

## Problemas tributarios cotidianos.<sup>1</sup>

### 1. Limitación a la deducción de intereses en el impuesto a las ganancias.

La Ley 25.784<sup>2</sup> modificó el inciso a) del artículo 81 de la ley de IG introduciendo modificaciones a las disposiciones que limitan la deducción de los intereses de la base imponible del gravamen. En tal sentido, se dictó el Decreto 916/04 (B.O. 23/07/04) a efectos de reglamentar la citada disposición.

Concretamente, se encuentran sujetos a la limitación los intereses o retribuciones pagados por créditos, préstamos o colocaciones de fondos de cualquier origen o naturaleza, otorgados por sujetos controlantes del exterior cuando (i) el tomador sea un sujeto empresa<sup>3</sup> -excepto entidades financieras-, una persona física o una sucesión indivisa y el acreedor sea una entidad bancaria o financiera radicada en jurisdicciones no consideradas de nula o baja tributación o se trate de jurisdicciones que hayan suscripto con la Argentina convenios de intercambio de información y además que por aplicación de sus normas internas no pueda alegarse secreto bancario, bursátil o de otro tipo, ante el pedido de información de la AFIP y (ii) dichos rendimientos no se encuentren sujetos a una retención efectiva del 35%. Las entidades financieras mencionadas son las que están bajo supervisión del respectivo banco central u organismo equivalente.

La limitación en cuestión opera en la proporción correspondiente al monto del pasivo que origina los intereses<sup>4</sup>, existente al cierre del ejercicio, que exceda a dos (2) veces el importe del patrimonio neto a la misma fecha.

Los intereses que, por aplicación de la disposición legal comentada, no resulten deducibles tendrán el tratamiento previsto en la ley de IG para los dividendos. Por lo que, en una primera interpretación podría sostenerse que la intención del legislador ha sido que el excedente de los intereses no deducibles no queden sujetos a retención en oportunidad de su pago al beneficiario del exterior.

Consecuentemente, dichos intereses no serán deducibles de la base imponible del IG y no estarán sujetos a retención en oportunidad de su pago, en la medida en que no resulten alcanzados por las normas del impuesto de igualación previstas en el artículo agregado a continuación del artículo 69 de la ley del gravamen.

Sobre el particular, en los Considerandos del Decreto se señala que *“Que en atención a que los intereses que de conformidad al régimen indicado, no resulten deducibles serán tratados como dividendos, a cuyo efecto la ley ha previsto que el cálculo pertinente debe efectuarse al cierre del ejercicio, es menester establecer que la determinación de la relación pasivo/patrimonio neto se efectúe con carácter provisorio al inicio del ejercicio, ello a efectos de que los responsables comprendidos en la normativa, establezcan al momento del pago el monto provisorio sujeto a retención, debiendo ajustarse las diferencias a la fecha de cierre del período en cuestión.”*

En efecto, la nueva reglamentación prevé que la determinación de la relación pasivo computable/patrimonio neto deberá efectuarse de manera provisorio a la fecha de inicio del ejercicio a liquidarse, correspondiendo ajustar las diferencias que se produzcan respecto de

---

<sup>1</sup> Este artículo fue publicado en el Libro “Liquidando Ganancias y Bienes Personales Personas Físicas 2004.”, Editorial La Ley S.A. 2005.

<sup>2</sup> Boletín Oficial del 22 de octubre de 2003.

<sup>3</sup> Se excluyen las empresas que tengan por objeto principal la realización de operaciones de leasing y en forma secundaria exclusivamente actividades financieras.

<sup>4</sup> Los intereses a que alude la norma son los devengados que resulten deducibles por deudas de carácter financiero.

dicha relación a la fecha de cierre del ejercicio en cuestión. Cabe destacar que la AFIP aún no establecido la forma, plazo y condiciones que deberán observarse para el ingreso de las mencionadas diferencias, así como también para la acreditación de las sumas retenidas en exceso.

Una cuestión a dilucidar es si la aplicación de la limitación comentada vulnera el principio de no discriminación que prevé la mayor parte de los convenios para evitar la doble imposición internacional suscriptos por la Argentina. En general, dicho principio establece la obligación del Estado de la fuente de admitir la deducibilidad de los intereses pagados a una empresa no residente de la base imponible cuando se admitiera tal deducción para los pagos realizados en similares condiciones a residentes de ese mismo Estado. De esta forma, se impone que tales pagos o deudas resulten deducibles de la base imponible o del patrimonio empresarial en las mismas condiciones que las establecidas para las empresas residentes que no han realizado tales operaciones con no residentes.

