

XLII JORNADAS TRIBUTARIAS
COLEGIO DE GRADUADOS EN CIENCIAS ECONÓMICAS DE LA CABA
Mar del Plata, Noviembre de 2012

COMISIÓN N° 1. ASPECTOS CONTROVERTIDOS DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

INFORME DE RELATORÍA

I. INTRODUCCIÓN

Una vez más, y como desde hace ya cuarenta y dos años, se llevará a cabo el que a mi juicio es el encuentro profesional más importante para quienes hemos abrazado con pasión la especialidad tributaria.

Durante tres días, la siempre hospitalaria Ciudad de Mar del Plata, será el punto de encuentro para el debate y el análisis profundo de los temas, con el reconocido rigor científico que caracterizan a las Jornadas Tributarias organizadas por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Ciudad de Buenos Aires.

La Comisión N° 1, en la que las autoridades de la Institución y el Comité Organizador me han honrado con el cargo de Relator, se abocará al estudio de **“Las Cuestiones Conflictivas del Impuesto a las Ganancias”**.

II. TEMAS PROPUESTOS

La amplitud y riqueza de la temática elegida, hace necesario que los autores de trabajos deban limitar el alcance de sus ponencias a los aspectos que fueron seleccionados por esta relatoría. Desde nuestro punto de vista, los mismos resultarán de interés para los asistentes, en virtud de la coyuntura económica de nuestro país, los diferentes criterios interpretativos sobre los mismos y su impacto en la planificación fiscal. Los temas sobre los que se propondrá el debate son los siguientes:

1. LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA COMO GÉNESIS PARA LA APLICACIÓN DEL TRIBUTO

- ✓ Deducciones personales y generales. Variables a considerar para definir su cuantía.
- ✓ Liquidación del impuesto sobre resultados nominales.
- ✓ La progresividad de las tasas de imposición.

2. LA LIMITACIÓN A LA DEDUCCIÓN DE LOS GASTOS

- ✓ Conceptualización de la necesidad de los gastos.
- ✓ Gastos personales y su vinculación con la obtención de rentas.
- ✓ Restricciones formales a la deducción de los gastos.
- ✓ Salidas no documentadas y facturas apócrifas.
- ✓ Quebrantos. Restricciones temporales y cuantitativas.

3. EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD FRENTE A LA OPINIÓN DE LA JUSTICIA

- ✓ El concepto de lo devengado y la autonomía del balance fiscal.
- ✓ Rentas presuntas.

III. DIRECTIVAS PARA LOS TEMAS PROPUESTOS

1. LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA COMO GÉNESIS PARA LA APLICACIÓN DEL TRIBUTO

El consenso doctrinario sobre las cualidades del rédito ó renta como la mejor medida de la capacidad contributiva es unánime. Así lo han sostenido autores de la talla de John F. Due¹, quien ha considerado al rédito como la expresión del bienestar económico, ya que es el determinante fundamental del nivel de vida que lleva una familia.

En igual sentido se he expresado Jarach², con el agregado de que el mismo representa además el índice de la participación del contribuyente en los beneficios que deparan los servicios públicos.

Considera el autor que el principio de la capacidad contributiva, tal como se acepta en la actualidad, no es una medida objetiva de la riqueza de los contribuyentes, sino una valoración política de la misma. Esta valoración política implica instrumentar el impuesto sobre la base de los valores que conforman el acervo ideológico del gobierno. Ello excluye la posibilidad de un contraste entre los fines de la política fiscal, en el sentido de las finanzas modernas y el principio de igualdad identificado con el de la capacidad contributiva, puesto que ésta contempla todos los valores relevantes de la actividad del Estado. Con ello, finaliza el autor, no se reduce el principio de la capacidad contributiva a un cascarón vacío de contenido, ya que éste corresponde precisamente a los fines y propósitos de la política fiscal.

El concepto de capacidad contributiva denota una aptitud de la personas para pagar los tributos que es la posesión de riqueza en medida suficiente para hacer frente a la obligación fiscal, pues no toda situación económica posee aptitud para ser gravada con tributos, sino sólo aquellas que ponen de manifiesto la existencia de recursos útiles y escasos que están disponibles a título definitivo³.

Este principio, no se encuentra explícitamente en el texto de la Constitución de la Nación Argentina, aunque nutrida doctrina y jurisprudencia ha sostenido que el mismo está implícito en los principios de proporcionalidad y generalidad.

¹Due John F. Análisis Económico de los Impuestos. Editorial "El Ateneo". Buenos Aires, 1968.

²Jarach Dino. Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Editorial Abeledo Perrot. Buenos Aires, 1996.

³Del voto del Dr. Otero, considerando IV. Lindberg Argentina S.A. c/ P.E.N." del 17/09/01. Cámara Nacional Contenciosa Administrativa Federal Sala V.

1.1. Deducciones personales y generales. Variables a considerar para definir su cuantía

Más allá de la consideración de la renta neta como parámetro para la liquidación del gravamen, sostiene John F. Due que una suma dada de ingreso no representa necesariamente la misma capacidad contributiva, porque los individuos tienen requerimientos relacionados con su rédito, sumamente variables. Es decir, diversas circunstancias hacen que no todas las personas situadas en un plan dado de ingreso gocen del mismo nivel de vida. Por lo tanto, la legislación fiscal trata de ajustar la carga tributaria de acuerdo a la capacidad contributiva, contemplando la deducción de ciertos tipos de gastos personales.

Richard Goode⁴ define las razones que justifican las “exenciones” personales de acuerdo con los siguientes parámetros:

- a) Mantener el número total de declaraciones dentro de unas proporciones manejables y, especialmente, reducir el número de las que ofrezcan cuotas impositivas por debajo del costo de la recaudación.
- b) Liberar del impuesto la renta para mantener un nivel mínimo de vida.
- c) Ayudar a conseguir una graduación suave de los tipos efectivos de gravamen en el extremo inferior de la escala.
- d) Graduar la capacidad impositiva de acuerdo con el tamaño de la familia.

Analiza Héctor B. Villegas⁵ las ventajas e inconvenientes del impuesto a la renta e indica que “se adapta a objetivos de justicia social mediante sus deducciones personales y su progresividad”. Agrega el autor que el mínimo no imponible es considerado como el “importe indispensable para la subsistencia del contribuyente, y que por consiguiente no puede ser gravado”.

Por su parte, Raimondi y Athabaian⁶, consideran que si bien es cierto que los gastos personales y de sustento familiar son necesarios para la subsistencia de la persona y de su grupo, no es menos cierto que esos gastos no reconocen un límite, al cual se le pudiera dar alcance universal: cuánto puede una persona y su familia llegar a gastar o dilapidar, para su gusto y placer, es incalculable; el límite de su enorme variabilidad, en función de los criterios que sostuviera cada contribuyente. Sin embargo, y con sustento en el carácter personal que se le atribuye al impuesto, el legislador ha previsto desgravar ciertas sumas consideradas no imponibles por responder a las necesidades vitales del sujeto

Luis Omar Fernandez⁷ considera que la deducción es una institución jurídica que permite aminorar el tributo mediante la posibilidad de restar de la base imponible ciertas sumas, en general determinadas por la ley, que pueden tener o no relación con gastos que efectúa el contribuyente. La principal característica de las deducciones es que siempre tienen como fin personalizar el tributo o sea establecerlo lo más

⁴ Goode Richard. El Impuesto sobre la renta, 1973.

⁵ Villegas Héctor B. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Editorial De Palma, 1992.

⁶ Carlos A. Raimondi y Adolfo Atchabaian. El Impuesto a las Ganancias. La Ley, 2010.

⁷ Fernandez Luis Omar. Imposición sobre la renta personal y societaria. Editorial La Ley, 2002.

cabalmente posible en función de la capacidad contributiva del sujeto. Entiende el autor que resulta importante no confundir este instituto con otro que persigue fines muy parecidos: la desgravación que, si bien también resta de la base imponible, es establecida por el legislador con fines extrafiscales, y su cómputo depende de las condiciones que aquél establezca, por ejemplo realizar ciertas inversiones, mantener ciertas ganancias sin distribuir y otras, pero que, fundamentalmente no guardan relación con la capacidad contributiva del sujeto, sino con algún rasgo de su actividad económica.

Las deducciones pueden agruparse en dos grandes categorías: las que tienen como función principal personalizar el impuesto, contemplando la no sujeción a gravamen de importes que no expresan capacidad contributiva (deducciones personales) y otras, que, no obstante ser de difícil asimilación a gastos necesarios para obtener la renta gravada, el legislador considera que disminuyen la capacidad económica de los sujetos, por lo que deben restarse de la base imponible (deducciones generales).

1.1.1. Deducciones personales

La ley del gravamen, vigente en nuestro país, contempla en su artículo 23, y en armonía con lo definido en el apartado anterior, tres conceptos destinados a cubrir las sumas libres de impuesto. Así, se ha definido un mínimo no imponible, deducciones por cargas de familia y una deducción especial para determinadas rentas.

En concepto de ganancia no imponible, que para el período fiscal 2011, se ha fijado en la suma de \$ 12.960,00 siempre que el contribuyente sea residente en el país.

A los efectos de definir la procedencia de la deducción, el artículo 26 del texto legal considera residentes a las personas de existencia visible que vivan más de 6 meses en el país durante el transcurso del año fiscal. Esta deducción no se proporciona, lo que implica, por ejemplo, que si una persona comenzó su actividad en el mes de octubre, podrá computar el monto total de la deducción, no obstante no haber realizado actividades durante el período fiscal completo.

En lo que respecta a las cargas de familia, las sumas a considerar en el período fiscal en curso serán las siguientes:

1. Por cónyuge: \$ 14.500,00 anuales.
2. Por cada hijo, hija, hijastro o hijastra menor de 24 años o incapacitado para el trabajo: \$ 7.200,00 anuales.

Las cargas de familia computables con relación a un hijo adoptivo recién podrán deducirse cuando el juez haya hecho lugar a la adopción dictando la respectiva sentencia. En los supuestos que ésta tenga efectos retroactivos, las deducciones podrán computarse a partir de la fecha a la cual se retrotrae, iniciación de la demanda o cumplimiento del plazo de un año de la guarda, dado que a partir de ese momento

se coloca en la situación de hijo legítimo. Así opinó el Fisco en el **Dictamen 92/2000 (DAL)**⁸.

Para el caso de los hijos o hijas del concubino o concubina, no integran el concepto de cargas de familia toda vez que no mantienen con el titular de la deducción el vínculo legal exigido, postuló el Organismo Recaudador en el **Dictamen 24/2004 (DAL)**⁹.

3. Por cada descendiente en línea recta (nieto, nieta, bisnieto o bisnieta) menor de 24 años o incapacitado para el trabajo: \$ 5.400,00 anuales.
4. Por cada ascendiente (padre, madre, abuelo, abuela, bisabuelo, bisabuela, padrastro y madrastra): \$ 5.400,00 anuales.
5. Por cada hermano o hermana menor de 24 años o incapacitado para el trabajo: \$ 5.400,00 anuales.
6. Por el suegro, por la suegra, por cada yerno o nuera menor de 24 años o incapacitado para el trabajo: \$ 5.400,00 anuales.

Los requisitos a cumplimentar a fin de computar las mencionadas deducciones son los siguientes:

- ✓ Que la carga de familia sea residente en el país.
- ✓ Que la carga de familia no tenga entradas superiores al mínimo no imponible.
- ✓ Que la carga de familia esté a cargo efectivo del contribuyente.
- ✓ Las deducciones podrán ser efectuadas por él o los parientes más cercanos que tengan ganancias imponibles.

Las deducciones por cargas de familia se harán efectivas por períodos mensuales, computándose todo el mes en que ocurran o cesen las causas que determinen su cómputo (nacimiento, casamiento, defunción, etc.).

Finalmente, los contribuyentes que tengan rentas de la cuarta categoría y además, aquellos que tengan rentas de la tercera categoría, siempre que trabajen personalmente en la actividad o empresa, podrán deducir en concepto de *deducción especial* hasta la suma de \$ 12.960,00.

Es condición indispensable para el cómputo de la deducción, con relación a las rentas y actividad respectiva, el pago de los aportes que como trabajadores autónomos les corresponda realizar, obligatoriamente, al Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones o a las cajas de jubilaciones sustitutivas que corresponda.

⁸ Dictamen 92/2000 (DAL) del 30/10/2000.

⁹ Dictamen 24/2001 (DAL) del 20/3/2001.

El importe previsto se elevará en un 380% cuando se trate de las ganancias obtenidas por el desarrollo de las actividades que se detallan a continuación:

- a) Desempeño de cargos públicos y la percepción de gastos protocolares.
- b) Trabajo personal ejecutado en relación de dependencia.
- c) 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.

De lo expuesto se desprende entonces que los citados sujetos podrán computar como *deducción especial incrementada* hasta la suma de \$ 62.208,00. Este incremento no resultará aplicable cuando se trate de jubilaciones, 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. Se excluye de esta definición a los regímenes diferenciales 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.

Resulta evidente que la norma en este punto discrimina a favor de los sujetos con rentas obtenidas en relación de dependencia, jubilaciones o por el desempeño de cargos públicos, en desmedro de los contribuyentes que obtengan rentas por el desempeño de actividades realizadas en forma independiente.

En relación con las sumas computables, recientemente la Ley 26.731 (BO del 28/12/2011), en su artículo 4° facultó al Poder Ejecutivo Nacional a incrementar las mismas, en orden a evitar que la carga tributaria del citado gravamen neutralice los beneficios derivados de la política económica y salarial asumidas por el estado. Esta circunstancia estaría brindando mayor flexibilidad al mecanismo de adecuación periódica de las citadas sumas, atento a la carencia del requisito de la aprobación del mismo por parte del Congreso Nacional.

Resulta oportuno recordar, que las XXXI Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados, recomendaron sobre el particular que *“Las deducciones personales deben adecuarse a montos que garanticen un nivel digno que no sólo contemple el mínimo de subsistencia, sino que atienda también erogaciones tales como las destinadas a educación y salud”*.

Vicente Oscar Díaz¹⁰, en un reciente trabajo sobre el tema, afirma que *“si el hecho imponible es indisociable del principio de la capacidad económica, el legislador, vía “mínimo no imponible” debe proteger la garantía constitucional de esta última”*. Agrega que *“la reducción o anulación del mínimo no imponible en el impuesto a la renta, se inscribe en un comportamiento público proclive a gravar cada vez con mayor intensidad el ingreso en forma objetiva y no la renta derivada del mismo”*.

¹⁰ Díaz Vicente Oscar. Doctrina Tributaria de Errepar. Junio de 2012.

1.1.2. Deducciones generales

Las deducciones generales corresponden a conceptos de difícil asimilación a los gastos necesarios para obtener la renta gravada, aunque disminuyen igualmente la capacidad contributiva de los sujetos, por lo que el legislador suele disponer que se resten de la base imponible.

El texto vigente de la ley del gravamen contempla, dentro de las deducciones generales, los siguientes conceptos:

a) Intereses de deudas

Son deducibles los intereses de deudas, sus respectivas actualizaciones y los gastos originados por la constitución, renovación y cancelación de las mismas. Los citados intereses deben guardar una relación de causalidad con la obtención de ganancias gravadas, midiéndose las mismas de acuerdo con el principio de afectación patrimonial. Esto implica, por ejemplo, que no resultarán deducibles los intereses pagados por la financiación de un automóvil que el contribuyente no tenga afectado a la obtención de ganancias gravadas.

El artículo 120 del Decreto Reglamentario de la ley establece que en los casos de los sujetos comprendidos en los incisos a), b), c) y en el último párrafo del artículo 49 del texto legal, que posean distintos bienes y parte de éstos produzcan ganancias exentas, podrán deducir del conjunto de los beneficios sujetos al gravamen, la proporción de intereses que corresponda a la ganancia gravada respecto del total de la ganancia (gravada y exenta). A los efectos de determinar esta proporción no se computará la ganancia de fuente extranjera.

Recomendamos sobre este punto, a efectos de enriquecer el debate, la lectura del trabajo *“Impuesto a las Ganancias. La deducción de intereses en la determinación de la ganancia neta”*, de Dino Jarach¹¹.

Cuando no existan ganancias exentas, se admitirá que los intereses se deduzcan de una de las fuentes productoras de ganancias, siempre que con ello no se altere el resultado final de la liquidación.

Las personas físicas y las sucesiones indivisas podrán deducir el importe de los intereses correspondientes a créditos hipotecarios que les hubieran sido otorgados para la compra o construcción de inmuebles destinados a casa habitación del contribuyente o del causante en el caso de sucesiones indivisas, hasta la suma de \$ 20.000 anuales. Para el caso de los inmuebles en condominio, el monto a deducir por cada condómino no podrá exceder al que resulte de aplicar el porcentaje de su participación sobre el límite establecido precedentemente.

¹¹ Jarach Dino. Impuesto a las Ganancias. La deducción de intereses en la determinación de ganancia neta. La Información. T. XXXVII, pág. 163.

b) Intereses y gastos vinculados con rentas no computables

El Fisco fijó su posición con relación a la deducción de los intereses y gastos de préstamos utilizados para la compra de acciones en el **Dictamen 65/2004 (DAT)**¹² al postular que los mismos no resultan deducibles para la determinación del impuesto por estar vinculados con rentas no computables de acuerdo con los artículos 46 y 64 del texto legal.

El citado dictamen guarda armonía con dos pronunciamientos anteriores, **Dictámenes 92/94 (DAT)**¹³ y **13/96 (DAT)**¹⁴, y con uno posterior, **Dictamen 21/2006 (DAT)**¹⁵, en los que se afirmó que la inexistencia de computabilidad de la renta vinculada provoca la improcedencia de la deducción de los gastos provenientes de esa actividad.

De aceptarse la tesis fiscal, entendemos sin embargo que los citados gastos deberían generar un quebranto específico o cédular apareable contra el monto que el accionista podría obtener por la realización de las acciones en cuestión.

Por otra parte, la Sala D del Tribunal Fiscal admitió en autos **Distribuidora de Gas Cuyana SA**¹⁶ la deducción de los intereses abonados por la empresa sobre dividendos aprobados por la asamblea de accionistas y que fueran pagados con demora, toda vez que el artículo 81 inciso a) de la ley no hace mención alguna al tratamiento diferencial que debe dárseles a éstos, por lo que no se encuentran razones valederas para crear una excepción que el propio texto legal no consagra.

Agrega la sentencia que, gracias a la simetría del impuesto, el gasto deducible en la sociedad resultará ser una renta en cabeza de sus accionistas.

Nos parece enriquecedor para el análisis mencionar las conclusiones sobre el tema en cuestión vertidos por la Sala A del Tribunal Fiscal en autos **Swift-Armour S.A.**¹⁷. En esa oportunidad se concluyó que resulta procedente la deducción en el impuesto a las ganancias de los gastos originados en la obtención de un préstamo destinado a cancelar la deuda que mantenía una sociedad con sus accionistas en virtud de la reducción del capital social, pues el rescate accionario cuya financiación se efectuara a través del préstamo en cuestión, se destinó a conservar la fuente productora de ganancias. Se agregó además, que si bien el artículo 81 de la Ley de Impuesto a las Ganancias consagra el principio de afectación patrimonial según el cual las personas físicas y las sucesiones indivisas deben deducir los gastos pertinentes de la ganancia bruta de cada categoría que hubieren obtenido, dicha circunstancia resulta

¹² Dictamen 65/2004 (DAT) del 6/10/2004.

¹³ Dictamen 92/94 (DAT) del 14/6/1994.

¹⁴ Dictamen 13/96 (DAT) del 20/3/96.

¹⁵ Dictamen 21/2006 (DAT) del 4/4/2006.

¹⁶ Distribuidora de Gas Cuyana. TFN Sala D del 5/11/2004.

¹⁷ Swift-Armour S.A. TFN Sala A del 25/10/2005.

intrascendente para los sujetos empresa, ya que las ganancias que éstos obtienen son de tercera categoría, y por ende, todos los gastos deben deducirse de todas las ganancias brutas, siempre y cuando se hayan efectuado para obtener, mantener o conservar alguna de ellas.

Sugerimos la lectura y análisis de las siguientes causas vinculadas con la temática: *Importadora y exportadora de la Patagónica SA (TNF Sala A)*; *Tetra Pack SRL (TFN Sala B)*; *Swift Armour SA (CNACAF Sala I, 6/5/2010)*; *Swift Armour SA (TFN Sala C, 18/2/2010)* y *Swift Armour SA (CNACAF Sala II, 29/12/2011)*.

Otro tópico de análisis que resultará interesante contemplar, es el referido al tratamiento que deberá dispensarse a la deducción como gasto del impuesto sobre los bienes personales que recae sobre las participaciones en acciones.

Resulta novedosa la tesis adoptada por el Tribunal Fiscal sobre éste tema en autos **Reynoso Pedro A**¹⁸ al afirmar que el impuesto sobre los bienes personales debe ser tratado como un gasto necesario para obtener y mantener rentas gravadas, y es susceptible de ser deducido del impuesto a las ganancias en su totalidad y no solamente en la parte proporcional de dicho tributo que alcance a ciertos bienes productores directos de renta.

