concepto de enajenación al que alude el artículo 2 de la Ley de IG.

En cuanto a si los derechos patrimoniales están incluidos dentro de los bienes (artículo 2312 del Código Civil) a los que alude el artículo 23 del decreto reglamentario de la Ley de IG, dicho tribunal entiende que las transferencias de un derecho a plazos es susceptible de la aplicación del método de imputación de lo devengado-exigible. Por lo que, dado que la cesión de derechos de uso de las parcelas se encuentra alcanzado por el concepto de

enajenación emanado de la LIG y que el citado derecho transmitido se encuadra dentro del concepto de bienes, resulta aplicable el método de imputación de los devengado-exigible.

Consecuentemente, el TFN resuelve revocar la resolución recurrida.

11. Impuesto sobre los Bienes Personales. Modificación del régimen.

El 10/12/2007 se publicó en el Boletín oficial la Ley 26.317, por medio de la cual se modifica el impuesto sobre los bienes personales, con efectos retroactivos al 1/01/2007.

Entre las principales modificaciones se encuentran las siguientes:

(i) Los sujetos cuyos bienes totales no superen la suma de \$ 305.000 estarán exentos del pago del tributo. En el caso en que superen dicho monto, los contribuyentes deberán tributar el impuesto tomando como base para el cálculo el valor total de los bienes gravados. De esta forma, se elimina el mínimo no imponible que caracterizaba a este impuesto.

(ii) Las alícuotas aplicables quedan estipuladas de la siguiente manera: quienes sean titulares de bienes gravados por más de \$ 305.000 y hasta \$ 750.000 deberán calcular el impuesto aplicado una alícuota del 0,50% sobre el valor total de los bienes gravados. A los sujetos con bienes entre \$ 750.000 y \$ 2.000.000, la alícuota aplicable será del 0,75% sobre el valor total de los bienes gravados. Quienes sean titulares de bienes entre \$ 2.000.000 y \$ 5.000.000 deberán aplicar la alícuota del 1% sobre el total de sus bienes gravados y, finalmente, quienes sean bienes gravados cuyo valor total supere los \$ 5.000.000 deberán aplicar una alícuota del 1,25% sobre el total de dichos bienes.

Esto implica que el contribuyente debe calcular el gravamen teniendo en cuenta el tramo en el cual califica y la alícuota aplicable en su consecuencia. Así, debe calcular el gravamen a una alícuota única sobre la totalidad de sus bienes y no por escala.

(iii) La alícuota aplicable para el caso de bienes en el país pertenecientes a sujetos del exterior cuyo condominio, posesión, uso, goce, disposición, depósito, tenencia, custodia, administración o guarda sea por parte de sujetos del país pasó a ser del 1,25% (antes 0,75%). La alícuota en el caso de la presunción para bienes inmuebles inexplorados o destinados a la locación, recreo o veraneo, de titularidad de sujetos del exterior pasó a ser del 2,5% (antes del 1,25%).

12. Convenio para evitar la doble imposición internacional entre la Argentina y Francia.

El 13/08/2007 se publicó en el Boletín Oficial la Ley 26.276 que aprueba el "Protocolo Modificatorio al Convenio del 4 de abril de 1979 entre el Gobierno de la República Argentina y el Gobierno de la República Francesa para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio" (el "Protocolo Modificatorio"), suscripto en Buenos Aires el 15/08/2001 y aprobado por Francia en abril de 2004.

La principal modificación acordada es consecuencia de la adopción por parte de la Argentina del criterio de la renta mundial. El mecanismo para eliminar la doble imposición tributaria a partir de la entrada en vigencia del Protocolo es el crédito de impuestos (*foreign tax credit*) en reemplazo del método de exención.

Asimismo, el Protocolo Modificatorio puntualiza cuáles son los impuestos a los que deberá aplicarse el citado Convenio. Concretamente, quedan incluidos en el caso de la

Argentina: el impuesto a las ganancias, el impuesto sobre los bienes personales y el impuesto a la ganancia mínima presunta.

El Protocolo Modificatorio entrará en vigor el primer día del segundo mes siguiente al día de la recepción de la última modificación que los Estados Contratantes deberán remitirse mutuamente a fin de dar cumplimiento a las respectivas formalidades constitucionales necesarias a tal efecto y será aplicable en distintas fechas dependiendo si se trata del impuesto a la renta de retención, impuesto a la renta de ejercicio o impuestos al patrimonio.

13. Impuesto a las Ganancias. Régimen de percepción. Importación de bienes de carácter definitivo.

Mediante la Resolución General (AFIP) Nro. 2.281 (B.O. 2/08/2007), la AFIP sustituyó la Resolución General N° 3543/92, relativa al régimen de percepción del impuesto a las ganancias aplicable a los bienes que se importen con carácter definitivo.