## **2. Directores de Sociedades Civiles y Comerciales.**

El 6 de diciembre de 2004 se publicó en el Boletín Oficial el Decreto N° 1.712, por medio del cual se modificaron las categorías asignadas para la determinación de la renta imponible a los trabajadores autónomos que, por sí solos o conjunta o alternativamente con otros, asociados o no, ejerzan habitualmente las actividades de dirección, administración o conducción de cualquier empresa, organización, establecimiento o explotación con fines de lucro, o sociedad comercial o civil, aunque por esas actividades no obtengan retribución, utilidad o ingreso alguno.

Las nuevas categorías para los componentes de sociedades comerciales y civiles regulares o irregulares son las siguientes: (i) hasta 10 trabajadores ocupados: categoría D; (ii) de 11 a 20 trabajadores ocupados: categoría E y; (iii) más de 20 trabajadores ocupados: categoría F. Actualmente, el importe del aporte establecido para las categorías D, E y F es de \$ 245,12, \$ 409,28 y \$572,48, respectivamente.

Asimismo, la norma comentada dispone que para determinar la categoría de revista, los directores deberán considerar la suma del personal ocupado por la totalidad de las sociedades en las que ejerzan estas funciones. No obstante ello, cabe recordar que el 22 de diciembre de 2003, la AFIP mediante el dictado de la Instrucción General (DGI) Nro. 7/2003, dicho organismo había instruido a las áreas competentes en la materia a efectos de que la categoría de revista fuera determinada conforme el procedimiento antes expuesto.

## **3. Tratamiento de la venta de acciones por personas físicas en el impuesto a las ganancias**

A través de la ley 25.414 (B.O. 30/3/01) el Congreso de la Nación delegó facultades legislativas al Poder Ejecutivo Nacional hasta el 1/3/02, entre las que se encontraba la posibilidad de crear o eliminar exenciones y la de disminuir tributos. Además, dicha norma incluyó dentro del objeto de la ley del IG a la venta de acciones y demás títulos valores, efectuadas por personas físicas, a la vez que dispuso la exención de tales beneficios.

Al principio parecía que poco o nada cambiaba, tan sólo una actividad que antes no pagaba por no estar incluida dentro del objeto del gravamen, ahora no lo hacía por estar exenta. Pero al haberse delegado la facultad de eliminar exenciones, la actividad podía ser exonerada por el Poder Ejecutivo Nacional, no pudiendo con anterioridad ser incluida en su objeto (como explicamos la delegación de facultades implicaba la eliminación de exenciones y no la creación de nuevos actos gravados). El objetivo perseguido con la gravabilidad de los beneficios derivados de la venta de títulos valores en forma no habitual es alcanzar parte

de los denominados beneficios de capital, cuya característica es la falta habitualidad. De lo contrario altos beneficios derivados de la venta de acciones no se encontrarían gravados por este impuesto<sup>5</sup>.

Posteriormente, el Poder Ejecutivo Nacional, haciendo uso de las facultades delegadas a través del decreto 493/01 (B.O. 30/4/01), eliminó la exención de las ganancias derivadas de la venta de acciones que no cotizan en bolsas (sin incluir al resto de los títulos valores) obtenidas por personas físicas residentes en el país o empresas domiciliadas en paraísos fiscales, estableciéndose, en el caso de personas físicas, una tasa del 15% para tales beneficios, en la medida que las acciones hayan permanecido 12 meses en el patrimonio del titular.

Luego, a través de la ley 25.556 se deroga la ley 25.414 con el objeto de eliminar la delegación de facultades legislativas efectuadas al Poder Ejecutivo Nacional. Como sostiene Ricardo H. Koss<sup>6</sup>, a partir de ello surgieron dos corrientes de opinión:

1) 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 decreto 493/01 (en otras palabras no se puede eliminar una exención que no existe).