Sostuvo el Tribunal que ésta afirmación resulta como consecuencia de la universalidad del patrimonio de cada contribuyente del impuesto, integrado por activo y pasivo, y desde el momento que las deudas del titular no son computables en la determinación del monto a pagar (salvo la excepción referida a la casa-habitación), resulta indudable que todo el conjunto de los "bienes" se constituye en garantía del eventual pasivo que pueda existir y en consecuencia, resulta arbitrario computar solamente aquella porción del impuesto que se adscribe a bienes determinados, cuando todos ellos son productores de rentas y tienen ese origen, porque en definitiva, no son más que la parte no consumida de ganancias anteriores. En igual sentido falló la Sala D en las causas **Reynoso José R**¹⁹ y **Tonconogy Julio**²⁰.

La sentencia encuentra fundamento en cuanto se refiere a la deducción en el impuesto a las ganancias del impuesto sobre los bienes personales determinado, correspondiente a las participaciones en sociedades. La remisión al artículo 46 del texto legal nos muestra que la renta obtenida por dichas participaciones tendrá el tratamiento de no computable en la determinación del gravamen en cabeza del accionista, sin perjuicio de que la misma se considera gravada a partir de las previsiones del inciso g) del artículo 45.

La Sala B del Tribunal Fiscal falló en sentido contrario en la causa **Macchiavello Silvia Adriana**²¹ confirmando de esta manera la resolución del Fisco que impugnó la deducción como gasto en el impuesto a las ganancias del gravamen sobre los bienes

¹⁸ Reynoso Pedro A. TFN Sala D del 16/7/2004.

¹⁹ Reynoso José R. TFN Sala D del 16/7/2004.

²⁰ Tonconogy Julio. TFN Sala D del 8/3/2006.

²¹ Macchiavello Silvia Adriana. TFN Sala B del 16/12/2005.

personales pagado por el contribuyente en la proporción de su participación accionaria en una sociedad. Interpretó el juzgador que como los dividendos constituyen una renta no comprendida en el tributo, resulta aplicable lo establecido en el citado artículo 17 del texto legal en cuanto impide deducir como gasto una erogación vinculada con ganancias no computables en ese impuesto.

Esta última tesis, había sido sostenida tiempo atrás por la Sala C del citado Tribunal de autos **Santa Marta SA Agric. Gand. Fin**²², en donde al tratar un tema de gastos relacionados con dividendos, se concluyó que resulta indiferente el carácter de exenta o no computable de una renta para no considerar los gastos relacionados con la misma como gastos necesarios, “...ya que éstos, para que tengan justamente tal carácter, deben responder a los requisitos de estar destinados a obtener, mantener o conservar réditos gravados, lo que no ocurriría tampoco dentro de dicha calificación de réditos no computables, pues la inexistencia de computabilidad provocaría igualmente la improcedencia de la deducción de los gastos...”.

Sobre este tema, sugerimos la lectura de las siguientes causas a efectos de enriquecer y profundizar su análisis: *Blaquier Carlos Pedro Todeo (TFN Sala C, 28/8/2011); Ceide Néstor Raúl (TFN Sala C, 04/8/2011); Reynoso José R. (CNACAF Sala V, 4/9/2006).*

c) Seguro de vida

Las sumas que pagan los asegurados por seguros para casos de muerte. En los seguros mixtos, excepto para los casos de seguros de retiro privados administrados por entidades sujetas al control de la Superintendencia de Seguros, sólo será deducible la parte de la prima que cubre el riesgo de muerte. El importe máximo anual a deducir asciende a \$ 996,23. Los excedentes del importe máximo mencionado precedentemente serán deducibles en los años de vigencia del contrato de seguro posteriores al del pago, hasta cubrir el total abonado por el asegurado, teniendo en cuenta para cada período fiscal, el referido límite máximo.

d) Contribuciones jubilatorias

Los descuentos para fondos de jubilaciones, retiros, pensiones o subsidios, siempre que se destinen a cajas nacionales, provinciales o municipales. Sobre el particular opinó el Fisco en el **Dictamen 21/99 (DAT)**²³ que tan sólo procede la deducción de los aportes y contribuciones jubilatorios cuando estén destinados a las cajas expresamente mencionadas por la norma y no a otras que, aunque persigan una finalidad similar, no reúnan la naturaleza jurídica legalmente exigida. Por lo expuesto concluyó que los aportes destinados a cajas complementarias de previsión no resultan deducibles a efectos de la determinación del gravamen.

e) Aportes a obras sociales

²² Santa Marta SA. Agric. Gand. Fin. TFN Sala C del 30/10/1970.

²³ Dictamen 21/99 (DAT) del 20/4/1999.

Son deducibles los descuentos obligatorios efectuados por aportes a obras sociales correspondientes al contribuyente y a las personas que revistan para el mismo el carácter de cargas de familia.

f) Gastos de sepelio

Conforme lo establecido por los artículo 22 de la ley y 46 del reglamento, se podrán deducir los gastos de sepelio incurridos en el país hasta la suma de \$ 996,23, originados por el fallecimiento del contribuyente y/o por cada una de las personas que deban considerarse como carga de familia. El monto referido es por cada fallecimiento que origine la deducción. Por otra parte, la deducción procederá siempre que las erogaciones efectuadas por dicho concepto surjan de comprobantes que demuestren en forma fehaciente su realización.

Cuando los gastos se originen en el deceso del contribuyente, se podrá optar por efectuar la deducción en la declaración jurada que a nombre del mismo corresponda presentar por el período fiscal en el que tuvo lugar aquel hecho o en la que corresponda a la sucesión indivisa.

g) Personal de servicio doméstico

El artículo 16 de la Ley 26.063²⁴ estableció que a efectos de la determinación del Impuesto a las Ganancias las personas de existencia visible y las sucesiones indivisas, ambas residentes en el país, que revistan el carácter de dadores de trabajo con relación al personal del servicio doméstico, podrán deducir de la ganancia bruta gravada de fuente argentina del año fiscal, cualquiera sea la fuente de ganancia, en concepto de deducción general, el total de los importes abonados en el período fiscal, *- hasta el importe correspondiente al mínimo no imponible -*, en concepto de:

- a. Sumas abonadas a los trabajadores domésticos en concepto de contraprestación por los servicios prestados.
- b. Los montos abonados por las contribuciones patronales indicadas en el artículo 3º del Régimen Especial de Seguridad Social para Empleados del Servicio Doméstico, aprobado por el artículo 21 de la Ley 25.239.

h) Donaciones

Resultan deducibles las donaciones a los fiscos nacional, provinciales y municipales, al Fondo Partidario Permanente y a las instituciones comprendidas en el inciso e) del artículo 20 de la ley hasta el límite del cinco por ciento (5%) de la ganancia neta del ejercicio.

En relación con las donaciones al estado, la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó el pronunciamiento

²⁴ Ley 26.063. BO del 9/12/2005.

del Tribunal Fiscal de la Nación en autos **Asociación Civil Jockey Club**²⁵ al ratificar que son totalmente deducibles las donaciones a los fiscos nacional, provinciales y municipales. Consideró entonces que la limitación porcentual a la que se refiere la ley no alcanza a las donaciones efectuadas a los fiscos, en razón de la finalidad que ellas tienen, que benefician directamente a éstos.

La causa fue apelada a la Corte Suprema de Justicia de la Nación²⁶ que falló con fecha 23/12/2004 revocando la tesis sostenida en las instancias anteriores. Justifica el decisorio en que la letra de la ley es clara en cuanto a que la limitación que establece a la deducción admitida, resulta aplicable a todas las donaciones contempladas en ella, incluso las efectuadas a los fiscos nacional, provinciales o municipales.

Postuló además el Máximo Tribunal que tampoco es admisible el argumento de que como la donación beneficia directamente a un Fisco no es razonable que se limite su deducción. Sostuvo que al tratarse de un impuesto sujeto al régimen de coparticipación no resulta objetable que el legislador fije ciertos límites a tales deducciones a fin de restringir la posibilidad de que por vía de donaciones a determinados fiscos, en este caso el beneficiario es un municipio, se altere el destino del producto del tributo más allá de la proporción en que la ley lo estima admisible, y que a tal efecto se fije el mismo tope -en cuanto a su posibilidad de deducción en el impuesto- que para las donaciones realizadas a instituciones religiosas, entidades civiles sin fines de lucro o mutualistas.

En análogo orden de ideas afirmó además, que debe ponderarse que el cálculo de recursos de la administración nacional y las necesidades públicas que deben ser atendidas con ellos se fijan en la ley anual de presupuesto, de manera que es explicable que el legislador establezca topes a esa clase de deducciones, en tanto importan dejar al arbitrio del particular el destino de la merma que representan en el producto del impuesto, con independencia de quién sea el beneficiario de la donación.

Posteriormente, el Fisco también consideró la aplicación del límite citado en el marco del **Dictamen 15/2005 (DAT)**²⁷, adhiriendo a la postura de la Corte y reflatando un viejo pronunciamiento²⁸ en el mismo sentido. Meses más tarde volvió a expresarse sobre este tema, en el **Dictamen 47/2005 (DAT)**²⁹, manteniendo la misma tesitura.

Las donaciones a las instituciones religiosas, se podrán deducir hasta el límite del 5% de la ganancia neta del ejercicio.

La citada limitación porcentual será también de aplicación para las donaciones a asociaciones, fundaciones y entidades civiles de asistencia social, salud pública, caridad, beneficencia, educación e instrucción, científicas, literarias, artísticas, gremiales y las de cultura física o intelectual, siempre que tales ganancias y el

²⁵Asociación Civil Jockey Club. CNACAF del 27/3/2001 y TFN Sala A del 17/11/1997.

²⁶Asociación Civil Jockey Club. CSJN del 23/12/2004.

²⁷ Dictamen 15/2005 (DAT) del 13/08/2005.

²⁸ Dictamen 12/1983 (DATJ) del 28/10/1982.

²⁹Dictamen 47/2005 (DAT) del 29/7/2005.

patrimonio social se destinen a los fines de su creación y en ningún caso se distribuyan, directa o indirectamente, entre los socios y sólo cuando su objeto principal sea:

1. La realización de obra médica asistencial de beneficencia sin fines de lucro, incluidas las actividades de cuidado y protección de la infancia, vejez, minusvalía y discapacidad.
2. La investigación científica y tecnológica, aún cuando la misma esté destinada a la actividad académica o docente y cuenten con una certificación de calificación respecto de los programas de investigación, de los investigadores y del personal de apoyo que participen en los correspondientes programas, extendida por la Secretaría de Ciencia y Tecnología dependiente del Ministerio de Cultura y Educación.
3. La investigación científica sobre cuestiones económicas, políticas y sociales orientadas al desarrollo de los planes de partidos políticos.
4. La actividad educativa sistemática y de grado para el otorgamiento de títulos reconocidos oficialmente por el Ministerio de Cultura y Educación, como asimismo la promoción de valores culturales, mediante el auspicio, subvención, dictado o mantenimiento de cursos gratuitos prestados en establecimientos educacionales públicos o privados reconocidos por los Ministerios de Educación o similares, de las respectivas jurisdicciones.

El cómputo de las donaciones será procedente siempre que las entidades e instituciones beneficiarias hayan sido, cuando así corresponda, reconocidas como entidades exentas, en virtud de lo dispuesto por la Resolución General (AFIP) 2681.

i) Cuota médico asistencial

Los importes abonados en concepto de cuotas o abonos a instituciones que presten cobertura médico asistencial correspondientes al contribuyente y a las personas que revistan para el mismo el carácter de cargas de familia. Dicha deducción no podrá superar el 5% sobre la ganancia neta del ejercicio.

j) Gastos médicos

Los honorarios correspondientes a los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica del contribuyente y de sus cargas de familia correspondientes a:

- ✓ Hospitalización en clínicas, sanatorios y establecimientos similares.
- ✓ Las prestaciones accesorias de la hospitalización.
- ✓ Los servicios prestados por los médicos en todas sus especialidades.
- ✓ Los servicios prestados por los bioquímicos, odontólogos, kinesiólogos, fonoaudiólogos, psicólogos, etc.
- ✓ Los que presten los técnicos auxiliares de la medicina.

- ✓ Todos los demás servicios relacionados con la asistencia, incluyendo el transporte de heridos y enfermos en ambulancias o vehículos especiales.

La deducción se admitirá siempre que se encuentre efectivamente facturada por el respectivo prestador del servicio y hasta un máximo del 40% del total de la facturación del período fiscal de que se trate. Por otra parte el importe a deducir por estos conceptos no podrá superar el 5% de la ganancia neta del ejercicio.

k) Medicamentos

Los montos que se permiten deducir dentro de los parámetros indicados, se refieren siempre a los honorarios correspondientes a prestaciones realizadas, no abarcando a nuestro juicio a otros bienes relacionados con las aludidas prestaciones, aún cuando los mismos pudieran resultar complementarios. De tal modo, los medicamentos que puedan haber adquirido el contribuyente que le fueran facturados en forma conjunta con los honorarios médicos, aún cuando figuren y se relacionen con la misma prestación, no deben considerarse dentro del monto deducible.

Distinto sería el caso en que el honorario facturado y pagado incluya, por las características de la prestación, algún tipo de especialidad medicinal que hubiere utilizado el profesional y que se hubiere agregado en su prestación facturándose en un único importe como honorario. En cuyo caso, consideramos que dicha prestación, por un criterio de unicidad, debe ser tratada totalmente como honorario, y por lo tanto, sujeta a las pautas dadas en la ley para que resulte deducible. En tal sentido se expidió la doctrina sobre este tema.

En relación a este tema, se propone que los autores de trabajos centren su atención en los siguientes tópicos de análisis:

- ✓ Cuantificación de las sumas deducibles en concepto de mínimo no imponible, deducción especial y cargas de familia: parámetros a tener en cuenta.
- ✓ Deducción especial: Discriminación a favor de las rentas obtenidas en relación de dependencia, jubilaciones o por el desempeño de cargos públicos, en desmedro de las rentas obtenidas por el desarrollo de actividades realizadas en forma independiente. Análisis crítico.
- ✓ El requisito de la inexistencia de entradas superiores al mínimo no imponible para habilitar el cómputo de las sumas correspondientes a las cargas de familia tendería a prohibir la procedencia del mismo mientras que la suma referida sea inferior al salario mínimo vital y móvil. Propuestas.
- ✓ Deducciones generales:
 - Evaluación de conceptos y montos deducibles a la luz de la coyuntura económica actual.
 - Análisis de las limitaciones a la deducción plena de ciertos conceptos.

- Propuesta de incorporación de conceptos no previstos en la norma.
- Procedencia de la deducción de impuestos que recaen sobre bienes que generan rentas no computables en el impuesto.
- Deducción de intereses, ¿principio de causalidad o de la universalidad del pasivo?

1.2. Liquidación del impuesto sobre resultados nominales

La principal distorsión que causa la inflación, al cumplimiento de los propósitos informativos de la contabilidad tradicional, es la inadecuada exposición del patrimonio al manifestarse en valores históricos que pierden actualidad, así como la inadecuada determinación de los resultados, según sus métodos tradicionales, por la falta de homogeneidad entre la moneda con que se expresan los ingresos y los respectivos costos. Las normas que la ciencia contable se preocupa de establecer para la medición y exposición del patrimonio y renta trascienden, y son utilizadas para la medición o determinación de ambos con fines tributarios, sin perjuicio de las propias disposiciones que, apartándose de las contables por razones especiales -generalmente de política extrafiscal- establezcan las leyes tributarias³⁰.

Coincidiendo con lo mencionado por Reig, las distorsiones que provoca la inflación en la fidelidad de la expresión contable, de la situación patrimonial y de resultados del ejercicio de las empresas, son sustancialmente trasladadas al plano de los impuestos sobre el patrimonio y la renta.

El tema del ajuste impositivo por inflación fue tratado en varias oportunidades en los Congresos la IFA (International Fiscal Association). Del debate del XXXI Congreso que tuvo lugar en Viena en 1977 puede extraerse lo siguiente: *“...Cualquier sistema incompleto de ajustes por inflación podría llevar a nuevas distorsiones en la distribución de la carga tributaria...”*. Resulta evidente que no aplicar ningún ajuste causa un mal mayor que uno incompleto. Adicionalmente, en el Seminario A, relativo a *“Ajustes con fines fiscales en economías altamente inflacionarias”* del XXXVIII Congreso celebrado en Buenos Aires, presidido por el Dr. Ángel Schindel, los panelistas concordaron en mantener medidas correctivas generales, por una razón: es el precio a pagar para poder continuar aplicando el impuesto a las ganancias en una economía inflacionaria.

También las II, VI, IX, XVI y XXXII Jornadas Tributarias de este Colegio de Graduados se pronunciaron a favor de la utilización de los estados contables ajustados a los fines impositivos, sin perjuicio de la adopción de un método simplificado para aquellos sujetos del impuesto que no tengan la obligación de confeccionar los mencionados estados. Cabe mencionar que las XXXII Jornadas habían recomendado incorporar *“...en forma inmediata y con vigencia para los ejercicios cerrados a partir del 6 de enero del 2002, dentro del marco normativo del impuesto a las ganancias, un ajuste integral*

³⁰ Reig Enrique J. Impuesto a las Ganancias. Ediciones Macchi. Buenos Aires, 2006.

que contemple en forma permanente las variaciones producidas por la inflación en la base determinativa del impuesto”.

Tal como menciona Fernández³¹, la inflación sobre la imposición a la renta se manifiesta a través de la alteración de la base imponible, la disminución de la importancia de la progresividad y las deducciones personales y, entre otras, la reducción de las deducciones o exenciones con topes fijos.

En la base imponible del impuesto existirán valores expresados en monedas de distinto valor adquisitivo, pudiendo aumentar o disminuir, según la composición patrimonial y las operaciones que realice el sujeto. Adicionalmente, se alterarán los anticipos, retenciones y percepciones a computar. Todos estos efectos están en directa relación con la magnitud de la tasa inflacionaria.

Resulta oportuno entonces repasar el derrotero que ha seguido en nuestro país el ajuste impositivo y contable por inflación.

1.2.1. El ajuste impositivo por inflación

El ajuste impositivo por inflación fue incorporado a la Ley de Impuesto a las Ganancias por la Ley 21.894, rigiendo a partir del 10 de noviembre de 1978 y hasta el 10 de octubre de 1985.

Posteriormente, con la sanción de la Ley 23.260³², vigente a partir del 11 de octubre de 1985, se introdujeron importantes cambios a la técnica del ajuste, transformando su carácter inicial de ajuste estático en dinámico. Estas modificaciones han perdurado hasta la actualidad, y se encuentran normadas dentro del Título VI del texto legal.

Con el dictado de la Ley 24.073³³, la aplicación del ajuste impositivo por inflación ha quedado suspendida por el artículo 39 de la citada norma. Las tablas e índices, que a los fines de actualizaciones de valores elabora la Dirección General Impositiva, tomarán en todos los casos como límite máximo las variaciones operadas hasta el mes de marzo de 1992 inclusive.

No obstante lo expuesto, debemos precisar que si bien la aplicación de la mecánica del ajuste por inflación, definida en el artículo 95 del texto legal, se encuentra en la actualidad suspendida -o se realiza por el coeficiente uno (1,0000)-, el resto de los artículos integrantes del Título VI se encuentran totalmente vigentes.

1.2.2. El ajuste contable por inflación

³¹ Fernández Luis Omar. El Impuesto a las Ganancias. Editorial La Ley, 2010.

³² Ley 23.260. BO del 11/10/1985.

³³ Ley 24.073. BO del 13/4/1992.

El artículo 2º del Decreto 1269/2002³⁴, modificó el artículo 10 de la Ley 23.928 permitiendo que las empresas pudieran reflejar en sus estados contables la variación en el poder adquisitivo que experimentara la moneda durante el primer trimestre del año 2002, obligando a que éstos tuvieran que ser confeccionados en moneda constante conforme a lo dispuesto en el artículo 62 de la Ley 19.550 de Sociedades Comerciales³⁵.

En respuesta, el Fisco emitió la Nota Externa 10/2002³⁶ de fecha 24 de octubre de 2002, a efectos de contemplar la eliminación del ajuste contable por inflación en las liquidaciones impositivas.

A fines del mes de marzo de 2003, el Decreto 664/2003³⁷ derogó la modificación introducida por el Decreto 1269/2002. Consideró el Poder Ejecutivo que, salvo aquellas variaciones de carácter estacional o que eran naturales en la vida económica, la estabilidad que se había logrado a partir del segundo semestre del año 2002 en el nivel de precios y en el tipo de cambio, hacía necesario revisar las medidas adoptadas a efectos de evitar que se persistiera en un marco normativo destinado a corregir situaciones que ya no existían.