La norma sustitutiva prevé un régimen de percepción del IG que se aplica a las operaciones de importación definitiva de bienes -incluidas las realizadas al área franca desde terceros países, y desde el área franca al territorio aduanero general o especial, salvo que se encuentren exceptuadas, conforme a las respectivas normas legales-. En el caso de que los sujetos pasivos de la percepción se encuentren beneficiados por regímenes de promoción que concedan la liberación o el diferimiento del IG, estarán alcanzados por el presente régimen sólo respecto de la parte no beneficiada por la liberación o el diferimiento por el ejercicio fiscal de que se trate²⁰.

Se encuentran exceptuadas del régimen en cuestión las operaciones de importación definitiva de bienes (i) cuando se trate de reimportación definitiva de cosas muebles a las que les fuera aplicable la exención de derechos de importación y demás tributos prevista en el artículo 566 y siguientes del Capítulo Décimo de la Sección VI del Código Aduanero²¹; (ii) que sean animales de la especie bovina, únicamente cuando el importador revista el carácter de responsable inscripto en el IVA y se trate de un propietario, locatario, arrendatario, concesionario o cualquier otro titular bajo cuyo nombre y responsabilidad jurídico-económica funcione el establecimiento de faena, sea una persona física o jurídica; (iii) que revistan para el importador el carácter de bienes de uso -incluidos los que se afecten a contratos de leasing asimilables a operaciones de locación, en los términos previstos en el artículo 4 del Decreto Nro. 1.038/2000; (iv) que sean obras de arte a que se refiere el artículo 2 del Decreto 279/97 y su modificatorio, cuyo importador posea copias autenticadas por la Secretaría de Cultura de la Presidencia de la Nación de la "Declaración Jurada de aplicación de Franquicia Decreto Nro. 279/97; (v) que realicen, con arreglo al procedimiento simplificado autorizado por la Administración Nacional de Aduanas, los Prestadores de Servicios Postales / PSP (Courriers) inscriptos en el Registro Nacional de Prestadores de Servicios Postales de la Dirección General de Aduanas, y (vi) Efectuadas al área franca desde el territorio aduanero general o especial.

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.").

²⁰ No resultará de aplicación estos beneficios tributarios cuando se trate de destinaciones definitivas de importación para consumo cuyo valor FOB unitario declarado sea inferior al 80% del valor criterio establecido por la Dirección General de Aduanas, para las mercaderías comprendidas en la Nomenclatura Común del MERCOSUR (NCM).

²¹ Régimen de reimportación de mercadería exportada para consumo.

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.

Cuando se trate de destinaciones definitivas de importación para consumo (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, el monto de la percepción se determina aplicando la alícuota del 7%. 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.

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 periodo fiscal en que se haya efectuado la importación en cuestión.

Las disposiciones de la norma comentada entraron en vigencia el 1/10/2007.

14. Impuesto a las Ganancias. Rentas del Trabajo Personal en relación de dependencia y otros. Conceptos deducibles. Cuotas sindicales.

La AFIP dictó la Resolución General (AFIP) Nro. 2.362²², por medio de la cual introdujo modificaciones al régimen de retención previsto por la Resolución General (AFIP) Nro. 1.261, sus modificatorias y complementarias.

Dicha norma incorpora dentro de los conceptos deducibles, a los fines de la determinación del monto sujeto a retención, los importes de las cuotas sindicales correspondientes a las cotizaciones ordinarias y extraordinarias de los afiliados y a las contribuciones de solidaridad pactadas en los términos de convenciones colectivas, conforme a lo establecido en el artículo 37 de la Ley 23.551, sus modificaciones y sus normas reglamentarias y complementarias.

Las disposiciones de esta norma entraron en vigencia el 17/12/2007.

15. Fideicomisos Financieros sobre oferta al público en general de certificados de participación.

La Resolución General Nro. 522/2007²³ de la Comisión Nacional de Valores sustituyó el artículo 15 del Capítulo XV de las NORMAS (N.T. 2001) y modificaciones, disponiendo que los certificados de participación deben ser emitidos por el fiduciario y podrán adoptar cualquier forma,, incluida la escritural, conforme lo dispuesto en los artículos 8 y concordantes de la Ley Nro. 23.576 y en las NORMAS.

Asimismo, se establece que deberán contener los requisitos enunciados en los incisos b.1. al b.8. inclusive, de los artículos 12 y siguientes:

a) Enunciación de los derechos que confieren y medida de la participación en la propiedad de los bienes fideicomitidos que representan.

b) La leyenda: "Los bienes del fiduciario no responderán por las obligaciones contraídas en la ejecución del fideicomiso. Estas obligaciones serán exclusivamente

²² Boletín Oficial del 17/12/2007.

²³ Publicada en el Boletín Oficial del 11/12/2007.

satisfechas con los bienes fideicomitidos, conforme lo dispone el artículo 16 de la Ley Nro. 24.441.”