2) 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 Nro. 25.556, tomó intervención la Procuración del Tesoro de la Nación. A través del Dictamen Nro. 351/03<sup>7</sup>, dicho organismo se pronunció sobre el particular, sosteniendo que:

(i) la ley N° 25.556 derogó a su similar N° 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 implique 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 N° 25.414,

(iii) la exención prevista en el inciso w) del artículo 20 de la Ley de IG –conforme la modificación introducida por el Decreto N° 493/01- perdió operatividad y vigencia.,

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

Sobre la base de las conclusiones señaladas en el referido dictamen, la Dirección General Impositiva dictó la Instrucción General Nro. 5/2004<sup>8</sup>, por medio de la cual instruyó a las áreas operativas respecto del tratamiento que corresponde dispensar a las rentas provenientes de la compraventa de acciones de sociedades anónimas que no cotizan en bolsa, realizadas en el período fiscal 2001 por personas físicas no habitualistas.

---

<sup>5</sup> Respecto de los motivos que impulsan la inclusión en el objeto del impuesto de estas ganancias puede consultarse el trabajo de este autor: *¿Gravar los megabeneficios o las ganancias de capital?* Diario Ambito Financiero, Novedades fiscales, 20 de diciembre de 1999, pág.162.

<sup>6</sup> *Breve historia de una simple derogación legal*, Diario Ámbito Financiero del 10/6/02, pág. 73.

<sup>7</sup> Boletín oficial de fecha 3 de septiembre de 2003.

<sup>8</sup> De fecha 22 de noviembre de 2004.

Al respecto, se informó que dichas rentas se hallan alcanzadas por el impuesto a las ganancias, criterio éste coincidente con el vertido por la Procuración del Tesoro de la Nación en el Dictamen 351/03. Ello por cuanto, la derogación de la Ley 25.414 por la Ley 25.561 recién cobra efectos en el mencionado gravamen a partir del ejercicio fiscal 2002, inclusive.

#### **4. Impuesto a las Ganancias. Rentas derivadas de Planes de Seguros de Retiro Privados. Régimen de retención.**

El 10 de enero de 2005 se publicó en el Boletín Oficial la Resolución General (AFIP) Nro. 1.810, por medio de la cual se modificó el régimen de retención del IG previsto por la Resolución General Nro. 1.776.

Esta última norma incorporó al régimen de retención establecido por la Resolución General Nro. 830 a (i) los planes de seguro de retiro privados administrados por entidades sujetas al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación y (ii) los rescates por desistimiento de dichos planes, en tanto los mismos no se encontraran alcanzados por las disposiciones de la Resolución General Nro. 1.261, sus modificatorias y complementarias.

Conforme las modificaciones introducidas por la R.G. (AFIP) Nro. 1.810, la retención del IG sobre los conceptos mencionados en el párrafo anterior:

(i) deberá determinarse: (a) aplicando la alícuota del 3% sobre los montos sujetos a retención –ya sea que los beneficiarios de pago sean sujetos inscriptos o no inscriptos en el gravamen- y (b) considerando un monto no sujeto a retención de \$ 1.200, el que será de aplicación cualquiera fuere el carácter del beneficiario de tales pagos en el IG.

(ii) deberá efectuarse respecto de los pagos que se efectúen a partir del 1 de enero de 2005, inclusive.

#### **5. Impuesto a las Ganancias. Deducciones personales.**

El 11 de enero de 2005 se publicó en el Boletín Oficial la Ley Nro. 25.987, por medio de la cual se establecieron modificaciones respecto del alcance de la deducción prevista en el artículo 23 inciso c) de la ley de IG.

Dicha norma legal dispuso que la deducción especial prevista en dicho precepto no ascenderá a \$ 18.000 –es decir, no se incrementará en un 200%- cuando se trate de remuneraciones comprendidas en el inciso c) del citado artículo 79 (jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios de cualquier especie en cuanto tengan su origen en el trabajo personal y de los consejeros de las sociedades cooperativas), originadas en regímenes previsionales especiales que, en función del cargo desempeñado por el beneficiario, concedan un tratamiento diferencial del haber previsional, de la movilidad de las prestaciones, así como de la edad y cantidad de años de servicio para obtener el beneficio jubilatorio.

Los regímenes diferenciales a los que alude el párrafo anterior no comprenden a los dispuestos en virtud de actividades penosas o insalubres, determinantes de vejez o agotamiento prematuros y a los regímenes correspondientes a las actividades docentes, científicas y tecnológicas y de retiro de las fuerzas armadas y de seguridad.