Por lo expuesto, el artículo 2º del Decreto 664/2003 dispuso sustituir el artículo 4º del Decreto 1269/2002, y ordenar instruir a la Inspección General de Justicia, a la Comisión Nacional de Valores, a la Superintendencia de Seguros de la Nación, a la Administración Federal de Ingresos Públicos, al Banco Central de la República Argentina, y otras reparticiones públicas, *“...a fin de que dispongan en el ámbito de sus respectivas competencias que los balances o estados contables que les sean presentados, deberán observar lo dispuesto por el artículo 10 de la Ley 23.928...”*.

En consecuencia, la indexación volvió a estar prohibida para los estados contables de los ejercicios comerciales cerrados a partir de la fecha de su publicación en el Boletín Oficial, es decir, 25 de marzo de 2003, lo que mantiene vigencia en la actualidad.

1.2.3. La opinión de la Corte Suprema de Justicia de la Nación

Ya se ha mencionado que la inaplicabilidad del ajuste impositivo por inflación ha provocado importantes distorsiones en las liquidaciones del impuesto a las ganancias.

Sobre el particular, calificada doctrina³⁸ ha opinado que desde el punto de vista impositivo el mantenimiento como moneda de cuenta de la moneda nominal, sin la

³⁴ Decreto 1269/2002. BO del 17/7/2002.

³⁵ El artículo 62 de la Ley de Sociedades establece que *“...los estados contables correspondientes a ejercicios completos o períodos intermedios dentro de un mismo ejercicio deberán confeccionarse en moneda constante...”*.

³⁶ Nota Externa (AFIP) 10/2002. BO del 28/10/2002.

³⁷ Decreto 664/2003. BO del 25/3/2003.

³⁸ Schindel Angel. Ajuste por inflación. Primer fallo de la Corte Suprema. Revista Impuestos, 2005. Página 2055.

aplicación del mecanismo de ajuste por inflación, ha implicado consecuencias diversas, todas ellas violatorias del principio de igualdad consagrado por la Constitución Nacional, entre las que menciona:

a) Exteriorización de beneficios impositivos menores que los reales, particularmente por aquellos sujetos endeudados en moneda nacional o endeudados en moneda extranjera con la banca nacional a quienes se les “pesificaron” sus pasivos.

b) Exteriorización de resultados impositivos superiores a los reales para aquellos sujetos con activos monetarios y existencias de bienes de cambio superiores a sus pasivos expresados en moneda nacional o con ajustes menores respecto de la variación de los activos mencionados.

c) Insuficiencia de las amortizaciones de bienes de uso y similares lo cual implica, para las empresas con alta inmovilización en tal tipo de bienes, la imposibilidad de recuperar plenamente el capital invertido, por lo que el impuesto a las ganancias, en este aspecto, ha tomado parte del capital y no de la renta pura propiamente dicha.

d) Medición incorrecta de los resultados por la enajenación de bienes durables, como inmuebles y similares, como consecuencia del no reconocimiento del ajuste de los costos incurridos antes de la estampida de los precios.

e) Incongruencia entre los métodos de valuación de existencias, moneda extranjera, inversiones en títulos y bonos y similares, establecidos por la Ley de Impuesto a las Ganancias, sobre la base de valores de las últimas compras o de los valores al cierre de cada ejercicio, lo que implica sujetar los incrementos nominales de valores de dichos bienes sin el correlato de la compensación por el ajuste por inflación.

La consecuencia de lo expuesto ha sido el inicio de una importante cantidad de demandas judiciales tendientes a lograr la aplicación efectiva del instituto.

Una causa muy relevante en su momento fue **Santiago Dugan Trocello SRL**³⁹, por haber llegado hasta la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

La empresa inició una acción judicial por vía del recurso de amparo y obtuvo una declaración de inconstitucionalidad de las normas que impiden la aplicación del ajuste impositivo por inflación dictada por el Juzgado Federal de Paraná⁴⁰. El pronunciamiento fue posteriormente confirmado por la Cámara Federal de Paraná⁴¹. Conocida la sentencia de Cámara, el Fisco Nacional interpuso recurso extraordinario ante el Máximo Tribunal, que sentenció revocando el fallo de Cámara y en consecuencia, rechazando la demanda interpuesta por la empresa.

Resulta sin embargo importante puntualizar que la única prueba presentada por la actora en el curso del proceso judicial habían sido sus declaraciones juradas con y sin el

³⁹Santiago Dugan Trocello SRL. CSJN del 30/6/2005.

⁴⁰Santiago Dugan Trocello SRL. Juzgado Federal de Paraná del 24/3/2003.

⁴¹Santiago Dugan Trocello SRL. Cámara Federal de Paraná del 28/5/2003.

ajuste impositivo por inflación. En tal sentido, el fallo de la Corte puntualizó respecto de la referida prueba que:

“...se trata de cálculos presentados por la demandante sobre una materia compleja, como lo es la determinación del impuesto a las ganancias, efectuados sin intervención y sin haberse dado oportunidad de un adecuado control al organismo recaudador...”

De esta afirmación se desprende entonces que la cuestión a dilucidar excedería el reducido marco de un proceso excepcional como el recurso de amparo y, además, requeriría de pruebas contundentes y debidamente controladas por la contraparte sobre los agravios lesivos de garantías constitucionales.

Quizás actualmente el fallo más emblemático del Tribunal Cimero sobre el tema sea *“Candy S.A. c/ AFIP y otro s/ acción de amparo”*, de fecha 03/07/2009, en el cual hizo lugar a un amparo y declaró procedente la indexación de un balance por el período fiscal correspondiente al año 2002.

La Corte señaló que es indispensable para la existencia del Estado que éste pueda recaudar impuestos, pero esa facultad es limitada porque no puede provocar una afectación confiscatoria del derecho de propiedad de los contribuyentes.

Es importante recordar que cuando se controvierte la legitimidad de una norma, la CSJN debe limitarse a analizar si son o no compatibles con todos los principios constitucionales, ya que está vedado a los Tribunales el juicio sobre el acierto o la conveniencia de disposiciones adoptadas por los otros poderes en ejercicio de sus propias facultades *-Krill Producciones Gráficas SRL⁴²-*.

El Tribunal siempre ha puesto especial énfasis en la actividad probatoria desplegada por el actor, requiriendo una prueba concluyente a efectos de acreditar la confiscatoriedad que se alega (Fallos: 220:1082, 1300; 239:157; 314:1293; 322:3255, entre otros).

En el caso particular, la actora había presentado un informe especial de contador público del que se surgía que en el 2002 (ejercicio fiscal finalizado el 31 de diciembre de ese año) el pago del impuesto sin ajuste no sería del 35%, sino que representaría el 62% del resultado impositivo ajustado o el 55% de las utilidades ajustadas obtenidas por la actora durante el ejercicio de ese mismo año, lo que excedería el límite razonable de imposición.

Remarcó el Máximo Tribunal que *“...la facultad de establecer impuestos es esencial e indispensable para la existencia del Gobierno, pero ese poder, cuando es ilimitado en cuanto a la elección de la materia imponible o a la cuantía, envuelve necesariamente la posibilidad de destruir que lleva en su entraña, desde que existe un límite más allá del cual ninguna cosa, persona o institución tolerará el peso de un determinado tributo (Fallos: 186:170).*

Por ello, en reiteradas oportunidades esta Corte ha señalado que el poder estatal de crear impuestos no es omnímodo e ilimitado, pues tiene un natural valladar en los

⁴²Krill Producciones Gráficas SRL. CSJN del 8/6/93. (fallos 316: 1241)

preceptos constitucionales que requieren que las contribuciones sean razonables en cuanto no han de menoscabar con exceso el derecho de propiedad del contribuyente que debe soportarlas (Fallos: 235:883)”.

Recientemente, el Tribunal Fiscal tuvo la oportunidad de pronunciarse sobre el tema en la causa **Lartex SA**⁴³, cuando sentenció que la finalidad del mecanismo de ajuste en el impuesto a las ganancias ha sido la de evitar los efectos distorsivos producidos por los períodos inflacionarios. Se concluyó que de confirmarse el criterio fiscal, que lo había cuestionado, se estarían gravando ganancias ficticias o inexistentes, situación ésta que resulta violatoria del principio de no confiscatoriedad de los tributos. Ello por cuanto no puede admitirse que un impuesto sobre los réditos o rentas recaiga sobre rentas ficticias que constituyan su base imponible, y por lo tanto, esto conllevaría a la aniquilación del patrimonio del contribuyente, desvirtuando por ello los principios de equidad y de capacidad contributiva.

Luego de lo expuesto, se propone a los autores de trabajos centrar su análisis en los siguientes tópicos:

- ✓ Definir si estarían dadas las condiciones económicas que motiven la reimplantación de un mecanismo de ajuste por inflación.
- ✓ Evaluación del impacto que tendría el impuesto determinado sobre valores nominales en la capacidad contributiva de los particulares.
- ✓ El impuesto inflacionario, ¿debería ser coparticipable?

1.3. La progresividad de las tasas de imposición

El término “progresividad” se utiliza habitualmente con distintos alcances. En efecto, suele aplicarse a: i) alícuotas, ii) impuestos, y iii) al sistema tributario en su conjunto.

Fernández se ha referido con claridad sobre la cuestión⁴⁴. Una alícuota es progresiva cuando su tasa implica que el aumento del impuesto resultante es mayor que el incremento de la base imponible a la que se vincula; es proporcional cuando ambas tasas de crecimiento son iguales; y es regresiva cuando la relación es decreciente.

Un impuesto se caracteriza como progresivo cuando afecta en mayor medida a los sectores de contribuyentes de mayor base imponible. En materia del impuesto a la renta, cuando una parte sustancial de la recaudación se obtiene de los sectores con mayores ingresos. Menciona que, la progresividad del sistema tributario se asocia con la importancia que tengan en el total de los recursos los tributos que se supone son progresivos.

⁴³Lartex SA. TFN Sala A del 28/11/2011.

⁴⁴Fernandez Luis Omar. Imposición sobre la renta personal y societaria. Editorial La Ley, 2002.

Al respecto, Musgrave distingue la progresión como la técnica para determinar la cuantía de un impuesto y de la eficacia progresiva del mismo en relación con la distribución de la renta nacional entre diferentes grupos de contribuyentes. Menciona así que, desde esta perspectiva, un impuesto proporcional al patrimonio puede recaer en mayor medida sobre los grupos de contribuyentes de mayor renta, es decir, tener efecto progresivo. Opina el autor que suele ser habitual que el impuesto sobre la renta sea más progresivo para las rentas de tipo medio-bajo y que, posteriormente, se convierta en esencialmente proporcional para las rentas más altas.

El factor que afecta a las rentas bajas es la participación de las deducciones personales, influyendo más que el aumento de alícuotas.

Lo importante a efectos de definir la progresividad es la relación entre impuesto y renta, y no simplemente el nivel de las alícuotas. Por consiguiente, éste tema está íntimamente relacionado con el tópico “Deducciones personales. Variables a considerar para definir su cuantía”.

El análisis de la progresividad no se refiere únicamente a la forma en que se distribuye la carga impositiva sino, y quizás sea esto lo más importante, a la forma en que se ve afectada la distribución de la renta después de impuestos, tal como lo sostiene Musgrave. Habrá que prestar atención entonces a la progresividad de la renta residual.

En lo que respecta a la progresión de los tipos impositivos o alícuotas, existen distintas técnicas de progresión:

- a) Progresión por categorías o clases
- b) Progresión por grados o escalones
- c) Progresión por deducción en la base
- d) Progresión continua

Por último, no podemos dejar de mencionar que, a medida que los precios se van incrementando, el valor real de las deducciones que se permiten computar disminuye.

El resultado es que el nivel de renta real en el que comienza a aplicarse el impuesto también comienza a disminuir. Adicionalmente, a medida que los precios aumentan, el valor real de los límites de los tramos de renta disminuye, de forma que las alícuotas aplicables a cada nivel se incrementan. Surge claramente una relación entre el tema aquí tratado con el vinculado a los efectos de la inflación.

Como puntos para orientar el trabajo de los autores, se proponen los siguientes:

- a) Análisis de la relación de ingresos y alícuotas en los últimos años. Distribución de la renta por categoría de contribuyentes en la República Argentina.
- b) Situación actual del impuesto a las ganancias en relación con la progresividad del tributo. Comparación con otros países.

c) Técnica de progresión empleada. Ventas y Desventajas. Propuestas de cambio.

2. LA LIMITACIÓN A LA DEDUCCIÓN DE LOS GASTOS

2.1. Conceptualización de la necesidad de los gastos

El artículo 80 de la Ley de Impuesto a las Ganancias establece que los gastos cuya deducción resulta admitida, con las restricciones expresas contenidas en la misma, son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por el tributo, y se restarán de las producidas por la fuente que los origina.

Se observa entonces el requisito *sine qua non* de que los gastos guarden una vinculación directa con la obtención de ganancias gravadas. Cuando un gasto se encuentre relacionado con la obtención de ganancias gravadas, exentas y no gravadas, deberá prorratearse el monto del mismo a efectos de deducir exclusivamente la parte afectada a la obtención de ganancias gravadas, quedando sin posibilidad de deducción la porción atribuible a rentas exentas y no alcanzadas.

El concepto de necesidad del gasto, según ha interpretado el Tribunal Fiscal de la Nación⁴⁵, no debería entenderse con un alcance limitativo tal que excluya a algunos gastos prescindibles pero convenientes para el desarrollo de las actividades sujetas al impuesto, y que la mentada “necesidad” de ningún modo podría ser definida por el Fisco, dado que la misma debe ser efectuada por la empresa pues es de su exclusiva incumbencia, ya que siendo éste ajeno al negocio no se halla en condiciones de hacerlo en forma razonable.

Agrega la sentencia, que el concepto de gastos es relativo y debe apreciarse en función de la finalidad de las erogaciones, y que sería muy peligroso que el Fisco en cada erogación determine o pretenda establecer la efectiva productividad del gasto quitando al empresario la flexibilidad que precisa el manejo del negocio, y que hace que muchos de los gastos en que incurre no redunden necesariamente en la producción de un rédito que pueda imputarse específicamente al mismo.

2.2. Gastos personales y su vinculación con la obtención de rentas

La procedencia en la deducción de ciertos gastos de índole personal resulta habitualmente cuestionada por el organismo recaudador en el marco de las fiscalizaciones. Sin embargo, resulta oportuno analizar las causas de tales impugnaciones, atento a las especiales características ventiladas en cada situación en particular. Así, nos enfrentamos, por ejemplo, a situaciones en que profesionales independientes afectan parte del inmueble que destinan a vivienda al desarrollo de su actividad independiente, tal como surge de la causa Aguiar Alicia Inés⁴⁶. Bajo este supuesto, éstos deberían probar tal circunstancia para que resulte procedente la deducción proporcional de los gastos vinculados. Sin embargo, ello no se lograría con

⁴⁵ Editorial Dante Quintero SA. TFN Sala D del 26/11/1970.

⁴⁶ Aguiar Alicia Inés. TFN Sala D del 5/9/2002.

la sola presentación de una copia de la respectiva escritura de compra si de la misma no surge que el inmueble es utilizado como estudio jurídico, como invocó la contribuyente y, en consecuencia, obligará a ésta a justificar en forma fehaciente tal circunstancia.

La controversia ha quedado recientemente planteada en otros resonados pronunciamientos, en los que la justicia debió analizar la posibilidad de deducción de los gastos de indumentaria, maquillaje, restaurantes y de representación, correspondientes a contribuyentes que tenían una importante exposición pública y, que en consecuencia, habían esgrimido la necesaria vinculación de los mismos con la obtención de rentas gravadas. Las causas **Ruiz Guiñazú María Magdalena**⁴⁷, y **Gelblung Samuel**⁴⁸, entre otras, dan cuenta de la cuestión.

También podrá tomarse como hipótesis de análisis las conclusiones a las que arribó la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación en autos **García Longe Carlos Alberto**⁴⁹, referida a la viabilidad en la deducción de gastos que se soporten con documentación no emitida a nombre del contribuyente.

2.3. Restricciones formales a la deducción de los gastos

En relación a las “*restricciones expresas contenidas en la ley*”, ha sostenido el Tribunal Fiscal en autos **Transeuropa Video Entertainment San Luis**⁵⁰, que las mismas no se refieren a la deducción en sí misma, sino a las situaciones en que el gasto no resulta admisible por sus características intrínsecas, tal como se detalla taxativamente en el artículo 88. Se puntualizó además, que el texto legal no impide la deducción de aquellos gastos debidamente comprobados y justificados, que cumplan la condición de necesarios en su vinculación con las ganancias gravadas. Sin embargo, es dable destacar el voto en disidencia de uno de los vocales de la Sala, quien interpretó que las citadas restricciones apuntan a condicionar la deducción del gasto a que el contribuyente haya actuado como agente de retención en el momento del pago. Esta inferencia, daría por tierra el carácter punitivo atribuible al artículo 40 del texto legal, en armonía con lo sostenido por el Fisco en el Dictamen 78/2001 (DAT).

Otro aspecto que condiciona la deducción de los gastos, radica en las limitaciones impuestas por la Ley 25.345, referida a los medios de pago. La norma, sancionada por el Congreso Nacional en noviembre de 2000, conocida como la *Ley Antievasión*, establece en su artículo 1º, que no surtirán efectos entre partes ni frente a terceros los pagos totales o parciales de sumas de dinero superiores a pesos mil (\$ 1.000), o su equivalente en moneda extranjera, que no fueran realizados mediante:

1. Depósitos en cuentas de entidades financieras.
2. Giros o transferencias bancarias.
3. Cheques o cheques cancelatorios.

⁴⁷ Ruiz Guiñazú María Magdalena. TFN Sala D del 5/3/2008.

⁴⁸ Gelblung Samuel. TFN Sala D del 15/6/2010.

⁴⁹ García Longe Carlos Alberto. TFN Sala D del 5/3/2008.

⁵⁰ Transeuropa Video Entertainment San Luis. TFN Sala D del 11/6/2004.

4. Tarjetas de crédito, compra o débito.
5. Factura de crédito.
6. Otros procedimientos que expresamente autorice el Poder Ejecutivo Nacional.

Asimismo, el artículo 2º de la norma establece además que los pagos que no sean efectuados de acuerdo a lo dispuesto precedentemente tampoco serán computables como deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios que correspondan al contribuyente o responsable, aun cuando éstos acrediten la veracidad de las operaciones. Para este supuesto la ley remite al procedimiento establecido en el artículo 14 de la Ley 11.683, el que establece:

“...Cuando en la declaración jurada se computen contra el impuesto determinado, conceptos o importes improcedentes, tales como retenciones, pagos a cuenta, acreditaciones de saldos a favor propios o de terceros o el saldo a favor de la Administración Federal de Ingresos Públicos se cancele o se difiera impropiamente (certificados de cancelación de deuda falsos, regímenes promocionales incumplidos, caducos o inexistentes, cheques sin fondo, etc.), no procederá para su impugnación el procedimiento normado en los artículos 16 y siguientes de esta ley, sino que bastará la simple intimación de pago de los conceptos reclamados o de la diferencia que generen en el resultado de dicha declaración jurada...”

De lo expuesto se desprende que la Ley 25.345 habilita al Fisco a omitir el procedimiento de determinación de oficio plasmado en el artículo 16 de la Ley 11.683, pudiendo éste en consecuencia, intimar el pago de los conceptos reclamados con la mera emisión de la boleta de deuda correspondiente.

Resulta evidente entonces que nuestro ordenamiento jurídico contiene una clara colisión normativa entre los requisitos formales impuestos por la Ley Antievasión y la Ley 11.683 de Procedimiento Fiscal. En efecto, el artículo 34 de esta última faculta al Poder Ejecutivo a condicionar el cómputo de los efectos fiscales de las operaciones realizadas por el contribuyente a la utilización de determinados medios de pago u otras formas de comprobación de las operaciones, sin perjuicio de que quienes no utilicen tales medios o formas de comprobación, quedarán obligados a acreditar la veracidad de las operaciones para poder computar a su favor los conceptos indicados.

Bajo esta segunda hipótesis, el contribuyente estaría entonces habilitado para apelar el ajuste realizado por el Fisco ante el Tribunal Fiscal de la Nación, circunstancia que ha sido ratificada por cada una de las cuatro salas que conforman el mismo. Sin embargo, la jurisprudencia sobre el tema no resultó ser pacífica luego de su paso por las Cámara Nacional de Apelaciones. En efecto, mientras que las Salas I y IV han denegado su competencia en las causas Miguel Pascuzzi e Hijos SA y Arraras Eliseo Antonio, respectivamente, la Sala V receptó la apelación instrumentada por el contribuyente en autos Miguel Ángel Mera.