Los certificados de participación deberán ser ofrecidos al público en general; la naturaleza y alcances de la información deberán adaptarse al perfil subjetivo de todos los destinatarios de la oferta y como elemento complementario, en todos los casos, los certificados de participación deberán contar con, por lo menos, una calificación de riesgo, cuyo dictamen deberá ser suficiente y adecuadamente glosado en el prospecto y/o suplemento informativos.

La resolución comentada entró en vigencia el 12/12/2007.

16. El tratamiento de las indemnizaciones por antigüedad en el impuesto a las ganancias. Implicancias del Fallo “Vizzoti”.

El 14 de septiembre de 2004 la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "Vizzoti, Carlos Alberto c. AMSA S.A." declaró la inconstitucionalidad del artículo 245 de la ley de Contrato de Trabajo²⁴, en cuanto a la limitación a la base salarial de la indemnización por despido sin justa causa, sosteniendo que el tope no puede ser inferior al 67% de la mejor remuneración mensual normal y habitual computable.

Según se desprende del citado fallo, la base salarial de la indemnización por despido sin justa causa sólo debe aplicarse hasta el 33% por ciento de la mejor remuneración mensual normal y habitual computable. La adopción de un temperamento opuesto significaría consentir un instituto jurídico que termina incumpliendo con el deber inexcusable del artículo 14 bis de la Constitución Nacional acerca de que el trabajo gozará de la protección de las leyes y que éstas asegurarán al trabajador protección contra el despido arbitrario y condiciones equitativas de labor, contrariando el principio de razonabilidad previsto en el artículo 28 de la CN.

Cabe resaltar que aún cuando el régimen de control de constitucionalidad que rige en la Argentina implica que la declaración de inconstitucionalidad decretada por los tribunales rige sólo para el caso concreto, sería írrito que la Administración Pública, a pesar de conocer que la limitación contenida en el artículo 245 de la Ley de Contrato de Trabajo es inconstitucional -por decisión judicial-, intentara aplicarla a aquellos sujetos que no lo han impugnado o se negara a reconocer respecto de estos últimos los efectos subsecuentes de la citada decisión.

Sobre el particular, la Procuración del Tesoro ha sostenido en diversas oportunidades que la Administración Pública debe acoger los lineamientos doctrinarios establecidos por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, absteniéndose de cuestionarlos o de entrar en polémica con ellos aún cuando no comparta su contenido; este principio se funda en la jerarquía del Tribunal, el carácter definitorio y último de sus sentencias respecto de la interpretación y aplicación del derecho y la necesaria armonía en el comportamiento de los distintos órganos del Estado (Dictámenes 233:278 y 237:438, entre otros).

²⁴ El artículo 245 de la Ley de Contrato de Trabajo establece que "En los casos de despido dispuesto por el empleador sin justa causa, habiendo o no mediado preaviso, éste deberá abonar al trabajador una indemnización equivalente a UN (1) mes de sueldo por cada año de servicio o fracción mayor de TRES (3) meses, tomando como base la mejor remuneración mensual, normal y habitual devengada durante el último año o durante el tiempo de prestación de servicios si éste fuera menor. Dicha base no podrá exceder el equivalente de TRES (3) veces el importe mensual de la suma que resulte del promedio de todas las remuneraciones previstas en el convenio colectivo de trabajo aplicable al trabajador, al momento del despido, por la jornada legal o convencional, excluida la antigüedad...".

Recordemos que conforme lo establece el artículo 20, inciso i) de la ley de IG, están exentas del gravamen "...Las indemnizaciones por antigüedad en los casos de despidos y las que se reciban en forma de capital o renta por causas de muerte o incapacidad producida por accidente o enfermedad, ya sea que los pagos se efectúen en virtud de lo que determinan las leyes civiles y especiales de previsión social o como consecuencia de un contrato de seguro".

Ahora bien, una de las primeras cuestiones que suscitó la aplicación de dicha norma fue en qué establecer si el alcance de dicha exención resultaba limitado a un monto determinado y, en tal caso, cuál era éste. A lo largo de los años, la AFIP mantuvo el criterio de que la exención analizada sólo operaba respecto de los importes abonados hasta la concurrencia de los montos que establecen las disposiciones legales reguladoras de tal indemnización.

Al respecto, cabe traer a colación lo señalado por Reig²⁵, en cuanto a que "...el monto que comprende la exención otorgada a la indemnización por antigüedad en los casos de despido, muerte o incapacidad, únicamente alcanza al importe que no exceda los topes o sumas indicadas por la legislación aplicable, quedando fuera de los casos de aquellas percibidas con motivo de tales hechos, pero en exceso de los límites legales".