Cabe señalar que la restricción cómputo incrementado de la deducción especial establecida en el artículo 23, inciso c) de la ley de IG respecto de los conceptos mencionados en párrafos precedentes resulta de aplicación para los períodos fiscales que finalicen a partir del 11 de enero de 2005.

#### **6. Caucción de Títulos representativos de la deuda pública. Opción de Canje.**

El 19 de enero de 2005 se publicó en el Boletín Oficial la Resolución General (AFIP) Nro. 1.816, por medio de la cual se autoriza al tenedor y/o custodio de bonos caucionados a favor de la AFIP, correspondientes a las series detalladas en el Anexo A del "Suplemento de Prospecto" del Decreto Nro. 1.735/04 (los "Títulos Elegibles"), a gestionar la operación de canje por nuevos instrumentos representativos de deuda (los "Títulos Nuevos"), en los términos previstos en el mencionado Decreto. Los Títulos Nuevos no podrán ser dispuestos para otros fines u operaciones que no sea la referida caución a la que permanecerán afectados.

En tal sentido, la nueva norma establece que los sujetos que acepten el canje ofrecido por el Gobierno Nacional deberán presentar una nota -en los términos previstos por la RG Nro. 810 o RG. Nro. 1128, en su caso-, comunicando a la AFIP determinados datos relativos a (i) los Títulos Elegibles, (ii) los Títulos Nuevos y (iii) el motivo de la operación o actuación garantizada. Dicha nota deberá ser acompañada de una copia certificada de la constancia expedida por la entidad que haya registrado los Títulos Nuevos a favor de los titulares, debiendo constar en esta última la anotación y/o registro de la nueva caución. La comunicación mencionada en el párrafo anterior deberá efectuarse hasta el 29 de abril de 2005, inclusive.

Los titulares de Títulos Elegibles caucionados a favor de la AFIP que no hayan comunicado el ejercicio de la opción de canje ofrecida por el Gobierno Nacional, en los plazos y condiciones previstas en la norma comentada, deberán sustituir la garantía oportunamente constituida, de acuerdo con la normativa vigente.

### **7. 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 Trabajo<sup>9</sup>, 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 art. 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.

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*

---

<sup>9</sup> 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...".

*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 Reig<sup>10</sup>, 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".*

Consecuentemente, a raíz del fallo comentado, se plantea 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).

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).

Más allá que la decisión de la Corte Suprema es en materia laboral, no debe pasarse por alto sus consecuencias impositivas. En virtud de lo expuesto, la AFIP debería acatar el pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia y a efectos de eliminar la incertidumbre existente, emitir su opinión sobre la cuestión planteada.

## **8. Categorías y mecanismos de imputación.**

Un tema que debe tenerse presente al confeccionar la declaración jurada anual del Impuesto a las Ganancias es que los mecanismos de imputación varían de acuerdo a la categoría de renta de que se trate. De tal forma, salvo algunas excepciones, mientras que para los ingresos de la primera y tercera categoría debe aplicarse el método de lo devengado, para los de segunda y cuarta, se aplica el de lo percibido (art. 18 de la LIG).

En general, son ingresos de la:

---

<sup>10</sup> REIG, Enrique J. "Impuesto a las Ganancias". 10ª. Edic. pág. 264. Ed. Macchi. Buenos Aires. 2001.

1) Primera categoría (art. 41 y subs. de la LIG), los derivados de rentas del suelo, como el producto de alquileres o la constitución a favor de terceros de derechos reales de uso, usufructo, habitación o anticresis.

2) Segunda categoría (art. 45 y subs. de la LIG), toda suma que sea producto de la colocación de un capital, como los intereses, las regalías o el alquiler de bienes muebles (el de inmuebles corresponde a la categoría anterior).

3) Tercera categoría (art. 49 y subs. de la LIG), los derivados de cualquier clase de sociedad típica, atípica, de hecho o de empresas unipersonales.

4) Cuarta categoría (art. 79. de la LIG), las derivadas del trabajo ejecutado en relación de dependencia o de manera independiente y el de jubilaciones y retiros.