A su turno, la Sala II alegó en la causa **Tubos Argentinos S.A**⁵¹, que la pretensión del contribuyente a que se aplique el artículo 34 de la Ley de Procedimiento Tributario, no

⁵¹Tubos Argentinos SA. CNACAF Sala II del 3/11/2011.

puede prosperar *“porque de la sola lectura de la norma invocada, se advierte que aquella se refiere a condiciones que impongan el Poder Ejecutivo Nacional, y la regla que aplicó la demandada está dispuesta por ley formal”*. Lamentablemente, este fallo quedó firme cuando la Corte Suprema de Justicia de la Nación se declaró incompetente en función al monto, en el recurso ordinario planteado por la empresa.

Por su parte, a favor de la procedencia de las vías alternativas, en la causa **Yelamos Resina Antonio**⁵², la Cámara Federal de Salta sentenció que *“...teniendo en cuenta que el Art. 34 de la ley 11.683 ha sido modificado por la ley 25.795, que es la que establece su contenido actual, y al ser esta última ley posterior a la 25.345, se interpreta que ha sido voluntad del legislador que prevalezcan las prescripciones de la ley de procedimiento tributario, priorizando así la búsqueda de la verdad y posibilitando al contribuyente, que no haya utilizado los medios de pago previstos en la ley 25.345, acreditar la veracidad de las operaciones...”*.

En otras causas⁵³, se declaró la inconstitucionalidad del art. 2° de la ley 25.345, por cuanto al impedir la posibilidad de acreditar la veracidad de las operaciones realizadas por medios de pago distintos a los allí previstos contradice al art. 34 de la ley 11.683, que por ser una ley especial debe prevalecer sobre la norma general en los aspectos en que resulten contradictorios.

2.4. Salidas no documentadas y mal documentadas

El artículo 37 de la LIG define que *“cuando una erogación carezca de documentación y no se pruebe por otros medios que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, no se admitirá su deducción en el balance impositivo y además estará sujeta al pago de la tasa del treinta y cinco por ciento que se considerará definitiva”*.

Por su parte, el artículo 38 exceptúa al contribuyente del pago del impuesto sobre las salidas no documentadas en los siguientes casos:

- ✓ Cuando la Dirección General Impositiva presuma que los pagos han sido efectuados para adquirir bienes.
- ✓ Cuando la Dirección General Impositiva presuma que los pagos, por su monto, no llegan a ser ganancias gravables en manos del beneficiario.

A su vez, el artículo 55 del Decreto Reglamentario de la ley, efectúa algunas precisiones sobre este tema, a saber:

a) Erogaciones destinadas a obtener y conservar ganancias gravadas

⁵²Yelamos Resina, Antonio. CFA Salta del 10/8/2011.

⁵³Epuyen SA. Cámara Federal A. de Paraná. 14/11/2006. Tiendas Roxana. Cámara Federal de A. de Mar del Plata. 31/5/2010. Rapen Rapen. Cámara Federal de A de Córdoba.

Se establece que las erogaciones efectuadas por el contribuyente no serán computables en su balance impositivo, cuando se carezca de los respectivos comprobantes o se presuma que no han tenido por finalidad obtener, mantener y conservar ganancias gravadas. Cuando las circunstancias del caso evidencien que tales erogaciones se han destinado al pago de servicios para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, podrá admitirse la deducción del gasto en el balance impositivo, sin perjuicio del impuesto a que hace referencia el artículo 37 de la ley, que recae sobre tales retribuciones.

b) Erogaciones no imponibles en manos del beneficiario

En los casos en que por la modalidad del negocio o actividad del sujeto del gravamen, se presuma con fundamento que las erogaciones de referencia no llegan a ser ganancias imponibles en manos del beneficiario, podrán ser descontadas en el balance fiscal y no corresponderá el pago del impuesto con carácter de pago único y definitivo.

c) Erogaciones destinadas a la compra de bienes

No corresponderá el pago del impuesto con carácter de pago único y definitivo sobre las salidas no documentadas, cuando existan indicios suficientes de que han sido destinadas a la adquisición de bienes. En tal caso, la erogación será objeto del tratamiento que dispensa la ley a los distintos tipos de bienes, según el carácter que revistan para el contribuyente (bienes de cambio, de uso, etc.).

En cuanto a su naturaleza jurídica el instituto de las salidas no documentadas fue adoptado por el legislador para asegurar la íntegra percepción de la renta fiscal cuando ante la falta de individualización de los beneficiarios, a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio, lo cual lleva a descartar que el art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias revista el carácter de una norma sancionatoria⁵⁴.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha fallado en la causa **Red Hotelera Iberoamericana SA**⁵⁵, en la que el Fisco había cuestionado la verosimilitud de las facturas contabilizadas por el contribuyente, vinculadas con una obra realizada por éste sobre su propio inmueble.

Sobre el particular, la sentencia introdujo algunos matices a la definición que sobre el instituto realizan la ley y el reglamento del gravamen, al argumentar que la figura de las salidas no documentadas debía aplicarse a los siguientes supuestos:

- ✓ Cuando no haya documento alguno referente a ella.

⁵⁴Geigy Argentina SA. CSJN del 15/10/1969.

⁵⁵Red Hotelera Iberoamericana SA. CSJN del 26/08/2003.

- ✓ En el supuesto en que sí haya documentación, pero el instrumento carezca de aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar, al tratarse de actos carentes de sinceridad, a su verdadero beneficiario.

Este criterio innovador postulado por el Máximo Tribunal nos obliga a introducir en el análisis la relación que podría tener con el instituto la realización de gastos soportados con las denominadas “facturas apócrifas”. Sobre el particular, y al margen del impacto penal de la figura, **-tema que quedará al margen del alcance del tema propuesto para su análisis en el seno de esta comisión-**, resulta importante considerar la eventual impugnación que el Fisco podría realizar sobre las mismas en el marco de un proceso de fiscalización.

Frente a la presunción esgrimida por parte del Fisco sobre la existencia de documentación apócrifa, nos preguntamos entonces, ¿quién tiene la carga de la prueba?, es decir, ¿deberá el contribuyente probar que la documentación resulta válida?, o por el contrario, ¿será el Organismo Recaudador quien deberá reunir los elementos necesarios a fin de atribuir al documento en cuestión el tilde de “apócrifo”?

El camino tendiente a encontrar la respuesta a este cuestionamiento, nos llevaría a transitar por los artículos 377 y 378 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, referidos a la carga de la prueba y a los medios de prueba en los siguientes términos:

Artículo 377: *Incumbirá la carga de la prueba a la parte que afirme la existencia de un hecho controvertido o de un precepto jurídico que el juez o el tribunal no tenga el deber de conocer. Cada una de las partes deberá probar el presupuesto de hecho de la norma o normas que invocare como fundamento de su pretensión, defensa o excepción. Si la ley extranjera invocada por alguna de las partes no hubiere sido probada, el juez podrá investigar su existencia, y aplicarla a la relación jurídica materia del litigio.*

Artículo 378: *La prueba deberá producirse por los medios previstos expresamente por la ley y por los que el juez disponga, a pedido de parte o de oficio, siempre que no afecten la moral, la libertad personal de los litigantes o de terceros, o no estén expresamente prohibidos para el caso. Los medios de prueba no previstos se diligenciarán aplicando por analogía las disposiciones de los que sean semejantes o, en su defecto, en la forma que establezca el juez.*

Recientemente, y en el marco de la causa **Interbaires SA**⁵⁶, la Corte puso en cabeza del contribuyente los medios probatorios que tuviera éste a su alcance, que le permitieran justificar la verosimilitud de la documentación cuestionada por el Fisco, confirmando entonces el ajuste fiscal en el impuesto a las ganancias, y también en salidas no documentadas, remitiéndose para ello al Dictamen de la Procuradora Fiscal de la Nación de fecha 21/02/2011.

⁵⁶Interbaires SA. CSJN del 27/09/2011

En dicho dictamen se dejó en claro que la debida identificación de los beneficiarios y la demostración de la causa de la erogación adquieren una importancia capital, en tanto:

- El Fisco había constatado que no existían balances presentados por el proveedor impugnado -Organización Gamma S.A.- ante la Inspección General de Justicia, como así tampoco registros en la base de cumplimiento de empresas de la Administración Nacional de la Seguridad Social, surgiendo que la firma no informaba nómina de personal a su cargo.
- Con relación a ese punto, la actora había manifestado que contrató los servicios de Organización Gamma S.A. para que brindara asistencia médica permanente de su personal durante las 24 horas de todos los días del año. En especial, debía encargarse de la atención en planta, el control de ausentismo y los exámenes preocupacionales.
- Frente a la impugnación que el Fisco Nacional realizó de la documentación del proveedor, basada en razones sustantivas y no en meras cuestiones formales, la actora debió haber acreditado la realidad de los servicios prestados (Fallos: 326:2987, considerando 17°).
- En este caso, y a mero título de ejemplo pudo haber probado los servicios de atención médica que alegó haber recibido su personal en la planta, o bien la realización de las entrevistas preocupacionales y sus resultados, así como exhibir las conclusiones de las tareas de control de ausentismo que afirmó que fueron efectivamente llevadas a cabo.

Para acreditar que la operatoria haya sido real, el contribuyente podrá emplear entonces todos los medios de prueba que prescriben los códigos de procedimiento aplicables (civil y comercial y penal). No obstante, deberá tenerse presente que la complejidad que suele presentarse en este tipo de situaciones es que al momento de defenderse judicialmente y/o administrativamente ya no resulta posible reunir la información y documentación necesaria, porque el proveedor no puede ser hallado, o bien porque éste no presta su colaboración.

Resulta importante considerar además que la Procuración General de la Nación, a través de la Resolución 149/2009, aprobó el protocolo de actuación para la investigación de delitos penales tributarios a través del uso de facturas apócrifas.

No obstante que el citado protocolo está referido a la labor de los fiscales en el marco de delitos penales, **-temática que, como se ha mencionado precedentemente, excede del análisis que se ha previsto para esta comisión-** el mismo contiene un detalle pormenorizado de la información que será requerida por el Organismo a los contribuyentes en el marco de una controversia administrativa y/o judicial, como consecuencia de la impugnación de los gastos que podría realizar al cuestionar la veracidad de las operaciones.

Nos parece enriquecedor citar además las conclusiones a las que arribó el Supremo Tribunal en autos **Bildown SA**⁵⁷. La causa estuvo originada en el rechazo por parte del Fisco de sendos pedidos de reintegro del Impuesto al Valor Agregado que había presentado el contribuyente, correspondientes a compras de mercaderías realizadas en el mercado interno que finalmente exportó.

El Organismo había sustentado su entendimiento ante la inexistencia del ingreso del gravamen a las arcas fiscales por parte de los proveedores. La sentencia revocó la tesis fiscal, argumentando en primer lugar que tal entendimiento equivale a constituir al contribuyente en una suerte de responsable del cumplimiento de la obligación sustantiva de otros, sin norma legal que así lo establezca, y en segundo término, lleva a que el Fisco se vea liberado de su inexcusable deber de verificar, fiscalizar y cobrar las sumas adeudadas por los contribuyentes, mediante la transferencia de esa responsabilidad hacia un tercero, como dijimos, sin ley que así lo autorice.

2.5. Quebrantos. Restricciones temporales y cuantitativas

a) Concepto de quebranto

La Ley de Impuesto a las Ganancias establece en su artículo 19 que cuando en un año se sufriera una pérdida, ésta podrá deducirse de las ganancias gravadas que se obtengan en los años inmediatos siguientes. Transcurridos cinco (5) años después de aquel en que se produjo la pérdida, no podrá hacerse deducción alguna del quebranto que aún reste, en ejercicios sucesivos.

La Corte Suprema de Justicia⁵⁸ se refirió al tema exponiendo:

“El resultado negativo en el giro económico de una persona física o ideal, registrado al cierre de un ejercicio, y que, por cierto, debe ponderarse a la luz de los anteriores y los posteriores; porque el giro económico, al margen de las conveniencias contables, no se fracciona arbitrariamente, y el resultado negativo de un lapso puede enjugarse con el positivo de otro.

Constituye en realidad, como ya se dijo, un crédito contra el Fisco, intransferible a terceros, pero transferible a los sucesores a título universal. En lógica no es su transferencia y su compensación algo que deba hacerse efectivo dentro de un mismo patrimonio y para un mismo contribuyente, con la sola excepción de la sucesión "mortis causa"; porque lo que determina la transferencia y la compensación es el criterio unitario y global con que debe apreciarse la evolución y el resultado de la gestión económica, cualquiera sea el carácter que invista el sujeto de la obligación tributaria”.

Agregó el Supremo Tribunal:

“Que el traslado y la compensación de quebrantos no ha de entenderse, pues, como una franquicia, precisamente porque la apuntada continuidad del giro económico hace

⁵⁷Bildown SA. CSJN del 27/12/2011.

⁵⁸Causa Papelera Pedotti SA. CSJN del 26/4/1971.

que sus resultados trasciendan el lapso de un ejercicio o de un año fiscal para insertarse en un proceso de mayor amplitud que comprende -tanto en el caso de las personas físicas como en el de las sociedades de capital, cuyo carácter de sujeto tributario reconoce períodos de expansión y de contracción, positivos y negativos, de éxito y de fracaso”.

b) Tratamiento fiscal de los quebrantos

Surge del artículo 19 del texto legal que para establecer el conjunto de las ganancias netas, se compensarán los resultados netos obtenidos en el año fiscal, dentro de cada una y entre las distintas categorías.

Si por aplicación de la compensación indicada precedentemente resultara quebranto en una o más categorías, la suma de los mismos se compensará con las ganancias netas de las categorías segunda, primera, tercera y cuarta, sucesivamente, tal como manda el artículo 32 del reglamento de la ley.

Si correspondiera la compensación con la cuarta categoría, ésta se efectuará en último término contra las ganancias comprendidas en los incisos a), b) y c) del artículo 79 de la ley, de acuerdo con lo establecido por el primer párrafo del artículo 47 del reglamento.

El procedimiento de imputación de los quebrantos establecido precedentemente será aplicable una vez efectuada la compensación de las deducciones generales computables correspondientes al período fiscal.

Tal como ya hemos mencionado, cuando en un año se sufriera una pérdida, ésta podrá deducirse de las ganancias gravadas que se obtengan en los cinco (5) años inmediatos siguientes. Transcurrido dicho plazo después de aquel en que se produjo la pérdida, no podrá hacerse deducción alguna del quebranto que aún reste.

Como se puede apreciar, la ley toma en consideración las ganancias que se obtengan en los años fiscales inmediatos siguientes y no a los ejercicios fiscales siguientes. Esa fue la interpretación del Tribunal Fiscal en la causa **Maleic SA**⁵⁹, al razonar que la ley se refiere a años fiscales sin hacer mención sobre la cantidad de ejercicios fiscales, es decir, cierres de estados contables, en los que esa deducción corresponde. Entendió entonces improcedente la postura del Fisco que había sostenido que los quebrantos eran trasladables hasta cinco ejercicios posteriores al que le da origen, independientemente de la existencia de ejercicios irregulares. A su turno, la Cámara Nacional de Apelaciones y la Corte Suprema de Justicia de la Nación confirmaron esa postura. Dijo el Máximo Tribunal:

“Que para determinar la limitación en el tiempo de la posibilidad de efectuar tal deducción, la norma (...) fijó un plazo de cinco años. Cabe poner de relieve que ella no estableció a tal efecto la duración de un determinado número de ejercicios fiscales por lo cual el transcurso de un número superior a cinco no es por sí solo excluyente en el

⁵⁹Maleic SA. TFN Sala C del 19/5/2004.

caso de que más de uno sea irregular ni tampoco fijó ese lapso en "años fiscales", motivo por el que resultaría igualmente incorrecto considerar que el límite temporal sólo se opera cuando transcurren íntegramente cinco períodos anuales comprendidos entre el 1 de enero y el 31 de diciembre (confr. art. 18 de la misma ley). En efecto, la norma en examen fijó, lisa y llanamente, un plazo de "cinco años" por lo cual resulta de aplicación a su respecto el art. 25 del Código Civil, según el cual los plazos "de mes o meses, de año o años, terminarán el día que los respectivos meses tengan el mismo número de días de su fecha. Así, un plazo que principie el 15 de un mes, terminará el 15 del mes correspondiente..."

Es importante remarcar que, a los efectos del artículo bajo análisis, no se considerarán pérdidas los importes que la ley autoriza a deducir por los conceptos indicados en el artículo 23, referido a las deducciones personales.

Adicionalmente, las pérdidas no computables para el impuesto a las ganancias en ningún caso podrán compensarse con beneficios alcanzados por este gravamen. Tampoco serán compensables los quebrantos impositivos con ganancias que deban tributar el impuesto con carácter definitivo.

c) Quebrantos específicos

Los quebrantos provenientes de la enajenación de acciones, cuotas o participaciones sociales, incluidas las cuotas partes de los fondos comunes de inversión, de los sujetos, sociedades y empresas a que se refiere el artículo 49 en sus incisos a), b) y c) y en su último párrafo del texto legal, sólo podrán imputarse contra las utilidades netas resultantes de la enajenación de dichos bienes. Idéntica limitación será de aplicación para las personas físicas y sucesiones indivisas, respecto de los quebrantos provenientes de la enajenación de acciones.

Los quebrantos provenientes de actividades cuyos resultados no deban considerarse de fuente argentina, sólo podrán compensarse con ganancias de esa misma condición. Sin perjuicio de lo expuesto, el artículo 116 del Decreto Reglamentario autoriza a deducir de las rentas del país los gastos realizados en el exterior si se comprueba debidamente que están destinados a obtener, mantener y conservar ganancias de fuente argentina.

Sobre el particular, la Sala D del Tribunal Fiscal sentenció en autos **Banco de Formosa SA**⁶⁰ que *"...el quebranto generado por los fondos aplicados por un banco del país a la compra de obligaciones negociables derivadas del préstamo acordado por bancos del exterior a un grupo de empresas del país, las que fueron emitidas y vendidas fuera del mismo por organismos financieros extranjeros, no es compensable con ganancias de fuente argentina para calcular el monto imponible en el impuesto a las ganancias, por tratarse de un resultado derivado de fuente extranjera..."*

Las pérdidas generadas por derechos y obligaciones emergentes de instrumentos y/o contratos derivados, a excepción de las operaciones de cobertura, sólo podrán

⁶⁰ Banco de Formosa SA. TFN Sala D del 8/10/2004.

compensarse con ganancias netas originadas por este tipo de derechos, en el año fiscal en el que se experimentaron las pérdidas o en los cinco (5) años fiscales inmediatos siguientes. Se entiende que una transacción o contrato de productos derivados se considerará como “operación de cobertura” si tiene por objeto reducir el efecto de las futuras fluctuaciones en precios o tasas de mercado, sobre los resultados de la o las actividades económicas principales.

Por otra parte, surge del artículo 33 del reglamento que los quebrantos experimentados a raíz de actividades vinculadas con la exploración y explotación de recursos naturales vivos y no vivos, desarrolladas en la plataforma continental y la Zona Económica Exclusiva de la República Argentina, incluidas las islas artificiales, instalaciones y estructuras establecidas en dicha zona, podrán compensarse con ganancias netas de fuente argentina.

d) Quebrantos y rentas de fuente extranjera

El artículo 134 del texto legal indica que para establecer la ganancia neta de fuente extranjera, se compensarán los resultados obtenidos dentro de cada una y entre las distintas categorías, considerando a tal efecto los resultados provenientes de todas las fuentes ubicadas en el extranjero y los provenientes de los establecimientos estables en el exterior.

Cuando la compensación dispuesta precedentemente diera como resultado una pérdida, ésta podrá deducirse de las ganancias netas de fuente extranjera que se obtengan en los cinco (5) años inmediatos siguientes. Transcurrido el último de esos años, el quebranto que aún reste no podrá ser objeto de compensación alguna.

Si de la referida compensación, o después de la deducción, previstas en los párrafos anteriores, surgiera una ganancia neta, se imputarán contra la misma las pérdidas de fuente argentina -en su caso, debidamente actualizadas- que resulten deducibles de acuerdo con el segundo párrafo del citado artículo 19, cuya imputación a la ganancia neta de fuente argentina del mismo año fiscal no hubiese resultado posible.

No obstante, los residentes en el país comprendidos en los incisos d), e) y f) del artículo 119⁶¹, los establecimientos estables a que se refiere el artículo 128 y las sociedades por acciones constituidas o ubicadas en países de baja o nula tributación cuyas ganancias tengan origen, principalmente, en intereses, dividendos, regalías, alquileres u otras ganancias pasivas similares, sólo podrán imputar los quebrantos de fuente extranjera provenientes de la enajenación de acciones, cuotas o participaciones sociales –incluidas las cuotas partes de los fondos comunes de inversión o entidades de otra denominación que cumplan iguales funciones–, contra las utilidades netas de

⁶¹ Se refiere a: los sujetos comprendidos en el inciso a) del artículo 69; las sociedades y empresas o explotaciones unipersonales, constituidas o ubicadas en el país, incluidas en el inciso b) y en el último párrafo del artículo 49; y a los fideicomisos regidos por la Ley 24.441 y los Fondos Comunes de Inversión comprendidos en el segundo párrafo del artículo 1º de la Ley 24.083, respectivamente.

la misma fuente que provengan de igual tipo de operaciones. En el caso de las sociedades por acciones antes citadas, los accionistas residentes no podrán computar otros quebrantos de fuente extranjera a los fines de la ley del gravamen.