Una de las cuestiones que se planteó a raíz del fallo comentado es cuál es el criterio de deberá observar el empleador que pague una indemnización por antigüedad en caso de despido de un empleado, en su carácter de agente de retención del IG (Resolución General Nro. 1.261 y sus modificaciones). Concretamente, se deberá precisar si la exención prevista en el artículo 20, inciso i) de la ley de IG alcanza: (i) el total de la indemnización que se pague o (ii) el importe de la indemnización que no exceda el tope previsto en el artículo 245 de la Ley de Contrato de Trabajo).

Mediante el Dictamen Nro. 43/2006 (DI ALIR) de fecha 2/01/2006, y en el marco de una consulta relativa al tratamiento a dispensar en el IG a la indemnización abonada a una persona en caso de un despido consensuado, el área asesora interviniente concluyó que la exención prevista en el artículo 20, inciso i) de la Ley de IG alcanza al 67% de los montos abonados en concepto de indemnización por antigüedad en caso de despido, a partir de la fecha del precedente "Vizzoti, Carlos Alberto c/ AMSA", esto es, 14/09/2004.

Toda vez que en caso analizado la fecha de extinción de la relación laboral se produjo el 4/03/2002 y la retención del IG que el contribuyente cuestiona fue practicada en el período fiscal 2002, la limitación mencionada en el párrafo precedente no resultaba de aplicación.

17. Impuesto a las Ganancias. Cómputo de quebrantos acumulados.

El artículo 19 de la Ley de IG establece que cuando en un año se sufriera una pérdida, ésta podrá deducirse de las ganancias gravadas que se obtengan en los años inmediatos siguientes, no pudiendo hacerse deducción alguna del quebranto que aún reste, transcurridos 5 años después de aquel en que se produjo la pérdida.

La cuestión que se ha planteado refiere al límite temporal impuesto por la norma a efectos de la compensación de los quebrantos con las ganancias gravadas. Concretamente, si en el caso de verificarse un ejercicio irregular, dicho ejercicio debe computarse como uno de los 5 ejercicios; si resulta procedente computar la totalidad del quebranto acumulado o, en su defecto, éste debe proporcionarse a la cantidad de meses involucrados.

El 14/08/2007 la CSJN ha tenido la oportunidad de pronunciarse en la causa "Maleic S.A. c/ DGI".

²⁵ REIG, Enrique J. "Impuesto a las Ganancias". 10ª. Edic. pág. 264. Ed. Macchi. Buenos Aires. 2001.

Maleic S.A. promovió demanda de repetición de las sumas que abonó en concepto de IG por el período cerrado el 31/10/1998, en razón de que pretendió compensar el quebranto ocurrido en el ejercicio cerrado el 30/06/2003, año en el que modificó la fecha de cierre de los estados contables.

El TFN la demanda porque consideró que los quebrantos deben imputarse al año fiscal en que termina el ejercicio anual correspondiente. Esta sentencia fue confirmada por la Cámara de Apelaciones. Contra la sentencia de la Cámara de Apelaciones, la AFIP dedujo recurso ordinario de apelación que fue concedido.

La CSJN admitió el recurso, revocó la sentencia y rechazó la demanda. Para así decidir, el máximo tribunal sostuvo que:

(i) el plazo de 5 años que el artículo 19 de la ley de IG (t.o. en 1997) otorga al contribuyente para deducir una pérdida de las ganancias que obtenga en los años siguientes debe computarse aplicando el artículo 25 del Código Civil, según el cual los plazos de mes o meses deben, de año o años, terminarán el día que los respectivos meses tengan el mismo número de días de su fecha;

(ii) el contribuyente carece de derecho a compensar un quebranto, si transcurrido el plazo de 5 años fijado en el citado artículo 19, que debe computarse a partir del día en que se produjo el cierre del ejercicio correspondiente –en el caso, cerró su ejercicio un 30 de junio-, ya que no hay razones válidas que autoricen a sostener que tal quebranto tuvo lugar el 31 de diciembre de ese año, ya que no puede prescindirse de la fecha en que concluyó el ejercicio en el que se produjo el quebranto para fijar el día, y

(iii) al establecer el legislador la posibilidad de compensar resultados positivos y negativos de distintos períodos fiscales –artículo 19 de la Ley de IG-, el legislador ha querido atender a la continuidad del giro económico, cuyos resultados trascienden al lapso fijado por conveniencias contables para insertarse en un proceso de mayor amplitud que comprende períodos de expansión y de contracción, positivos y negativos, de éxito y de fracaso, con la finalidad de evitar injusticias derivadas de las variaciones cíclicas que se operan en los negocios y estar más cerca de la realidad económica.

En virtud de lo expuesto, la CSJN concluye que en el caso comentado la actora carece de derecho de compensar el quebranto en un ejercicio cerrado con posterioridad a esta última fecha, como lo es el que concluyó el 31/10/1998.