La clasificación de los ingresos en las citadas categorías -cuya existencia es producto del anacronismo histórico que implicó la transformación de un impuesto específico que alcanzaba sólo a algunas rentas a uno más general que alcanza a casi la totalidad de ellas- adquiere una importante connotación debido a los diferentes mecanismos de imputación de cada una de ellas.

Resulta importante recordar que si una persona obtiene ingresos de diferentes categorías, ésta deberá determinar la ganancia neta gravada correspondiente a cada una de dichas categorías, teniendo en cuenta a tal efecto los distintos mecanismos de imputación previstos en la ley del gravamen. Así, si obtiene ingresos por alquileres de inmuebles y por honorarios por el ejercicio de una profesión de manera independiente, deberá aplicar dos mecanismos, devengado para los primeros y percibido para los segundos.

Nunca está demás mencionar los problemas que en este impuesto, y en otros como el IVA, genera el método de lo devengado. Este criterio, tal vez inmejorable en ciertos casos en materia contable, conspira contra un principio clásico de tributación, el de comodidad de pago, incentivando a veces el incumplimiento impositivo. Imaginemos tan sólo el caso de una persona física que alquila un inmueble, a la que el inquilino le paga con atraso. Deberá ingresar el IVA de los meses que no cobró, al igual que pagar el impuesto a las ganancias por ellos. Lo mismo corresponde a los ingresos de la tercera categoría con los atrasos en los cobros.

A fin de atenuar los problemas que el método de imputación de lo devengado genera, se permite imputar las siguientes rentas de la tercera categoría por el método de lo percibido (devengado exigible):

a) ventas de mercaderías realizadas con plazos de financiación superiores a 10 meses;

b) enajenación de bienes no comprendidos en el inciso a), cuando las cuotas de pago convenidas se hagan exigibles en más de un período fiscal;

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

### **9. 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 Nro. 25.585<sup>11</sup> incorporó un artículo a continuación del artículo 25 de la ley del impuesto sobre los bienes personales ("ISBP"), por medio del cual se dispuso -con aplicación a partir del período fiscal 2002, inclusive-, que el gravamen correspondiente a las

---

<sup>11</sup> Boletín Oficial del 15 de mayo de 2002.

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 artículo 22, inciso 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 artículo 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 artículo 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 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 de septiembre de 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 extiende a la materia tributaria. Esta interpretación provocan incertidumbre sobre si los accionistas residentes en algunos de los países miembros de la ALADI deben o no determinar e ingresar el ISBP sobre las acciones y participaciones sociales.

En nuestra opinión, la interpretación esbozada por la Consejería Legal en el referido dictamen afecta principalmente a los tenedores de acciones de sociedades argentinas residentes en Brasil, Uruguay, Paraguay y Colombia. En este caso, las sociedades que no ingresaron el tributo sobre la base del temperamento vertido por la DNI en el Memorando N° 1000/02 se encuentran ante la incertidumbre de cuál de las interpretaciones dadas por distintos sectores del mismo gobierno es la correcta.

#### ***10. Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes. Trabajadores autónomos. Beneficio de acreditación anual. Su implementación.***

El citado artículo 89 del Decreto 806/2004<sup>12</sup> dispuso que la Administración Federal de Ingresos Públicos acreditará anualmente a los trabajadores autónomos, en la forma que ella determine, hasta el importe equivalente al aporte mensual total de su categoría de revista, en la medida en que se hubieran cancelado en tiempo y forma, la totalidad de los aportes de ese año o la porción por la que le correspondió aportar en el mismo. Dicho reintegro se reducirá en un 50%, siempre que la cantidad de aportes ingresados en tiempo y forma fuera al menos seis y todos los que debieron ingresarse se ingresaran en tiempo y forma.

El 29 de diciembre de 2004 se publicó en el Boletín Oficial la Resolución General (AFIP) Nro. 1.804, por medio de la cual se implementa el referido beneficio. En tal sentido, prevé que (i) el referido reintegro se efectuará en el mes de febrero de cada año y (ii) el goce del beneficio se limitará a aquellos contribuyentes que hayan efectuado el pago de sus

---

<sup>12</sup> Boletín Oficial de fecha 25 de junio de 2004.



aportes personales con destino al Sistema Único de Seguridad Social (SUSS)<sup>13</sup> mediante débito directo en cuenta bancaria o débito automático en tarjeta de crédito. Se excluyen del beneficio a los trabajadores autónomos que cancelen –alguno o todos- sus aportes personales mediante el procedimiento de imputación previsto por la Resolución General AFIP Nro. 3.931.