Cuando la imputación prevista precedentemente no pudiera efectuarse en el mismo ejercicio en el que se experimentó el quebranto, o éste no pudiera compensarse totalmente, el importe no compensado podrá deducirse de las ganancias que se obtengan a raíz del mismo tipo de operaciones en los cinco (5) años inmediatos siguientes.

Los quebrantos de fuente argentina provenientes de la enajenación de acciones, cuotas o participaciones sociales –incluidas las cuotas partes de los fondos comunes de inversión–, no podrán imputarse contra ganancias netas de fuente extranjera provenientes de la enajenación del mismo tipo de bienes ni ser objeto de deducción en períodos futuros.

e) Actualización de los quebrantos

Los quebrantos de fuente argentina, según reza el cuarto párrafo del artículo 19 LIG, se actualizarán teniendo en cuenta la variación del índice de precios al por mayor, nivel general, publicado por el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos, operada entre el mes de cierre del ejercicio fiscal en que se originaron y el mes de cierre del ejercicio fiscal que se liquida. El mismo tratamiento recibirán los de fuente extranjera, salvo en el caso de los experimentados por los establecimientos estables.

Sin embargo, sabido es que los mecanismos de indexación se encuentran actualmente suspendidos desde el mes de marzo de 1992, resultando de aplicación para el caso, las inequidades comentadas entonces.

Por todo lo expuesto, se propone a los autores de trabajos centrar su análisis bajo las siguientes pautas:

- ✓ Criterios objetivos tendientes a la conceptualización de la necesidad de los gastos.
- ✓ Definición de los parámetros que permitan la deducción de ciertos gastos personales en la liquidación del gravamen.
- ✓ Evaluación del espíritu del legislador en cuanto a las “*restricciones expresas contenidas en la ley*”, que fueran a condicionar la deducción de los gastos.
- ✓ Medios de pago. Análisis de la colisión normativa existente entre los preceptos de las leyes 25.345 y 11.683.
- ✓ Salidas no documentadas
 - a. Evaluación del alcance del instituto: Principio de legalidad frente a la posición de la justicia.

- b. ¿Resulta aplicable el instituto al caso de las facturas consideradas apócrifas?
 - c. Propuestas sobre la pre constitución de la prueba destinada a la justificación de la verosimilitud de las operaciones respaldadas por documentación cuestionada por el Fisco.
- ✓ Quebrantos:
- a. Observaciones a la limitación temporal a la deducción de quebrantos.
 - b. Reflexiones sobre la afectación específica de determinados quebrantos.
 - c. Quebrantos e inflación. Críticas a la imposibilidad de actualización de los quebrantos.

3. EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD FRENTE A LA OPINIÓN DE LA JUSTICIA

3.1. EL CONCEPTO DE LO DEVENGADO Y LA AUTONOMÍA DEL BALANCE FISCAL

A continuación se realizará un desarrollo del tema en cuestión, a fin de que los autores de trabajos puedan considerarlo como pauta orientadora en la elaboración de sus ponencias.

3.1.1. Introducción

El principio de legalidad implica la necesidad de que el Congreso establezca en el texto legal todas las normas que definen el hecho imponible en sus diferentes aspectos (objetivo, subjetivo, cuantitativo, temporal y espacial). Las circunstancias de hecho que el legislador adopta para establecer la ubicación en el tiempo de los hechos imponibles, delimitan, como consecuencia, el alcance de la obligación tributaria en el tiempo⁶².

El aspecto temporal, entiende Villegas⁶³, es el indicador del momento en que se configura, o el legislador tiene por configurada, la descripción del comportamiento objetivo contenido en el “aspecto material” del hecho imponible. Para el impuesto a las ganancias, ejemplifica el autor, los ingresos computables son los obtenidos en el año fiscal, coincidente con el año calendario, más allá de que el hecho imponible se está generalmente realizando durante todo el período, ya que las ganancias comprendidas son habitualmente periódicas.

Es así como el artículo 18 de la ley del gravamen, define que el año fiscal comienza el 1º de enero y termina el 31 de diciembre, debiendo los contribuyentes imputar sus ganancias al año fiscal de la siguiente forma:

- a) Las ganancias obtenidas como dueño de empresas civiles, comerciales, industriales, agropecuarias o mineras o como socios de las mismas: Se imputarán al año fiscal en que termine el ejercicio anual correspondiente.

⁶²Jarach Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Editorial Abeledo Perrot. Buenos Aires, 1996.

⁶³ Villegas Héctor Belisario. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires, 2005.

- b) Las ganancias indicadas en el artículo 49 de la ley: Se consideran del año fiscal en que termine el ejercicio anual en el cual se han devengado.
- c) Cuando no se contabilicen las operaciones: En este caso el ejercicio coincidirá con el año fiscal, salvo otras disposiciones de la Dirección General Impositiva, la que queda facultada para fijar fechas de cierre del ejercicio en atención a la naturaleza de la explotación u otras situaciones especiales.

La norma afirma en forma contundentemente que se consideran ganancias del ejercicio las devengadas en el mismo, y que las disposiciones aplicables a los criterios de imputación de las mismas se deberán emplear correlativamente para la deducción de los gastos salvo disposición en contrario.

3.1.2. El criterio de lo devengado y las normas contables profesionales

Es llamativo que luego de 80 años de vida de la imposición a la renta de nuestro país, la Ley de Impuesto a las Ganancias no defina con certeza, -como tampoco lo hacía la Ley del Impuesto a los Réditos- el alcance del criterio de lo devengado, limitándose a considerar que cuando corresponda la imputación de las rentas de acuerdo con su devengamiento, la misma deberá efectuarse en función del tiempo, siempre que se trate de intereses estipulados o presuntos (excepto los producidos por los valores mobiliarios), alquileres y otros de características similares.

Como punto de partida, a fin de comenzar a recorrer el camino que nos posibilite encontrar una definición adecuada al término, resulta necesaria la remisión al Diccionario de la Real Academia Española, de donde surge que devengar significa "*adquirir derecho a alguna percepción o retribución por razón de trabajo, servicio u otro título*". De esta definición se desprende entonces que un ingreso se ha devengado, cuando han acaecido los hechos necesarios que aseguran el derecho a su percepción.

En cuanto al criterio contable de devengamiento, emanado de las normas contables profesionales⁶⁴, se ha establecido que los efectos patrimoniales de las transacciones y otros hechos deben reconocerse en los períodos en que ocurren, con independencia del momento en el cual se produjeran los ingresos y egresos de fondos relacionados. En consecuencia, a los fines de su imputación a un ejercicio comercial determinado, los ingresos y gastos se consideran devengados independientemente de su cobro o pago.

El hecho de tomar el balance comercial como base de la liquidación del impuesto, abre el interrogante sobre si el tratamiento que se le ha otorgado a las operaciones realizadas por la empresa, y que surge de sus registros contables, debiera tener simetría con los presupuestos de hecho utilizados para la citada liquidación, o si el denominado "*balance impositivo*" podría contar con cierta autonomía en lo que hace a su determinación.

⁶⁴ Resolución Técnica 17 (FACPCE) del 27/12/2000, apartado 2.2.

Sobre el particular, opinó el Tribunal Fiscal en la causa **Maríncola Jorge**⁶⁵ que desde la óptica de la normativa del impuesto a las ganancias existe una sensible diferencia entre el *balance comercial* y el *balance impositivo*, y esto es así, porque la ley ordena una serie de ajustes que deben efectuarse en el primero para conformarlo al presupuesto que el legislador ha tenido en cuenta para establecer el tributo.

Del texto de la sentencia, se desprende la cita que hacen los juzgadores al Dr. Enrique Jorge Reig⁶⁶, quien se pronunció sobre el particular de la siguiente manera:

“...Frecuentemente la ley usa la expresión balance impositivo para referirse a la determinación del balance ajustado a sus prescripciones y gravable en su expresión neta. El concepto de balance impositivo no está definido por la ley ni por el reglamento y se lo emplea refiriéndolo a uno de los estados que componen el balance comercial: el referente a los resultados y no al estado de situación patrimonial. En ambos casos, el término balance impositivo no tiene expresión formal concreta, ya que puede presentarse con diversas formas. Consiste en conformar el resultado impositivo a considerar en la liquidación del impuesto, ya sea que su determinación obedezca a la existencia de un previo balance comercial o no. Las diferencias entre el balance comercial y el impositivo, en materia de impuesto a la renta, crean indudablemente situaciones de confusión en la mente del industrial o comerciante poco familiarizado con ajustes impositivos, que no se acostumbra a pensar que pese a señalarle los estados contables, conforme a los libros comerciales, una determinada utilidad o pérdida, deba liquidar sus impuestos sobre otra muy distinta que resulta de sus balances fiscales. Es evidente que, en principio, obedeciendo ambos balances a distintas finalidades, no puede pretenderse una conciliación total de uno y otro. Mientras el balance comercial expone la situación patrimonial de la hacienda y refleja en un cuadro de resultados las modificaciones que se han producido en el patrimonio como consecuencia de los actos de gestión económica, el balance fiscal sólo se preocupa de determinar los resultados sujetos al impuesto a que se refiere: en nuestra hipótesis, el impuesto a la renta...”

Si asumimos como válido este importante aporte doctrinario, podríamos afirmar entonces que no resulta ajustada a derecho la tesis expuesta por el Tribunal Fiscal en autos **Industrias Plásticas D ´ Accord SRL**⁶⁷, donde se impugnaron determinados cargos al balance impositivo por el hecho de que los mismos no habían sido reconocidos en la contabilidad de la empresa. Al respecto, afirma la sentencia: *“...Los balances en forma comercial son los que surgen de la contabilidad llevada por la sociedad que cumplan con los requisitos esenciales impuestos por el Código de Comercio y cuyos asientos estén respaldados por la documentación probatoria correspondiente y, para las liquidaciones impositivas, debe partirse del resultado del balance comercial. No se puede optar en los balances impositivos por un método distinto del seguido en la contabilidad, no cabiendo admitir la existencia de autonomía entre los balances fiscal y*

⁶⁵ Maríncola Jorge. TFN Sala D del 14/12/2000.

⁶⁶ Reig Enrique J. (op. cit).

⁶⁷ Industrias Plásticas D ´ Accord. TFN Sala A del 17/12/1997.

comercial, por cuanto la pauta reglamentaria alude al resultado neto del ejercicio comercial...”. La sentencia fue más tarde confirmada por la Cámara de Apelaciones⁶⁸.

Años más tarde la misma Sala A parece haber cambiado su posición al respecto en la causa **Compañía Tucumana de Refrescos SA**⁶⁹, -sentencia sobre la que volveremos a referirnos más adelante-, al considerar que el tratamiento fiscal para la deducción de un gasto es independiente del tratamiento contable que se le otorgue, ya que si bien el balance comercial anual debe ser tomado como punto de partida para la determinación del balance impositivo, al primero deberá hacerse los ajustes de los criterios contables que se hayan usado y que no sean aceptados para el balance fiscal, de modo tal que se pueda determinar fehacientemente el resultado sujeto a impuesto.

Consultado el Fisco sobre el tema en cuestión⁷⁰, opinó que en los casos en que las normas impositivas difieran de las contables aplicables, prevalece el criterio tributario.

3.1.3. La doctrina como fuente invalorable del derecho tributario

La carencia legislativa en cuanto a la definición del término “devengado” ha sido suplida, durante todos estos años con el valioso aporte doctrinario emanado de las sentencias de los distintos tribunales de apelación que han mediado en las controversias entabladas entre el Fisco y los contribuyentes, como así también de los tratadistas especialistas en la materia. Como era de esperar, también el organismo recaudador se ha expedido sobre la cuestión.

En primer lugar, el ya citado Dr. Reig⁷¹, entiende que la determinación del importe exacto del ingreso o gasto, o la fijación de un término preciso para el pago, son irrelevantes siempre que se hayan producido, en el respectivo período, los hechos sustanciales inherentes a la existencia misma del derecho a percibir el ingreso, o a ser requerido el pago de un gasto. En consecuencia, afirma el autor, el concepto del devengado requiere:

- a) Que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso o del gasto.
- b) Que el derecho al ingreso o compromiso de gasto no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente al momento de cumplirse lo comprometido.

Adicionalmente, destacó que no se requiere actual exigibilidad o determinación, ni fijación de término preciso para el pago; puede ser obligación a plazo y de monto no determinado.

Una nueva arista sobre la fría definición del diccionario que comentamos en el apartado anterior, fue postulada por el Fisco en el **Dictamen 47/76 (DATJ)**⁷², cuando afirmó que “...La suposición de que este rédito o ganancia se devenga solamente cuando se adquiere un derecho a su percepción parte de una premisa a nuestro entender falsa: la de que necesariamente tiene que haber relación jurídica con un

⁶⁸ Industrias Plásticas D´ Accord. CNACAF Sala II del 6/7/2000.

⁶⁹ Compañía Tucumana de Refrescos SA. TFN Sala A del 12/12/2004.

⁷⁰ Grupo de Enlace AFIP – Consejo. Acta del 22/6/2005.

⁷¹ Reig Enrique J. (*op. cit*)

⁷² Dictamen 47/76 (DATJ) del 31/8/1976.

tercero. Ello no es totalmente cierto. Por ejemplo, el crecimiento de la hacienda en los establecimientos ganaderos o de las plantaciones forestales que de por sí no produce derecho a percibir suma alguna pero que se traduce en un mayor valor presunto de los animales o de las plantaciones que puede no llegar a concretarse en un ingreso de dinero porque el animal o la planta puede morir antes de su comercialización. Sin embargo este crecimiento constituye un enriquecimiento que debe ser considerado en el balance impositivo del año fiscal en que el mismo tiene lugar, aumentando su valor en el inventario...”.

El razonamiento del dictaminante encuentra sustento en el criterio adoptado por el legislador en lo que respecta a la valuación de mercaderías en los inventarios, previsto en el artículo 52 y siguientes del texto legal, en cuanto obliga a valuar las mismas al costo de las últimas compras. Por consiguiente, importa un reconocimiento de una ganancia por la mera revaluación de las existencias independientemente de la realización futura de las mismas.

Raimondi y Atchabahian⁷³, adhieren a esta tesis, al argumentar que *“...las ganancias no se producen únicamente por causa de una prestación hacia terceros generadora del derecho a una contraprestación, sino también, a veces, por hechos de la naturaleza, por mera tenencia de bienes, por causas económicas, u otras del contexto. Y estos hechos pueden dar lugar tanto a ganancias como a pérdidas. Por consiguiente, puede haber devengo de una ganancia o de una pérdida, y no existir aún derecho alguno a su percepción o a su cómputo...”.*

Para dichos autores, el criterio de lo devengado está basado en tres principios fundamentales:

- a) De **causalidad**, según el cual, para la imputación del beneficio, o del gasto, se requiere la existencia de una causa eficiente.
- b) De **correlación**, entre la imputación de ganancias y de gastos, a tenor del cual éstos se restarán de las ganancias que los han provocado, y no de otras.
- c) De **avaluación**, de ganancias y gastos no determinados, según el cual si al final de un ejercicio se ignora el monto exacto de un beneficio, o de un gasto, devengado, debe estimárselo adecuadamente.

Para García Vazquez⁷⁴ un gasto (o un rédito) está devengado cuando:

- a) Esté determinado en cuanto a su cantidad.
- b) No esté sujeto al cumplimiento de condición alguna; solo se debe cumplir el plazo, que ha de estar fijado de modo preciso, para el pago o la percepción, respectivamente.

La Sala A del Tribunal Fiscal abordó el tema en la causa **Laboratorios Motter SRL**⁷⁵, de cuya sentencia se desprenden las siguientes consideraciones:

⁷³ Raimondi Carlos A. y Atchabaian Adolfo. El Impuesto a las Ganancias. La Ley, 2010.

⁷⁴ García Vazquez Enrique. Normas impositivas sobre la imputación de ingresos y gastos en las empresas. Derecho Fiscal. II-172.

“...en cada período fiscal deben computarse los ingresos y gastos reales que estrictamente correspondan a cada año, conforme al concepto de lo "devengado" y con prescindencia del ejercicio en que se contabilizaron. Que el concepto de marras implica que los resultados (ingresos y gastos) deben computarse cuando la operación que los origina queda perfeccionada considerando la legislación o prácticas comerciales y la ponderación fundada de los riesgos inherentes. Así resulta que una "renta" es atribuible conforme al criterio de lo devengado cuando se hayan producido los actos, actividades o hechos sustanciales que la generan, aunque no sean exigibles al momento de su medición y en tanto se verifiquen parámetros objetivos esenciales y no meramente formales y seguridad en la concreción del ingreso. Es decir, debe tratarse de un derecho cierto no sujeto a condición que pueda tornarlo carente de virtualidad, dado que mientras la condición no se haya cumplido, no existirá derecho cierto por una suma determinada; recién cuando se cumpla la misma, habrá un rédito devengado...”

De la sentencia se desprende entonces que el criterio de lo devengado requiere desde el punto de vista jurídico que exista al menos la posibilidad fáctica y jurídica de que la erogación se efectúe, es decir, que potencialmente pueda considerársela realizable.

La Sala IV de la Cámara de Apelaciones tiene dicho en **Baret de Sa Dora**⁷⁶, que la utilidad derivada del precio obtenido en la compraventa de libros corresponde imputarla al ejercicio en que dicha operación se efectuó. En cambio, definió que las ganancias provenientes de la financiación se devengan en función del transcurso del tiempo, que es su causa generadora. Es por ello, entonces, que en el supuesto de cancelarse una deuda no vencida se abonan las cuotas faltantes, descontándose los intereses que hubieran debido pagarse de cumplirse con el plan previamente convenido. Concluye la sentencia que, en el caso bajo examen, el contribuyente no había utilizado dos métodos diferentes, sino uno sólo, el devengado, pues los intereses de la financiación, aunque se facturen y documenten al concretarse la operación de compraventa, únicamente se devengan con el transcurso del tiempo.

En el ya citado Dictamen (DATJ) 47/76, el fisco adoptó el mismo criterio al considerar que el devengamiento de los intereses producidos por préstamos, cuando ése sea el sistema de imputación utilizado por el contribuyente, se producirá por el transcurso del tiempo y que no modifica dicho principio el hecho de que tales intereses sean percibidos adelantados o vencidos.

Tiempo más tarde, consideró el tema en el **Dictamen 42/99 (DAT)**⁷⁷ al sostener que cuando los sujetos de la tercera categoría cobren servicios por adelantado, para la determinación del impuesto a las ganancias no se computarán las rentas generadas por los mismos hasta que éstos se presten, originando así el derecho a una contraprestación.

La conclusión del pronunciamiento es coherente con el **Dictamen 42/2002 (DAT)**⁷⁸ que concluyó que para considerar una renta devengada, dicho concepto no debe estar

⁷⁵ Laboratorios Motter SRL. TFN Sala A del 28/11/2000.

⁷⁶ Baret de Sa Dora. CNACAF Sala IV del 8/10/1981.

⁷⁷ Dictamen 42/99 (DAT) del 7/6/99.

⁷⁸ Dictamen 42/2002 (DAT) del 30/4/2002.

sujeto al momento del pago de la misma ni al procedimiento para su cobro, sino que solamente es necesario que se haya adquirido el derecho de alguna percepción o retribución por razón de trabajo, servicio u otro título, en tanto su perfeccionamiento no se encuentre supeditado a ninguna condición que pueda transformarla en inexistente.

Resulta interesante mencionar las conclusiones a las que arribó el Tribunal Fiscal en autos **Brochero Angela Ramona**⁷⁹ referido a la forma en que se deben imputar los intereses condonados al contribuyente al ingresar a un plan de facilidades de pago. El Organismo Recaudador entendió que los mismos debían ser imputados al período en que la empresa se acogió al plan. Sin embargo, el Tribunal sostuvo que el derecho nace con el acogimiento, pero en cuanto a su devengamiento como ganancia recuperada, se va perfeccionando con los sucesivos pagos de las cuotas comprometidas, desde que la propia moratoria admitía, en caso de caducidad, la parcialización de los beneficios de la condonación en la medida de los pagos efectivamente realizados.

Un año más tarde, la misma Sala B confirmó el ajuste efectuado por la Administración Federal de Ingresos Públicos en el impuesto a las ganancias al detectar que la sociedad comercial realizó un diferimiento del impuesto de ciertos servicios facturados, en el entendimiento de que a la fecha del cierre del ejercicio comercial los mismos no se habían prestados, ya que, no obstante a que como sujeto de la tercera categoría para la imputación de sus réditos debe seguir el criterio de lo devengado, la actora no pudo demostrar que éstos se realizaran luego de concluido el año fiscal⁸⁰.