A efectos de efectuar la acreditación anual del importe correspondiente al beneficio, se considerará la modalidad de pago utilizada para cancelar el aporte personal correspondiente al mes de diciembre de cada año calendario o, en su caso, al último mes del período calendario irregular de que se trate.

La citada resolución surte efectos respecto de los aportes personales correspondientes al mes de julio de 2004 y siguientes.

Sin embargo, y con carácter de excepción, se establece que los trabajadores autónomos que hayan utilizado la modalidad de pago de depósito en cuenta, ante cualquier entidad bancaria habilitada por la AFIP, para cancelar -alguno o todos- sus aportes personales correspondientes a los meses de julio a diciembre de 2004, ambos inclusive, también estarán alcanzados por el beneficio en cuestión, siempre que los mencionados aportes personales hayan sido abonados hasta las fechas de vencimiento general dispuestas por dicho organismo. En este caso, si el aporte personal del período mensual diciembre de 2004 es pagado mediante alguna de las modalidades indicadas en la nueva resolución (débito directo en cuenta bancaria o débito automático en tarjeta de crédito), el beneficio se hará efectivo durante el transcurso del mes de febrero de 2005. En caso contrario, dicho beneficio se hará efectivo durante el transcurso del mes de marzo de 2005.

#### **11. Impuesto a las ganancias. Tratamiento de bases de datos internacionales.**

En los últimos años, el desarrollo de la tecnología de la información, en especial la explosión del fenómeno Internet, ha generado un fuerte crecimiento del comercio electrónico directo; aquél mediante el cual el pedido, el pago y el envío de los bienes intangibles y/o servicios se producen "on-line" (programas informáticos, servicios de información, etc.).

Una de las cuestiones que plantea esta nueva forma de operar consiste en la caracterización de las rentas de las operaciones que tienen por objeto transmitir bienes o prestar servicios por un medio digital. La desmaterialización de la entrega de determinados bienes que, con anterioridad, disponían de una realidad física indudable (por ejemplo, discos o libros) y que, actualmente, se transmiten directamente de pantalla a pantalla de ordenador, puede conducir a serios problemas de calificación de rentas y, por lo tanto, a dificultar su gravamen, así como conllevar a discriminaciones impositivas en su tratamiento.

La caracterización impositiva de las operaciones que incluyen la transferencia de software u otros productos digitalizados debe ser efectuada teniendo en cuenta la naturaleza del derecho que el transferido adquiere bajo las condiciones particulares relacionadas al uso y explotación del negocio.

El 12 de mayo de 2004 el TFN, Sala D, se ha pronunciado en la causa "Aerolíneas Argentinas S.A. s/ recurso de apelación – Impuesto a las ganancias.", concluyendo que el uso de una base internacional de datos por parte de la apelante -empresa residente en el país- a través de un software que baja temporalmente a la memoria RAM del computador,

---

<sup>13</sup> Aportes personales con destino al Régimen Nacional de Jubilaciones y Pensiones, Ley N° 24.241 y sus modificaciones y al Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados, Ley N° 19.032 y sus modificaciones.

permitiendo la carga de datos y la reserva automatizada de pasajes aerocomerciales, constituye una utilización económica en la Argentina de un “sistema informático” gravado en el impuesto a las ganancias.

Este fallo reviste suma importancia toda vez que aborda la compleja cuestión del tratamiento fiscal de las transacciones con productos digitales, respecto del cual no existe consenso en la doctrina tributaria nacional e internacional.

## **12. Transferencia de Tecnología. Dedución de los pagos en el impuesto a las ganancias de acuerdo a la reciente jurisprudencia..**

El 31 de mayo de 2004 el TFN confirmó la determinación de oficio practicada por la AFIP a la empresa Cía. Gral. de Comercio e Industria S.A.<sup>14</sup>, por medio de la cual dicho organismo impugnó las declaraciones juradas del IG por los períodos fiscales 1996/1997.

Según se desprende del fallo comentado, el 24 de febrero de 1994 la recurrente suscribió tres contratos con empresas del exterior pertenecientes al grupo económico: (i) un contrato de gerenciamiento con la firma Marriott Internacional Hotel Inc.<sup>15</sup>, (ii) un contrato de programa internacional con la firma Marrito Internacional Inc.<sup>16</sup> y (iii) un contrato de licencia y regalía con Marriott Worldwide Corporation<sup>17</sup>.

A efectos de la determinación de la base imponible del IG correspondiente a los períodos fiscales cuestionados, la sociedad local efectuó la deducción de las correspondientes prestaciones. Asimismo, efectuó las retenciones –con carácter de pago único y definitivo-, por los pagos derivados del contrato de licencia y regalía y, ante la intimación efectuada por el fisco, por aquellos derivados del contrato de gerenciamiento.

A raíz de la inspección efectuada, la AFIP emitió resolución determinativa de oficio por el impuesto y períodos señalados, originada en la impugnación de la deducción de los gastos de la base imponible del IG abonados por la sociedad local derivados de los tres contratos citados, en razón de que dichos contratos no habían sido inscriptos a título informativo en el Instituto Nacional de Propiedad Industrial (“INPI”).

Ante la falta de inscripción registral, se procedió a impugnar la deducción de los pagos realizados sobre la base de la disposición contenida en el artículo 9 de la Ley 22.426 de Transferencia de Tecnología (“LTT”). Recordemos que dicho precepto establece que *“La falta de aprobación de los instrumentos mencionados en el artículo 2 o la falta de presentación de aquellos contemplados en el artículo 3, no afectará su validez, pero las prestaciones a favor del proveedor no podrán ser deducidas a los fines impositivos como gastos por el receptor y la totalidad de los montos pagados como consecuencia de tales actos será considerada ganancia neta del proveedor.”* Por lo que, dichas prestaciones (i) quedarán sujetas a la retención en la fuente a la alícuota máxima del IG -actualmente del 35%- y (ii) no podrán ser deducidas como gasto de la base imponible del IG del prestatario local.

---

<sup>14</sup> Más conocida como causa Marrott.

<sup>15</sup> En virtud de este contrato, la empresa del exterior se hacía cargo del gerenciamiento del hotel de propiedad de la actora en la Argentina por el término de 30 años a través de un establecimiento permanente. La contraprestación era el 12,55% de la ganancia bruta operativa anual del hotel.

<sup>16</sup> A través de este contrato, la sociedad del exterior permite al hotel ingresar en el denominado programa internacional por el cual Marrito provee a sus afiliadas publicidad internacional, marketing y promoción de losen el exterior hoteles integrantes de la cadena en el mundo, fijándose como contraprestación el reembolso de los gastos realizados sin exceder el 1,5% de los ingresos brutos anuales del hotel

<sup>17</sup> En virtud de este contrato, la empresa del exterior otorga a la recurrente la licencia de uso de la marca Marrito, a cambio de una contraprestación del 3% de los ingresos brutos anuales.

No podemos dejar de mencionar que el Decreto 1.853/93 –arts. 7 y 8- se dejó sin efecto el requisito de aprobación previa subsistente para los contratos celebrados entre empresas locales de capital extranjero y la empresa que directa o indirectamente la controle u otra filial de esta última (art. 2 de la LTT), disponiendo idéntico trámite al que se establecía para las empresas independientes (registro a título informativo). De esta manera, a partir del año 1993 quedó generalizada la inscripción a título informativo de los contratos de transferencia para todas las empresas prestatarias en contratos de transferencia de tecnología con el exterior.

Dos cuestiones importantes se desprenden del fallo comentado.

Primeramente, el TFN reafirma la vigencia de la disposición contenida en el artículo 9 de la LTT, la que carece, a su criterio, de naturaleza penal o sancionatoria.

A su vez, la AFIP y el TFN han entendido que la realidad económica de la transacción evidenciaba la presencia de un único contrato –aún cuando los suscriptos fueran tres-. En efecto, el TFN entendió que los tres instrumentos constituyen un “contrato completo” celebrado (la incorporación del hotel propiedad de la recurrente a la cadena de Hoteles Marriott). Para que la sociedad local hubiera podido realizar la deducción de las prestaciones, los contratos deberían haberse inscripto en el INPI. Esta última cuestión es la que más preocupación genera.