Asimismo la Sala D falló en la causa **Vamagra SA**⁸¹ confirmando el ajuste del Fisco en la determinación del impuesto de una sociedad comercial, por entender que la misma imputó de forma incorrecta los montos obtenidos como consecuencia de un contrato de prestación de servicios de publicidad. Si bien el pago principal originado en una única factura emitida lo imputó al año fiscal por el método de lo devengado no hizo lo mismo con el impuesto a las ganancias que su co-contratante por el método del *grossing up* tomó a su cargo imputándolo en su ejercicio posterior.

La Sala A del mismo Tribunal confirmó la resolución que impugnó la deducción de gastos en concepto de honorarios profesionales en autos **Availability SA**⁸², argumentando que las facturas correspondientes habían sido emitidas con posterioridad al cierre del ejercicio en el cual eran imputados ya que, conforme al principio de lo devengado, los ingresos y gastos deben computarse cuando la operación que los origina queda perfeccionada, dado que el contribuyente no había logrado acreditar que los servicios impugnados hayan sido prestados en el período imputado. Agrega la sentencia que a efectos de que los documentos por servicios prestados adquieran "per se" entidad suficiente para que el gasto que documenten sea deducible en el impuesto a las ganancias, deben encontrar sustento en la realidad fáctica de las operaciones.

⁷⁹Brochero Ángela Ramona. TFN Sala B del 9/3/2004.

⁸⁰Compañía de Ideas SRL. TFN Sala B del 17/3/2005.

⁸¹Vamagra SA. TFN Sala D del 18/10/2004.

⁸²Availability SA. TFN Sala A del 31/8/2005.

3.1.4. Los contratos que abarcan varios períodos fiscales

De la lectura de los antecedentes de la causa **Casa Otto Hess SA**⁸³, se desprende que para el caso de contratos suscriptos en los que se estipulaban pagos de licencias por un plazo superior al del ejercicio comercial, resultaba aplicable la imputación de los gastos al balance fiscal según el tiempo de duración de los contratos, y no considerarlos devengados en su totalidad dentro del año fiscal de la firma de los mismos como lo había hecho el contribuyente.

La hipótesis opuesta esgrimió la Sala B en autos **Servicio Electrónico de Pago SA**⁸⁴, referido al caso de una sociedad anónima cuya actividad principal era la prestación de servicios de recepción, registro, procesamiento de pagos de terceros, periódicos y no periódicos, de todo tipo de obligaciones cuyo cumplimiento se ejecutaba mediante la entrega de sumas de dinero, sea ésta realizada en forma individual o asociada a través de terceros. La empresa dedujo el pago inicial realizado en el año que se suscribió el contrato, dando lugar al ajuste de la declaración jurada pertinente por parte del fisco, en el entendimiento de que sólo cabía descontar como gasto la parte proporcional a los días transcurridos entre la fecha de la firma y la de cierre del ejercicio fiscal, impugnándose el importe remanente por considerar que éste debía deducirse a lo largo del período de duración del contrato, es decir, 5 años. El juzgador resolvió revocar el ajuste fiscal, con el argumento de que la suma inicial cancelada no correspondía a un ingreso condicional ni sujeto a plazo o incidencias periódicas y, por tanto regía, respecto de él el principio del devengado en el sentido pleno del término.

En idéntico sentido se había pronunciado la misma Sala, un año atrás, en **Alto Palermo SA**⁸⁵, confirmando la resolución de la Administración Federal de Ingresos Públicos que imputó los ingresos obtenidos por la actora en concepto de derechos de admisión contemplados en los contratos de locación celebrados con sus inquilinos en el período fiscal en que se perfeccionaron tales acuerdos.

Resulta esclarecedor mencionar que los contratos de locación suscriptos entre Alto Palermo y los locatarios se encuentran dentro de los contratos denominados de "Shopping Center", los cuales se enmarcan dentro de los contratos de colaboración destinados a la relación de consumo, y que por sus características especiales no pueden ser asimilados a los típicos contratos de locación de inmuebles. El referido "derecho de admisión" supone la posibilidad de acceder a una determinada estructura comercial organizada y planificada, lo cual trae aparejados beneficios a sus integrantes, y correlativamente también determinadas obligaciones. Se trata de un derecho cierto no sujeto a condición en el sentido que en caso de rescisión anticipada del mismo, el locador resulta titular de un derecho adquirido en ocasión de la firma del acuerdo locativo, lo cual, muestra claramente la escisión existente entre el derecho de admisión y el contrato de locación.

Entendió entonces que el hecho generador del ingreso se produce al comienzo de la relación contractual, ya que en caso de extinción por cualquier causa, excepto que la

⁸³ Casa Otto Hess SA. TFN Sala A del 30/9/2003.

⁸⁴ Servicio Electrónico de Pago S.A. TFN Sala B del 18/8/2006.

⁸⁵ Alto Palermo SA. TFN Sala B del 1/2/2005.

misma sea imputable al locador, el locatario conserva la obligación de abonar el total del monto convenido por tal concepto, incluso en el supuesto de que ni siquiera haya ocupado el local.

Tiempo más tarde, la sentencia fue confirmada por la Cámara⁸⁶, bajo el argumento de que como surge de una de las cláusulas del contrato, en ningún caso el locatario tendrá derecho a reclamar suma alguna en concepto de restitución del derecho de admisión, aun cuando el contrato fuera rescindido en forma anticipada o resuelto por incumplimiento de cualquiera de las obligaciones asumidas en el presente por el locatario y/o se extinguiera por cualquier otra circunstancia y que en caso de rescisión anticipada del contrato, el locatario deberá abonar al locador, el saldo pendiente del derecho de admisión si lo hubiere, en un plazo perentorio de tiempo.

3.1.5. La imputación de los gastos e ingresos sujetos a condición

Existen ciertos gastos, sujetos a hechos futuros que pueden condicionar su deducción, como es el caso del cargo por indemnizaciones por despido rubro antigüedad. La constitución de una previsión para tales indemnizaciones se encuentra vedada a partir de la sanción de la Ley 25.063⁸⁷, ya que el inciso t) del artículo 4° de la norma derogó el inciso f) del artículo 87 de la ley del gravamen.

Evidentemente, debe interpretarse que la eliminación legal afectó solamente al sistema de previsión, por lo que el cargo por indemnizaciones por despido es perfectamente deducible en la liquidación del impuesto. Sin embargo, resulta imprescindible definir cuál es el período fiscal en el que procede la deducción del cargo, es decir, cuándo el contribuyente debe considerar el gasto “devengado”.

Sobre el particular la Sala A del Tribunal Fiscal razonó en *Ecohabitat SA*⁸⁸, que en atención al principio de anualidad que informa la economía del impuesto a las ganancias, a los efectos de cuantificar su base imponible y tratándose de rentas de la tercera categoría, en cada período fiscal deben computarse los ingresos y gastos reales que estrictamente correspondan a cada año conforme al concepto de lo devengado y con prescindencia del ejercicio en que se contabilizaron.

Agrega la sentencia que el concepto de lo devengado implica que los resultados (ingresos y gastos) deben computarse en el impuesto a las ganancias cuando la operación que los origina queda perfeccionada, teniendo en cuenta la legislación o prácticas comerciales y la ponderación fundada de los riesgos inherentes, de tal forma, los gastos se devengan cuando sin condición alguna existe una obligación de pago cierto y determinado, por lo que las meras expectativas de deudas impagas se considerarán pérdidas recién en el caso de concretarse, dado que en ese momento se genera la obligación respectiva.

Por lo expuesto consideró improcedente la deducción como gasto de los importes resultantes de calcular la deuda que se iba generando a medida que avanzaba un

⁸⁶ Alto Palermo SA. CNACAF Sala I del 23/12/2008.

⁸⁷ Ley 25.063 (B.O. 30/12/1998).

⁸⁸ Ecohabitat SA. TFN Sala A del 29/4/2004.

contrato de licitación del que fuera adjudicataria la actora, por los despidos que según afirmara se verificarían a su finalización.

Argumenta la posición en que el gasto no se encontraba devengado en ese momento al no haber sucedido el hecho generador, que es el despido, ya que en el devenir de la relación laboral pueden ocurrir un sinnúmero de eventualidades que pueden impedir o condicionar la existencia y medida del derecho a percibir la indemnización por los empleados, como son la renuncia, jubilación, finalización del trabajo por causas no imputables al empleador o cambios legislativos.

El fallo contó con el voto disidente del Dr. Ernesto Celdeiro, quien ponderó procedente la deducción en el impuesto a las ganancias de las indemnizaciones por despidos que se verificarán al finalizar el contrato de concesión del que fuera adjudicataria la actora, pues de la prueba documental quedaba acreditado el devengamiento de los gastos por no tratarse de una mera expectativa de deuda ni de una obligación sujeta a condición, ya que las citadas indemnizaciones tenían fecha cierta de realización atento que al vencer el contrato de concesión también fenecía el objeto por el que la actora se constituyó, no pudiéndose librar a la misma de la obligación del pago de aquéllas.

La posición en minoría del Dr. Celdeiro parece ajustada a derecho, en virtud de que en el caso de un contrato de concesión con fecha de vencimiento perentorio resulta razonable considerar que las indemnizaciones por despido del personal afectado se van devengando con el transcurso del tiempo. Sin embargo debemos mencionar que el voto mayoritario de la sentencia⁸⁹, guarda armonía con la posición adoptada sobre el tema por la Sala D en la causa **Maríncola Jorge**⁹⁰.

Años más tarde, esta Sala D volvió a analizar el tema en **Molinos Río de la Plata SA**⁹¹, al considerar la deducibilidad o no de la reserva para indemnización por clientela en caso de despido de viajantes de comercio.

Sobre el particular resulta relevante mencionar que la indemnización por clientela es un atributo remunerativo concedido a los viajantes de comercio por el artículo 14 de la Ley 14.546⁹² (conocida como Estatuto del Viajante de Comercio), cuya percepción por parte de los beneficiarios se encuentra condicionada al cese de su actividad, en tanto que el derecho al cobro no depende de la causal que interrumpa la relación laboral, sino simplemente, del hecho que ésta se produzca.

Dice el artículo 14 del citado cuerpo normativo:

“...En el caso de disolución del contrato individual de trabajo, una vez transcurrido un año de vigencia del mismo, todo viajante tendrá derecho a una indemnización por clientela, cuyo monto estará representado por el veinticinco por ciento de lo que le hubiere correspondido en caso de despido intempestivo e injustificado. Esta indemnización que percibirá el viajante o sus causahabientes, cualquiera sea el motivo

⁸⁹ Los vocales Ignacio Buitrago y José Bosco votaron por la mayoría.

⁹⁰ Maríncola Jorge. TFN Sala D del 14/12/2000.

⁹¹ Molinos Río de la Plata. TFN Sala D del 20/11/2003.

⁹² Ley 14.546. BO del 27/10/1958.

determinante de la disolución del contrato, no excluye las que les correspondieran de acuerdo a los artículos 154 a 160 del Código de Comercio para los casos allí previstos...”.

De lo expuesto resultaría cuestionable la posición mayoritaria de la Sala en la sentencia⁹³ cuando afirma que la previsión para hacer frente a la indemnización por clientela del viajante de comercio, configura una reserva cuya deducibilidad no contempla la Ley del Impuesto a las Ganancias hasta tanto se produzca la disolución del vínculo laboral y, por lo tanto, no puede ser aceptada.

Por su parte, el Dr. Sergio P. Brodsky, postuló que no se ajustaba a derecho el criterio del Fisco que había considerado que la indemnización por clientela del viajante de comercio no resultaba deducible (en el caso, el Organismo Recaudador concluyó que no podía hacerse reserva alguna porque a su entender ésta sólo es deducible cuando ocurre la erogación), ya que dicha indemnización se adeuda por el sólo hecho de existir la relación laboral y desde el momento que no existe incertidumbre alguna sobre su cuantía ni sobre su finalidad, toda vez que lo único impreciso es la oportunidad en que deberá pagarse, no puede tenérsela por contingente al ser uno de los compromisos que constituyen un pasivo de la empresa

Del análisis de las sentencias comentadas, corresponde determinar en qué momento quedan perfeccionados los hechos que originan la imputación del gasto cuestionado, teniendo en cuenta que se encuentran supeditadas a la producción de un hecho incierto y futuro, como es el despido de los dependientes.

Para ello, en primer término, es necesario poner de relieve que el Código Civil (CC), en su artículo 528, establece que la obligación es condicional, cuando en ella se subordinare a un acontecimiento incierto y futuro que puede o no llegar, la adquisición de un derecho, o la resolución de un derecho ya adquirido.

De esta manera, corresponde vislumbrar la clasificación que realiza el CC respecto de esas obligaciones condicionales en suspensivas o resolutorias, según se subordine al hecho condicionante la adquisición de un derecho o la resolución de un derecho ya adquirido.

Por consiguiente, en las obligaciones bajo condición suspensiva, se supedita la eficacia de la misma al acaecimiento de un hecho futuro e incierto –artículo 545 del CC–, mientras que cuando la condición es resolutoria, la producción de ese hecho determina la extinción de un derecho adquirido –artículo 553 del CC–.

Podemos concluir entonces, o al menos así lo han entendido los juzgadores, que el cargo a resultados de la indemnización, está supeditado a un hecho futuro, -el despido-, a partir del cual el gasto se considera devengado.

La tesis opuesta fue postulada por la Sala A en autos **Compañía de Radiocomunicaciones Móviles SA**⁹⁴. Del texto de la sentencia se desprende que el Fisco Nacional había impugnado como gasto impositivo el pago de las comisiones a los

⁹³ Las doctoras Sirito y Gramajo votaron por la mayoría.

⁹⁴ Compañía de Radiocomunicaciones Móviles SA. TFN Sala A del 28/12/2006.

agentes de ventas que realizaba la empresa, al considerar que las mismas eran susceptibles de ser devueltas en su totalidad conforme reflejaba la cláusula séptima del contrato que vinculaba a la actora con los agentes, por cuanto el mismo establecía el plazo de 120 días para que se verifique si debía o no proceder a dicha devolución.

El Tribunal decidió revocar el ajuste fiscal, en cuanto consideró imprescindible determinar en qué momento quedaban perfeccionadas las operaciones que originaban el gasto cuestionado. Se interpretó entonces que las mismas se encontraban supeditadas a la producción de un hecho incierto y futuro, esto es, la permanencia de los clientes abonados a la contribuyente por un período de ciento veinte días, tal como se había estipulado en la cláusula séptima del contrato. Por lo tanto, se concluyó que dicha cláusula le otorgaba al contrato los términos de una obligación bajo condición resolutoria, en tanto supeditaba la extinción del derecho ya adquirido, (el cobro total o parcial de la comisión por parte del agente), a la producción de un hecho incierto y futuro (la desconexión por parte de los abonados dentro de los ciento veinte días de su conexión). En consecuencia, se concluyó, que el nacimiento de la comisión opera en el mismo momento en que el agente vende el abono, por lo que corresponde deducir el gasto derivado del pago de las comisiones en el período fiscal en el que la venta haya tenido lugar, pues los derechos derivados de aquella habían sido adquiridos desde aquel momento.

El tema de los ingresos sujetos a condición fue contemplado por el fisco en el **Dictamen 87/98 (DAT)**⁹⁵, cuando opinó que las sumas abonadas en concepto de anticipos de honorarios por prestaciones de servicios a realizar en ejercicios fiscales futuros constituyen renta del trabajo personal, correspondiendo su imputación al período fiscal en que se perciban, con abstracción de la prestación efectiva del servicio vinculado.

El Tribunal Fiscal compartió esta tesitura del Fisco en la causa **Tinelli Marcelo Hugo**⁹⁶ posición ratificada por la Cámara en noviembre de 2005⁹⁷. La sentencia interpreta que las rentas de la cuarta categoría se imputan en el período fiscal en que se perciben, sin perjuicio de que el contribuyente tenga la obligación de prestar el servicio vinculado en el futuro. Esto queda ratificado por el hecho de que, tal como surgía del contrato, el famoso conductor televisivo no debía devolver la suma recibida ante el hipotético caso de que el servicio no fuera prestado. Podemos sin embargo mencionar que la doctrina⁹⁸ razonó que no es posible “percibir” una renta sin que se encuentre efectivamente “devengada”, posición que abre el debate sobre el tratamiento fiscal que se le debiera otorgar al mismo.

3.1.6. La Corte Suprema de Justicia define el concepto de devengado

Como era de esperar, una de las causas citadas, *Compañía Tucumana de Refrescos*, de la que dimos cuenta al referirnos a su paso por el Tribunal Fiscal de la Nación, arribó

⁹⁵ Dictamen 87/98 (DAT) del 29/5/1998.

⁹⁶ Tinelli Marcelo Hugo. TFN Sala D del 11/2/2000.

⁹⁷ Tinelli Marcelo Hugo. CNACAF Sala I del 15/11/2005.

⁹⁸ García Fernando D. *Revista Impuestos*. Buenos Aires. Año 2006 - A. Página 1371.

finalmente a los estrados de la Corte Suprema de Justicia, luego de que éste y posteriormente la Cámara Nacional de Apelaciones⁹⁹, hubieran adherido a la tesis del Fisco Nacional en el litigio iniciado por la empresa ante un proceso determinativo de oficio.

De los antecedentes de la causa, que surgen de la lectura de la sentencia emanada del tribunal administrativo, se desprende que la actora es una firma embotelladora que tiene como fin la venta de bebidas, para lo que suministra apoyo comercial a los minoristas con los que trabaja, en el convencimiento de que ello contribuirá a mantener o aumentar su participación en el mercado. Para cumplir con tal cometido, cuenta con un presupuesto anual, sobre la base de un subsidio que recibe de la firma proveedora del concentrado con el cual se fabrican las bebidas comercializadas.

Entre las citadas acciones de apoyo a dichos clientes, se destacan las llamadas "acciones de apoyo para su evolución comercial", las que se concretan a través de la firma de un convenio, que una vez suscripto y efectivizada la prestación, la proveedora del concentrado, si se trata de un caso en el cual se convino el otorgamiento de un subsidio parcial, acreditará a la embotelladora el importe correspondiente a dicho subsidio.

Entendió entonces la empresa que tanto el subsidio recibido por la proveedora del concentrado como los pagos por apoyo comercial a clientes debían incidir en forma total en el ejercicio en el cual se produjera la concreción de la operación.

En consecuencia, interpretó que los pagos mencionados debían considerarse gastos inherentes al giro del negocio, por lo que debían ser deducidos en el ejercicio de su generación, para el caso 1999, más allá de que su plazo de duración excediera el ejercicio comercial. Argumentó entonces que el tratamiento fiscal aplicable a la operación debía coincidir con el tratamiento contable, toda vez que, a efectos de la liquidación del impuesto, se debe partir del balance contable e introducir al mismo los cambios que indique la ley.

En el marco del proceso fiscalizador, el Fisco Nacional cuestionó el curso de acción adoptado por la empresa. Procedió entonces a impugnar el monto cargado al ejercicio y elaboró un listado de los contratos con plazo de duración posterior al cierre del ejercicio 1999. Además, determinó una cuota de devengamiento mensual y, en función a la cantidad de meses comprendidos en el citado ejercicio, se calculó una cuota imputable al mismo. De este modo, imputó –reliquidando el gravamen– al ejercicio 1999 la cuota correspondiente a dicho ejercicio.

En su sentencia, el juzgador consideró que el proceder del Fisco Nacional resultó correcto, y conformó el ajuste. Interpretó entonces que los contratos de apoyo de evolución comercial firmados entre la embotelladora y sus clientes tienen una duración superior al ejercicio comercial, por lo que deberá imputarse el gasto devenido del contrato en forma proporcional al servicio realmente prestado en el período a computar.

⁹⁹ Compañía Tucumana de Refrescos. CNACAF Sala IV del 14/7/2007.

La sentencia fue apelada Cámara Nacional de Apelaciones que se expidió confirmando el decisorio del Tribunal Fiscal. Así, sostuvo que aplicando el criterio de lo devengado, el pago a un tercero por un servicio a prestar en más de un período fiscal, no la habilita a deducir todo el gasto en el ejercicio que se ha realizado la operación, dado que su imputación debe atender al momento en que se generan los presupuestos a los que tal gasto atiende, esto es, en cuanto interesa a la prestación del servicio respectivo. Agrega la sentencia, que, consecuentemente, el gasto originado en los contratos suscriptos entre la embotelladora y sus clientes con duración superior al ejercicio comercial, deberá imputarse en forma proporcional al servicio realmente prestado en el período a computar, en el caso de autos, el período 1999.

Una vez interpuesto el recurso extraordinario por parte de la empresa recurrente, el 1° de febrero de 2010, la Procuradora Fiscal -doctora Laura Monti- sostuvo que la discusión sustantiva se centra en dirimir la manera en que los cuestionados gastos deben imputarse, lo cual conduce a interpretar el artículo 18 de la ley del impuesto a las ganancias. Señaló entonces que la norma -en cuanto a la parte pertinente aplicable al caso en disputa- no presenta mayores dificultades hermenéuticas en cuanto a que los gastos se imputan al ejercicio en que se devengan.