La invocación de la realidad económica se fundó, entre otros, en (i) el mismo plazo de duración de los contratos, (ii) el hecho de que las sociedades del exterior formaban parte del mismo grupo económico, (iii) que los giros correspondientes a los contratos de programa internacional y de licencia y regalía se depositaban en una misma cuenta en el exterior, (iv) la referencia en los tres contratos a la celebración de un acuerdo de honorarios firmado entre la recurrente y las sociedades del exterior involucradas, (v) la coincidencia del domicilio comercial de las sociedades foráneas, (vi) el establecimiento de idénticas causas de rescisión de los contratos y (vii) la utilización de referencias cruzadas entre los contratos.

De esta forma, se extiende la aplicación del requisito formal previsto en el artículo 3 de la LTT –inscripción a título informativo- a prestaciones que por su naturaleza no encuadran en las previsiones de dicha norma legal, tal es el caso de las prestaciones derivadas del contrato de programa internacional.

Partiendo de la inferencia de que existe indivisibilidad de los contratos, el TFN concluye que los pagos efectuados responden a una única prestación alcanzada por la LTT. Por lo tanto, la falta de inscripción registral de los referidos instrumentos conduce a la aplicación de las consecuencias impositivas prevista en el artículo 9 de la LTT.

Entendemos que la adopción del criterio de indivisibilidad de los contratos –existencia de un único contrato completo- podría originar la gravabilidad de rentas de fuente extranjera en cabeza de beneficiarios del exterior. Esta situación se habría producido en el caso de que las retribuciones del contrato de programa internacional hubieran correspondido a la remuneración de servicios de publicidad y promoción en el exterior en vez del mero reembolso de gastos (por ejemplo, por la participación de la empresa local en un Cost Sharing Agreement).

### **13. Deducción del 10% del valor FOB de los bienes y servicios exportados en el impuesto a las ganancias.**

El artículo 9 de la Ley Nro. 23.101<sup>18</sup> estableció un beneficio para los exportadores, consistente la deducción en el balance impositivo del impuesto a las ganancias ("IG") de hasta el 10% del valor FOB de los bienes y servicios exportados. En tal sentido, el Decreto 173/85<sup>19</sup> reglamentó el procedimiento aplicable para la utilización de dicho beneficio.

El citado decreto dispuso que la deducción en cuestión (i) resultaba de aplicación respecto de las mercaderías comprendidas en las partidas de la Nomenclatura del Consejo de Cooperación Aduanera (NCCA), cuyo detalle obraba en planilla anexa al decreto, (ii) ascendía al 10% del valor FOB de dichas exportaciones e (iii) incidía en el ejercicio fiscal en el que tuviera lugar el libramiento de la mercadería.

Posteriormente, el Decreto 553/89<sup>20</sup> suspendió el beneficio comentado con fundamento en una situación de emergencia nacional (hiperinflación).

A lo largo de los años, se suscitaron conflictos entre el fisco y los contribuyentes debido a que estos últimos pretendían hacer uso del beneficio en cuestión. Dos de estos conflictos llegaron al TFN, fueron definidos con fallos contrapuestos ("Pesquera Géminis S.A.", TFN, 13 de mayo de 2002 y "Antonio Barillari S.A.C.I.F. y A.", TFN, 30 de octubre de 2002) y oportunamente apelados.

El 6 de abril de 2004 la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V, declaró desierto el recurso de apelación interpuesto por el fisco en la causa Antonio Barillari S.A.C.I.F. y A.. Este fallo fue recurrido ante la Corte Suprema de Justicia, la que aún no ha emitido su pronunciamiento.

En ambos casos, se ha planteado la permanencia temporal del Decreto 553/89. Si bien éste nunca fue derogado expresamente tuvo derogación tácita. La derogación tácita se produjo -según la interpretación del propio TFN- mediante el dictado del Decreto 2.657/91<sup>21</sup> que empezó a regir a partir del 1 de enero de 1992.

---

<sup>18</sup> Boletín Oficial del 2 de noviembre de 1984.

<sup>19</sup> Boletín Oficial del 31 de enero de 1985.

<sup>20</sup> Boletín Oficial del 2 de mayo de 1989.

<sup>21</sup> Boletín Oficial del 31 de diciembre de 1991.