Para la Procuradora Fiscal, debe tenerse presente la inveterada doctrina de la Corte Suprema, según la cual la primera regla de interpretación consiste en respetar la voluntad del legislador y, en tal sentido, cabe estar a las palabras que ha utilizado y que esa voluntad es la letra de la ley, cuyos términos deben ser comprendidos en el sentido más obvio del entendimiento común, sin que quepa a los jueces sustituir al legislador sino aplicar la norma tal como este la concibió.

Es decir, conforme surge de las actuaciones, se trató de un gasto cuyo devengamiento se produjo en el momento en que se incurrió, y correspondía deducirlo íntegramente en el ejercicio fiscal correspondiente a dicho instante.

Señaló además, que cuando el legislador prevé excepciones a la utilización del método del devengado, lo hace de manera expresa, como se desprende del artículo 18, tercer párrafo, de la ley del gravamen –referido a intereses y alquileres–. Consideró entonces que en autos no ha sido invocado en la resolución determinativa de oficio, ni por las sentencias de grado, que se esté frente a alguna de esas excepciones a la regla del devengamiento, contenidas en el citado tercer párrafo, que obligaría a imputar los gastos de manera proporcional a la duración de los contratos.

Finalmente, la doctora Monti consideró que el precepto bajo análisis contribuye a dar coherencia al mecanismo del tributo, que obliga al contribuyente que debe adoptar el método de lo devengado a que compute con idéntico criterio tanto sus ingresos como sus gastos y deducciones que correspondan.

Con el testimonio vertido por la Procuradora Fiscal, la causa arribó posteriormente a estrados de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que se expidió sobre la cuestión el 24 de mayo de 2011.

Lejos de considerar suficientes los argumentos de la doctora Monti, el Máximo Tribunal procedió a definir el alcance del concepto de lo devengado.

Sentenció entonces que *“...devengar es un concepto general del derecho empleado usualmente para dar cuenta de la circunstancia misma del nacimiento u origen de un derecho de contenido patrimonial. Alude, en tal sentido, al fenómeno mismo de la génesis de un derecho. En dicha inteligencia, cuando el art. 18 de la Ley de Impuesto a las Ganancias emplea el citado término lo hace para que se realice la imputación de las ganancias y los gastos al ejercicio en que acaecieron los hecho jurídicos que son su causa, con independencia de otras consideraciones que no surjan de lo dispuesto por la ley...”*.

Consideró además que, en el caso de autos, *“... la erogación a cargo de la empresa actora tiene su origen en los contratos que suscribió con sus clientes, revendedores de los productos elaborados por aquella. De modo tal que, con independencia de que los clientes se hayan comprometido al cumplimiento de una obligación continuada -el uso exclusivo de la línea de bebidas gaseosas que embotella la actora- durante un lapso que abarca más de un ejercicio, lo relevante a los fines discutidos en el sub examine radica en que la empresa accionante se obligó por el indicado contrato a dar cumplimiento a la prestación pecuniaria. En consecuencia, concordemente con lo expuesto en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal toda vez que el gasto se originó en el ejercicio fiscal 1999 corresponde tenerlo por devengado en ese mismo año y deducirlo íntegramente en ese ejercicio...”*.

3.2. RENTAS PRESUNTAS

La sujeción a gravamen de las rentas presuntas originadas por la cesión de fondos o bienes a título gratuito se encuentra prevista en la LIG para el caso de:

- ✓ Valor locativo presunto por la cesión de inmuebles a título gratuito.
- ✓ Préstamos de dinero a título gratuito.
- ✓ Disposición de fondos o de bienes a favor de terceros, realizada por las sociedades de capital, siempre que no se evidencie un beneficio por tal disposición.

A continuación se realizará un desarrollo de los tres temas considerados, a fin de que los autores de trabajos puedan considerarlo como pauta orientadora en la elaboración de sus ponencias.

3.2.1. Valor locativo presunto por la cesión de inmuebles a título gratuito

El inciso g) del artículo 41 del texto legal prevé que se encuentra gravado el valor locativo o arrendamiento presunto de inmuebles cedidos gratuitamente o a un precio no determinado. La cuantificación objetiva de la renta bruta presunta deberá realizarse a partir de las previsiones del artículo 56 del reglamento, que sienta el principio por el cual considera valor locativo al alquiler o arrendamiento que obtendría el propietario si alquilase o arrendase el inmueble o parte del mismo que ocupa o que cede gratuitamente o a un precio no determinado.

La disposición reglamentaria resultará entonces aplicable también para el caso en que el propietario ocupara un inmueble de su propiedad. El supuesto está previsto en el inciso f) del citado artículo 41 en cuanto establece además la imposición sobre “el valor locativo computable por los inmuebles que sus propietarios ocupen para recreo, veraneo u otros fines semejantes”.

Igual tratamiento debe dispensarse al valor locativo asignado a los inmuebles situados en el exterior, cuyos propietarios residentes en el país destinen a vivienda permanente, y que mantengan habilitados para brindarles alojamiento en todo tiempo en forma continuada, y para la cesión gratuita o a un precio no determinado de los mismos (artículo 139, incorporado por la Ley 25.065).

El legislador ha excluido del ámbito de imposición del gravamen al valor locativo de la casa habitación (inmueble propio utilizado por el contribuyente como residencia permanente). Sin perjuicio de lo expuesto, el artículo 20 inciso o), exime del tributo el valor locativo de la casa habitación, cuando sea ocupada por sus propietarios. Esta situación, entendió la doctrina, importa eximir un concepto no gravado¹⁰⁰.

Sin embargo, John F. Due¹⁰¹ entiende que dentro de los conceptos que comprenden la renta, entendiéndose por tal el ingreso económico total ganado durante el período, se encuentra el valor de la actividad consuntiva de la persona. Dentro de éste elemento incluye el valor de uso de los bienes durables de consumo, el caso de la casa habitación poseída, y el valor de bienes y servicios de producción doméstica.

Más allá de esto, concluye el autor que el impuesto es aplicable solamente cuando se verifica una transacción entre terceros y el contribuyente, ya que sólo entonces existe un flujo de ingresos hacia el mismo. De esta forma, el valor de los consumos, que una persona goza sin realizar un intercambio, no es imponible y, por lo tanto, el valor locativo de la casa-habitación ocupada por su dueño se halla exenta.

Resulta oportuno recordar que hasta el 31/12/64, durante la vigencia del derogado Impuesto a los Réditos, estaba sujeto a gravamen el valor locativo de la casa habitación ocupada por sus propietarios. Esta circunstancia, motivó el cuestionamiento sobre si el tributo sobre la renta no implicaba una superposición con el que alcanzaba la contribución inmobiliaria. El tema llegó a estrados de la Corte Suprema de Justicia de la Nación¹⁰², en una causa en la que la actora reclamaba la repetición de la suma abonada en concepto de impuesto a los réditos por considerar que implicaba una doble imposición a la propiedad, puesto que éste se había calculado sobre la misma base que el impuesto territorial. El cimero tribunal desestimó el reclamo del contribuyente en los siguientes términos:

“...En el caso no existe una doble imposición sobre la misma materia, como sostiene la actora, ya que el impuesto territorial es a la cosa y el impuesto a los réditos

¹⁰⁰ Carlos A. Raimondi y Adolfo Atchabaian. (op cit).

¹⁰¹ Due John F. Análisis Económico de los Impuestos. Editorial “El Ateneo”. Buenos Aires, 1968.

¹⁰² Frederking, Gustavo A. y otros. CSJN del 28/08/1942.

es a los beneficios que las personas extraen del uso de las cosas, de sus actividades, pues si bien el propietario no saca dinero de su casa habitación, indirectamente obtiene un beneficio económico en eximirse de alquileres en otra casa...”.

“...No es procedente el argumento de la actora en cuanto sostiene que el art. 11 de la ley 11.682 produce una desigualdad violatoria del art. 16 de la Constitución Nacional pues todos los que ocupan - como habitación o negocio - sus propias casas están obligados al pago del impuesto a los réditos en concepto de rédito presunto, sin distinción de clases, categorías personales o profesionales...”.

El artículo 38 del reglamento aclara que la casa-habitación ocupada por el propietario es aquella destinada a su vivienda permanente. Ahora bien, ¿qué sucede con la vivienda que es utilizada circunstancial y alternativamente a la casa-habitación, por razones de comodidad y seguridad frente a exigencias de horarios en el cumplimiento de las obligaciones laborales estudiantiles? ¿Corresponde determinar el valor locativo presunto? En un reciente pronunciamiento¹⁰³, opinó el Fisco que no corresponde incluir como renta de la primera categoría el valor locativo de un inmueble utilizado circunstancialmente como casa-habitación por exigencias de obligaciones laborales o estudiantiles, salvo que se compruebe que el mismo ha sido verdaderamente afectado a una finalidad semejante a la de recreo o veraneo, o bien cedido gratuitamente o a un precio no determinado.

Sobre el tema, resulta oportuno considerar además el caso de los contribuyentes que transmitan gratuitamente la nuda propiedad de un inmueble conservando para ellos el derecho a los frutos, uso, habitación, deben declarar la ganancia que les produzca la explotación o el valor locativo, según corresponda, sin deducir monto alguno en concepto de alquileres, aun cuando se hubiese estipulado su pago.

Al respecto, traeremos a colación las conclusiones a las que arribó el Organismo Recaudador en el marco del Grupo de Enlace AFIP-Consejo.

En el Acta de la reunión del 28/05/2008 se consultó si generaba valor locativo presunto un inmueble cedido gratuitamente en usufructo. Los funcionarios fiscales respondieron que *“Si nos limitamos a la cesión gratuita de un derecho real, se encuentra similitud entre dicha figura y la establecida en el artículo 41 g), entendiéndose por tanto que correspondería aplicar valor locativo al nudo propietario”.*

Posteriormente, en la reunión del 02/07/2008, y en base a la respuesta transcrita precedentemente, se consultó que sucedería si el nudo propietario se encontrara alcanzado en el impuesto por el valor locativo, y el usufructuario declarara impuesto por el arrendamiento del inmueble, ¿se puede considerar el valor locativo como gasto, o caso contrario se produce doble imposición?

La respuesta de los funcionarios fue que el usufructuario no está abonando renta al nudo propietario, en consecuencia no hay erogación que pudiera hacer presumir la posibilidad de la deducción del valor locativo. Se recordó que el artículo 44 de la ley del

¹⁰³Resolución (SDG TLI) 22/2011 del 18/04/2011

gravamen establece que quien cede la nuda propiedad, reservándose el usufructo, debe declarar los frutos que obtenga de su explotación o en su caso el valor locativo si correspondiere, sin deducir importe alguno en concepto de alquileres o arrendamientos, aún cuando se hubiere estipulado su pago.

En relación a la determinación del valor locativo de inmuebles ocupados por sus propietarios, destinados a recreo, veraneo u otros fines semejantes, sentenció la Sala C del Tribunal Fiscal de la Nación en autos **Petrucchi Anselmo**¹⁰⁴. Destaca la sentencia que la atribución de un valor locativo presunto a los inmuebles bajo análisis sobre la información extraída de avisos clasificados aparecidos en periódicos de circulación masiva, referidos al alquiler de unidades habitacionales de la localidad de Villa Gesell, comporta un procedimiento fiscal no ajustado a derecho.

Entendió el juzgador que el procedimiento a seguir debió estar referido a la locación de los inmuebles de la recurrente, sobre la base de la verificación de circunstancias verdaderas, concernientes a éstos, tales como su real ocupación por terceros, los períodos de dicha ocupación, el ofrecimiento de los inmuebles en alquiler mediante avisos aparecidos en periódicos, o mediante su oferta por parte de empresas inmobiliarias, el consumo de servicios públicos, y otros indicios que permitieran inferir razonablemente su cesión en locación y su arrendamiento temporario.

Por otra parte, sentenció que el valor locativo presunto corresponde aplicarlo, de acuerdo con las expresas disposiciones legales, en los casos de inmuebles ocupados por sus propietarios para recreo o veraneo, o cuando los mismos hayan sido cedidos gratuitamente o a un precio no determinado y no, como había pretendido el fisco, en aquellos casos en que los inmuebles hayan sido edificados para su posterior venta.

Un caso particular, fue traído a colación en autos **Reynoso José**¹⁰⁵, bajo el siguiente supuesto: ¿Corresponde aplicar el tratamiento de valor locativo a inmuebles sobre los que se introducen mejoras? Sentenció la Cámara que no puede considerarse cesión onerosa con pago en especie representado por las mejoras, cuando el mismo contribuyente sostiene que no obtuvo beneficio de las mismas. Entendió la Alzada que no obsta a lo expuesto el hecho de que por un lado se grave la renta del presunto valor locativo de la cesión a título gratuito del inmueble y, por otro, la renta de las mejoras, dado que el artículo 59 del reglamento -al establecer el modo de determinar ganancia bruta de los propietarios de bienes raíces a que se refiere el art. 41 de la ley- dispone que deberán sumarse, entre otros, los alquileres y arrendamientos -en el inc. a)- y el valor de las mejoras introducidas en los inmuebles -inc. f).

3.2.2. Préstamos de dinero título gratuito

La sujeción a gravamen de los intereses presuntos surge del artículo 48 del texto legal. El mismo establece que cuando no se determine en forma expresa el tipo de interés, a los efectos del impuesto se presume, salvo prueba en contrario, que toda deuda, sea ésta la consecuencia de un préstamo, de venta de inmuebles, etc., devenga

¹⁰⁴ Petrucchi Anselmo. TFN Sala C del 11/7/2007.

¹⁰⁵ Reynoso José. CNACAF Sala V del 4/9/2006.

un tipo de interés no menor al fijado por el Banco de la Nación Argentina para descuentos comerciales, excepto el que corresponda a deudas con actualización legal, pactada o fijada judicialmente.

En este último caso, se considerará como interés corriente en plaza el establecido por el Banco Hipotecario S.A. para operaciones de préstamos sujetas a cláusulas de ajuste basadas en el índice de la construcción, nivel general, suministrado por el INDEC dependiente de la Secretaría de Programación Económica y Regional del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos.

Si la deuda proviene de ventas de inmuebles a plazo, la presunción rige sin admitir prueba en contrario, aún cuando se estipule expresamente que la venta se realiza sin computar intereses. Esta presunción será también de aplicación cuando los intereses pactados resulten inferiores a los parámetros establecidos precedentemente, tal lo expresa el artículo 67 del reglamento.

Sobre el particular sentenció el Tribunal Fiscal en autos **Secreto Juan Antonio**¹⁰⁶ que *"...los beneficios atribuibles a las cuotas, por deudas provenientes de ventas a plazos pagaderas en mensualidades, no deben ser incrementados con sus intereses sino que por el contrario, se presume que las cuotas se encuentran integradas con dicho interés a los efectos de someterlo al impuesto a los réditos en la segunda categoría..."*.

Tiempo más tarde consideró en **Casa Piano**¹⁰⁷ que la presunción legal sobre intereses presuntos *"...es una presunción "juris tantum" que queda desvirtuada por la contabilidad de la actora, si ésta no es impugnada por el Fisco, y por su modalidad de trabajo..."*.

Por otra parte, cuando deba entenderse que los créditos originados por estas deudas configuran la colocación o utilización económica de capitales en un país extranjero, el tipo de interés a considerar no podrá ser inferior al mayor fijado por las instituciones bancarias de dicho país para operaciones del mismo tipo, al cual, en su caso, deberán sumarse las actualizaciones o reajustes pactados, de acuerdo con el texto del artículo 145 de la ley.

Con relación a este tema, la Dirección General Impositiva dictaminó que los saldos deudores de la cuenta "Directores" de una sociedad anónima no autorizan a definir categóricamente como préstamos a tales partidas, ni a tal operatoria como cuenta corriente a interés a los efectos de la aplicación de los intereses presuntos contemplados en la norma, si no se constataren otros hechos que permitiesen razonablemente fundamentar tal supuesto o circunstancia denotando un claro propósito de evasión, tal como surge del **Dictamen 45/84 (DAT)**¹⁰⁸.

Por otra parte, y en relación a los préstamos entre familiares, la Sala I de la Cámara

¹⁰⁶ Secreto Juan Antonio. TFN Sala C del 5/7/1968.

¹⁰⁷ Casa Piano. TFN Sala C del 27/10/1972.

¹⁰⁸ Dictamen 45/84 (DATJ) del 5/10/1984.

de Apelaciones falló en autos *Díaz de Elíades María*¹⁰⁹, que la presunción admite prueba en contrario cuando las partes hayan estipulado en forma expresa que el préstamo en cuestión no devengará intereses.

3.2.3. Disposición de fondos o de bienes a favor de terceros, realizada por las sociedades de capital, siempre que no se evidencie un beneficio por tal disposición.

a) Introducción

El artículo 73 de la Ley de Impuesto a las Ganancias establece que toda disposición de fondos o bienes efectuados a favor de terceros por parte de los sujetos comprendidos en el inciso a) del artículo 49 de la misma (*sociedades de capital enumeradas en el artículo 69*), y que no responda a operaciones realizadas en interés de la empresa, hará presumir, sin admitir prueba en contrario, la existencia de una renta gravada por tales operaciones.

Se presume que dicha renta gravada es equivalente a un interés con capitalización anual no menor al fijado por el Banco de la Nación Argentina para descuentos comerciales o una actualización igual a la variación del índice de precios al por mayor nivel general, con más el interés del ocho por ciento (8 %) anual, el importe que resulte mayor.

La incorporación del citado precepto legal tuvo lugar en el marco de la reforma introducida por la Ley 23.260¹¹⁰. La misma adoptó una modalidad de imposición sobre las rentas de las sociedades de capital y sus accionistas que se aplica en dos etapas: en primer lugar, en cabeza de la sociedad por las ganancias obtenidas y luego, sobre el accionista por las ganancias distribuidas. De tal modo, la ley se adscribió al principio del ente separado, por el cual la sociedad reviste la condición de sujeto pasivo por las utilidades que obtiene, en tanto que los accionistas lo son por las que distribuye el ente societario.

En esta inteligencia, y como lo expone el mensaje que acompañó el proyecto de ley, el artículo 73 tiene como único propósito evitar que los accionistas se beneficien con otras disposiciones de fondos que no sean dividendos, con el objeto de lograr evitar la imposición sobre estos conceptos.

La imputación de intereses y actualización previstos también procederá cuando la disposición de fondos o bienes devengue una renta inferior en más del veinte por ciento (20%) a la que debe considerarse de acuerdo con lo definido precedentemente. En este caso, se considerará que el interés y actualización presuntos imputables resultan iguales a la diferencia que se registre entre ambas.

b) Sujetos excluidos del régimen

¹⁰⁹ Díaz de Elíades María. CNACAF Sala I del 28/4/1981.

¹¹⁰ Ley 23.260. BO del 11/10/1985.

Las pautas enunciadas precedentemente no se aplicarán a las entregas que efectúen a sus socios las sociedades comprendidas en el apartado 2º del inciso a) del artículo 69, y tampoco serán de aplicación cuando proceda el tratamiento previsto en los párrafos tercero y cuarto del artículo 14 del texto legal.

Por lo expuesto, el régimen bajo análisis no resulta aplicable para:

- ✓ Las entregas que efectúen a sus socios las sociedades de responsabilidad limitada, las sociedades en comandita simple y la parte correspondiente a los socios comanditados de las sociedades en comandita por acciones, en todos los casos cuando estén constituidas en el país. Respecto de la exclusión del régimen de los socios comanditados de las sociedades en comandita por acciones, ésta quedó reflejada en autos caratulados **Augusto H. Spinazzolla SCA**¹¹¹.
- ✓ Las transacciones entre un establecimiento estable, al que alude el inciso b) del artículo 69, o una sociedad o fideicomiso comprendidos en los incisos a), b) y en el agregado a continuación del inciso d) del artículo 49 de la ley, respectivamente, con personas o entidades vinculadas constituidas, domiciliadas o ubicadas en el exterior, cuando sus prestaciones y condiciones se ajusten a las prácticas normales del mercado entre entes independientes.
- ✓ Entidades financieras que operen en el país, por las cantidades pagadas o acreditadas a su casa matriz, cofilial o cosucursal u otras entidades o sociedades vinculadas constituidas, domiciliadas o ubicadas en el exterior.

c) Operaciones realizadas en interés de la empresa. Conceptualización

El artículo 103 del Decreto Reglamentario afirma que a los efectos de la aplicación de la presunción establecida en el artículo 73 de la ley, se entenderá que se configura la disposición de fondos o bienes, cuando aquéllos sean entregados en calidad de préstamo, sin que ello constituya una consecuencia de operaciones propias del giro de la empresa o deban considerarse generadoras de beneficios gravados.

A continuación, considera que constituyen una consecuencia de operaciones propias del giro de la empresa, y por lo tanto excluidas de la presunción, las sumas anticipadas a directores, síndicos y miembros de consejos de vigilancia en concepto de honorarios, en la medida en que no excedan los importes fijados por la asamblea correspondiente al ejercicio por el cual se adelantaron y siempre que tales adelantos se encuentren individualizados y registrados contablemente.

En relación a este tema, resulta oportuno citar la causa **Fenoglio SACI**¹¹², en la que el Tribunal Fiscal afirmó:

¹¹¹ Augusto H. Spinazzolla SCA. TFN Sala D del 23/6/2003.

¹¹² Fenoglio SACI. TFN Sala A del 13/1/2001.

“...Deben considerarse operaciones propias del giro de la empresa las sumas anticipadas a directores, síndicos y miembros de consejos de vigilancia, en concepto de honorarios, mas siempre en la medida que no excedan los importes fijados por la asamblea correspondiente al ejercicio por el cual se adelantaron, que tales adelantos se encuentren individualizados y registrados contablemente y que la devolución se produzca con anterioridad al vencimiento fijado para la presentación de la declaración jurada correspondiente al período fiscal en que se produjo la percepción de los bienes o fondos...”.

Por otra parte en autos **Punte SACIF**¹¹³ se determinó la existencia de intereses presuntos gravados por el impuesto a las ganancias sobre el saldo de las cuentas particulares de los directores que a su vez eran accionistas de la recurrente, ya que se razonó que el hecho de que las disposiciones de fondos excedan el límite de las remuneraciones aprobadas por la asamblea, implicaba que no fueron efectuadas en interés de la empresa.

La disposición reglamentaria parecería limitar la inaplicabilidad del instituto tan sólo a las sumas anticipadas a los directores, síndicos y miembros de consejos de vigilancia, siempre y cuando hayan sido convalidadas por la asamblea de accionistas. Sin embargo, la Sala B del citado tribunal fue categórica en la causa **Bio Sidus SA**¹¹⁴, al razonar acertadamente que la disposición de fondos no resulta aplicable cuando se reúnan estas tres condiciones:

- a) La disposición de fondos o bienes sea a favor de quien no es tercero para la ley de la materia.
- b) Sea un acto de gestión empresaria.
- c) La erogación sea en interés de la empresa.

La posición parece estar en sintonía con la sostenida por el Fisco en el **Dictamen 100/2000 (DAL)**¹¹⁵ por cuanto se tuvo en cuenta a efectos de aplicar la mentada disposición de fondos, la relación comercial existente entre las empresas en cuestión a partir de un contrato de licencia que ligaba a ambas partes. En consecuencia, de verificarse una correlación entre los importes puestos a disposición por la licenciataria respecto de las adquisiciones efectuadas a la licenciante, no resultaría procedente la aplicación al caso de la normativa analizada.

Según lo visto anteriormente, la disposición de fondos o bienes se configura cuando éstos sean entregados en calidad de préstamo sin constituir una consecuencia de operaciones propias del giro de la empresa o generadores de beneficios gravados, tal como ha quedado evidenciado en autos **Llenas y Cía. SA**¹¹⁶. Ahora bien, ¿cuándo puede considerarse que la disposición de fondos es generadora de beneficios gravados?. Para dar respuesta a este interrogante, nos remitimos a la causa **Kasdorf**

¹¹³ Punte SACIF. TFN Sala B del 29/3/2005.

¹¹⁴ Bio Sidus SA. TFN Sala B del 19/10/2004.

¹¹⁵ Dictamen 100/2000 (DAL) del 9/11/2000.

¹¹⁶ Llenas y Cía. SA. TFN Sala A del 24/4/2003.

SA¹¹⁷, donde se falló revocando la resolución de la Dirección que consideró como una disposición de fondos a favor de terceros, a los préstamos otorgados por la actora a una sociedad de la cual era cliente, a efectos de dotarla de la tecnología suficiente para incrementar la calidad de los productos que desarrollaba por su cuenta y orden. Justificó el razonamiento en que de la prueba documental acompañada no sólo se desprendería la razonabilidad de los intereses pactados, sino que los préstamos afectados respondían al giro comercial y habían sido realizados en interés de la apelante.

Muy interesante es la conclusión a la que arribó la Sala B en autos **Kepner SA**¹¹⁸ referida a las sumas adelantadas por la empresa a directores y accionistas. De la sentencia se desprende que al constatar el Fisco la existencia de saldos acreedores en la cuenta particular de su accionista mayoritario, determinó la existencia de intereses presuntos gravados. Postuló entonces el tribunal que el exceso detectado tenía su origen en la distribución de dividendos por resultados ya consolidados de ejercicios anteriores concluidos y por tal motivo ajenos a la presunción legal.

Al respecto, señala la sentencia que resulta preciso puntualizar una sutil pero fundamental diferencia: el requisito formal impuesto por la normativa en cuestión, encuentra como causa justificante el hecho de que en el supuesto se trata de verdaderos anticipos que luego deberán ser validados por las decisiones de la asamblea y que los resultados económicos deban provenir de un ejercicio aún no cerrado para poder ser considerados en interés de la empresa. Es una forma que el reglamentador ha considerado adecuada para separar cuáles de todas las sumas que se han venido adelantando durante el desarrollo de un determinado ejercicio resultan finalmente pagadas en interés de la empresa y cuáles no, resultando entonces generadoras de los intereses presuntos.

Concluyó el juzgador que la formalidad reglamentaria adquiere visos descalificables de exceso ritual manifiesto cuando no se trata ya de sumas anticipadas, sino que pertenecen, en realidad, al sujeto tomador en su carácter de accionista mayoritario por resultados anteriores acumulados y no distribuidos. En el caso, la apelante adujo que el exceso detectado por el organismo se trataba de la distribución de dividendos por resultados ya consolidados de ejercicios anteriores concluidos y finiquitados, en cabeza del tenedor del 93% del paquete accionario, lo que hacía inaplicable la presunción del artículo 73 del texto legal.

d) Operaciones no realizadas en interés de la empresa

La ley establece una presunción, que no admite prueba en contrario, acerca de la existencia de una ganancia gravada cuando las sociedades de capital dispongan de fondos o bienes a favor de terceros, siempre que no respondan a operaciones realizadas en interés de la empresa. El Tribunal Fiscal consideró en autos **Papelera Río Colorado SA**¹¹⁹ que toda disposición de fondos que realice una sociedad de capital que

¹¹⁷ Kasdorf SA. TFN Sala C del 27/9/2005.

¹¹⁸ Kepner SA. TFN Sala B del 16/12/2005.

¹¹⁹ Papelera Río Colorado SA. TFN Sala A del 10/8/1998.

no pueda encuadrarse como operación realizada en su interés, queda sujeta a imposición.

Sobre este particular se manifestó también la Sala A en **Lemiro Pablo Pietroboni SA**¹²⁰ al considerar inviable la postura por la cual el contribuyente intentó demostrar que la no cancelación de las cuentas particulares de los accionistas tuvo en mira el interés de la empresa. El argumento vertido fue que no se distribuyeron dividendos dado que la firma se había presentado a una licitación pública y para ello resultó favorecida por la tenencia de un activo más abultado. En este orden de ideas, había interpretado el contribuyente que el hecho de no cancelar las cuentas particulares tuvo como justificación al interés de la empresa, dado que la favoreció en el accionar de su actividad principal, criterio no aceptado por el Tribunal.

En armonía con esta tesitura, había fallado la misma Sala en **Merlino Automotores SA**¹²¹, al otorgar el tratamiento previsto en el artículo 73 del texto legal a la extracción de fondos por parte del presidente de una empresa con el objeto de integrar otra sociedad que realizaría la financiación de las ventas de aquella, en tanto no quedó acreditado que los ingresos de fondos de esta última hayan tenido como único objetivo dinamizar las citadas ventas, ya que gran parte de las operaciones se habían efectuado en efectivo.

La Sala B también tuvo oportunidad de expedirse sobre este tema en autos **Supercanal Internacional SA**¹²², considerando disposición de fondos a los contratos de mutuos celebrados entre la recurrente y empresas del grupo económico, toda vez que no se acreditó que se tratara de operaciones realizadas en interés de la empresa, puesto que no resultaban ser préstamos realizados en razón de su giro comercial.

A su turno la Sala D sentenció en **Rondo Difusión SA**¹²³ que resultaba procedente la resolución de la AFIP en cuanto determinó la existencia de intereses presuntos sobre los préstamos que la sociedad recurrente había efectuado a sus accionistas, ya que por más de que los ingresos obtenidos por tales operaciones resultaran superiores a los derivados de la explotación de la actividad que le era propia, no se pudo sostener que dichas disposiciones de fondos fueran realizadas en interés de la empresa. Por otra parte resultó relevante que dentro del objeto social de la recurrente no estaba contemplada actividad financiera o crediticia de ningún tipo, y que además, la propia empresa había declarado y sometido a gravamen los intereses percibidos por tales préstamos a la tasa del 8% anual, de tal manera que las diferencias establecidas por el Fisco por aplicación de la presunción legal se ajustaban a derecho.

e) Período durante el cual se calcula la disposición de los fondos

La imputación de intereses y actualizaciones presuntos cesará cuando opere la devolución de los fondos o bienes, oportunidad en la que se considerará que ese

¹²⁰ Lemiro Pablo Pietroboni. TFN Sala A del 11/9/2003

¹²¹ Merlino Automotores. TFN Sala A del 28/6/2002.

¹²² Supercanal Internacional SA. TFN Sala B del 20/9/2004.

¹²³ Rondo Difusión SA. TNF Sala D del 24/5/2005.

hecho implica, en el momento en que se produzca, la cancelación del crédito respectivo con más los intereses devengados, capitalizados o no, generados por la disposición de fondos o bienes respectiva.

Es importante mencionar que si en el mismo ejercicio en el que opera la devolución o en el inmediato siguiente, se registraran nuevos actos de disposición de fondos o bienes en favor del mismo tercero, se entenderá que la devolución no tuvo lugar en la medida dada por el monto de esas nuevas disposiciones y que los intereses y actualizaciones que proporcionalmente correspondan a dicho monto no han sido objeto de la cancelación antes aludida.

En referencia al momento a partir del cual corresponde aplicar la presunción, la Sala D definió en **Muscariello Hnos. SA**¹²⁴ que ante la ausencia de normas concretas, resulta razonable aplicarla a partir del momento en que los importes superan el monto fijado por la asamblea, dado que es recién entonces cuando se produce la no utilización de los fondos o bienes “en interés de la sociedad” y por todo el tiempo que ella se mantenga. Podemos agregar además que, cuando existan devoluciones parciales, las mismas deberán computarse compensando los saldos.

En un pronunciamiento posterior, **Servando Pedrido SAIC**¹²⁵, la misma sala ratificó el cálculo de los intereses presuntos realizado por el Fisco hasta la fecha de cierre del ejercicio, cuando este último bien podría haberlo hecho a la fecha de la asamblea que aprobó la distribución de los honorarios, lo que hubiese significado un mayor impuesto determinado para el contribuyente. La sentencia fue confirmada por la Cámara de Apelaciones en octubre de 2005¹²⁶.

f) Donaciones y otros actos similares

En el supuesto de que la disposición de fondos o bienes que hemos analizado suponga una liberalidad de las contempladas en el artículo 88, inciso i), de la ley, los importes respectivos no serán deducibles por parte de la sociedad que la efectuó y no dará lugar al cómputo de intereses y actualizaciones presuntos.

g) Disposición de bienes

El cuarto párrafo del artículo 103 del reglamento afirma que los bienes objeto de las disposiciones contempladas en el instituto bajo análisis se valuarán por su valor de plaza a la fecha de la respectiva disposición.

Sobre este tema podemos citar la causa **Colima SA**¹²⁷, en la que el Tribunal Fiscal avaló la posición del Fisco por la que había considerado que la cesión de un inmueble realizada como consecuencia de un contrato de comodato debía encuadrarse como

¹²⁴ Muscariello Hnos. SA. TNF Sala D del 22/2/2000.

¹²⁵ Servando Pedrido SAIC. TFN Sala D del 28/12/2000.

¹²⁶ Servando Pedrido SAIC. CNACAF Sala III del 11/10/2005.

¹²⁷ Colima SA. TFN Sala C del 26/11/2004.

una "disposición de un bien a favor de terceros", a la cual le era aplicable el artículo 73 del texto legal.

El contribuyente había postulado en su defensa que se le debía aplicar el artículo 41, inciso g) de la ley, el cual dispone que se debe considerar ganancia gravada para los inmuebles cedidos gratuitamente su valor locativo presunto.

Sin embargo, el Tribunal fue categórico al fallar que el citado artículo se refiere a las rentas de la primera categoría y que en su carácter de sociedad anónima le corresponde al contribuyente tributar todas las rentas obtenidas de acuerdo a la tercera categoría, resultando aplicable el criterio fiscal.

Es evidente que la citada presunción resultó aplicable en la medida en que no surge de los hechos un beneficio implícito para la empresa como consecuencia de la cesión del inmueble en comodato.

Tuvo oportunidad de opinar el Fisco sobre el tema en el **Dictamen 4/2005(D.A.L.I.R.S.S.)**¹²⁸, afirmando que en el caso de las citadas cesiones de inmuebles en comodato no corresponde aplicar la presunción legal cuando se vislumbra un beneficio implícito en cabeza del cedente.

h) Naturaleza Jurídica del instituto

Al tratar de desgranar la naturaleza jurídica del instituto podemos inclinarnos por dos alternativas bien diferenciadas.

En primer lugar, podríamos argumentar que el fundamento de la norma es el de establecer una sanción al contribuyente que ha dispuesto fondos o bienes a favor de terceros sin un beneficio concreto para su operatoria comercial. En este orden de ideas, la ganancia presunta se integra entonces de un elemento resarcitorio o compensatorio del daño y otro punitivo.

La segunda alternativa, adoptada en la causa **Agropecuaria Dipe SA**¹²⁹ y que compartimos, nos lleva a concluir que estamos en presencia de uno de los mecanismos que adopta la ley del gravamen para evitar que con la figura de la disposición de fondos se generen rentas gravadas que queden fuera del alcance del tributo.

Como podemos observar, esta segunda opción constituye una forma de determinación del gravamen sobre base ficticia. Si bien la ley utiliza el vocablo "presunción" para referirse a la existencia de una ganancia gravada por el impuesto, vemos que en realidad la técnica legislativa utilizada para la configuración del hecho imponible responde al tipo de una ficción. Citando a Pérez de Ayala¹³⁰, encontramos que una ficción constituye una valoración jurídica contenida en un precepto legal, en

¹²⁸ Dictamen 4/2005 (D.A.L.I.R.S.S.)del 20/10/2005.

¹²⁹ Agropecuaria Dipe SA. TFN Sala A del 11/3/2004.

¹³⁰ Pérez de Ayala, J.L., "Las ficciones en el derecho tributario" en Memorias de la Asociación Española de Derecho Financiero, Madrid, 1968.

virtud de la cual se atribuye a determinados supuestos de hecho efectos jurídicos que violentan e ignoran su naturaleza real: la ficción no falsea ni oculta la verdad real, lo que hace es crear una verdad jurídica distinta a la real.

Sobre el particular, Fernando García¹³¹ analiza la desnaturalización del cálculo del impuesto por la aplicación del instituto bajo análisis, indicando las siguientes consecuencias:

- a) Asimetría al gravar una renta presunta por parte del dador sin que sea deducible por parte del tomador.
- b) Inequidad, dado que su aplicación cae exclusivamente sobre las sociedades de capital, y no sobre las sociedades de personas.
- c) Superposición de presunciones. La primera es el reconocimiento de una renta ficticia, siendo la segunda aplicada sobre ésta al suponer que la renta a reconocerse debe ser la más alta entre las propuestas por la ley.

i) Disposición de fondos en el exterior

El tratamiento de las disposiciones de fondos realizadas en el exterior fue incorporado al artículo 155 del texto legal por la Ley 25.063. Se establece que cuando las sociedades de capital, enumeradas en el inciso a) del artículo 69, dispongan en favor de terceros fondos afectados a la generación de ganancias de fuente extranjera, o provenientes de las mismas o de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el exterior, sin que tales disposiciones respondan a operaciones realizadas en interés de la empresa, se presumirá, sin admitir prueba en contrario, una ganancia de fuente extranjera gravada. El cuántum de la misma será equivalente a un interés con capitalización anual no inferior al mayor fijado para créditos comerciales por las instituciones del país en el que se encontraban los fondos o en el que los bienes estaban situados, colocados o utilizados económicamente.

Igual presunción regirá respecto de las disposiciones en favor de terceros que, no respondiendo a operaciones efectuadas en su interés, efectúen los establecimientos estables en el exterior de residentes en el país, definidos en el artículo 128, de fondos o bienes que formen parte de su activo. En estos casos, el interés considerado como referencia para establecer la ganancia presunta será el indicado en el párrafo precedente por las instituciones bancarias de los países en los que se encuentren instalados.

Las disposiciones de este artículo no se aplicarán a las entregas que efectúen a sus socios las sociedades comprendidas en el apartado 2 del inciso a) del artículo 69, ni a las que los referidos establecimientos estables realicen a sus titulares residentes en el país, como así tampoco a las disposiciones a cuyo respecto sea de aplicación el artículo 130 de la ley, referido a sociedades controladas constituidas en el exterior.

¹³¹ García, Fernando. "Las presunciones en el derecho tributario: límites dentro de los cuales debieran ser utilizadas" en Periódico Económico Tributario. Buenos Aires, Editorial La Ley, 14 de Julio de 2006.

j) Disposición de fondos en empresas de un mismo conjunto económico

Resulta muy común que dentro del marco de un conjunto económico las empresas integrantes del mismo efectúen préstamos a efectos de financiar su operatoria comercial. Sobre el particular consideró el Fisco en el **Dictamen 29/98 (DAT)**¹³² el caso de una empresa controlante que derivaba fondos propios para hacer frente a gastos ocasionados por sus controladas, generando saldos pendientes de cancelación que en principio eran abonados y sobre los cuales se reconocía un interés mínimo.

Dictaminó entonces que la situación descripta encuadra dentro de las características de una disposición de fondos a favor de terceros, toda vez que la misma no responde a operaciones efectuadas en interés de la empresa, hecho éste, que puede evidenciarse porque la aludida erogación no genera a cambio contraprestación alguna por parte de esos terceros.

En armonía con la posición fiscal falló la Sala A del Tribunal Fiscal en la ya citada causa **Akapol SA**, en la que la empresa había efectuado préstamos de dinero a otras dos (Ardal SA y Tridal SA), integrantes del mismo grupo económico.

En este caso, la Sala A del Tribunal concluyó:

“...En autos no existe discusión respecto que éstas fueran empresas controladas por la firma Akapol SA; por el contrario esta circunstancia surge del propio informe de inspección. No obstante ello, asiste razón al Fisco Nacional en cuanto afirma que tales empresas son "terceros" en relación a la aquí recurrente. En efecto, más allá de las relaciones existentes entre ellas, cada sociedad de capital tiene su personalidad propia, cada una es un sujeto de derecho perfectamente individualizado y esencialmente distinto de los restantes y es sujeto directo del impuesto como persona de existencia ideal de conformidad con el artículo 1 de la ley del tributo.

En el caso de autos, las razones alegadas por la recurrente como de interés económico y societario lejos de probar que tales operaciones deban considerarse realizadas en su interés, llevan a la convicción de que respondieron a intereses de las empresas receptoras de los fondos. En efecto, la propia recurrente afirma que los aportes financieros estuvieron destinados a financiar la instalación de la planta industrial de Ardal SA y a su reconstrucción por la inundación sufrida en 1998; a financiar íntegramente el proyecto de urbanización encarado por la firma Tridal SA y a paliar las necesidades financieras y económicas de las mismas...”.

La sentencia del tribunal fue apelada por el contribuyente siendo revocada por la Sala V de la Cámara de Apelaciones¹³³. Consideró la alzada improcedente el ajuste efectuado por la Dirección General Impositiva al entender que los préstamos realizados por la actora a favor de empresas vinculadas que conforman un mismo grupo económico no pueden ser tratados como una disposición de fondos o bienes a

¹³² Dictamen 29/98 (DAT) del 29/5/1998.

¹³³ Akapol SA. CNACAF Sala V del 9/3/2005.

favor de terceros en los términos del artículo 73 del texto legal, pues aun cuando las empresas receptoras de los fondos tengan personería jurídica propia y sean cada una de ellas sujetos directos del impuesto, la relación existente entre ellas, al detentar la recurrente la mayoría de la tenencia accionaria de ellas y el control de las mismas, impide considerarlas como terceros.

La posición adoptada por la Cámara guarda armonía con la sustentada por la Sala C del Tribunal Fiscal de la Nación en **KKHA TU SA**¹³⁴ y por la Sala B en la comentada causa **Bio Sidus SA** y en las causas **El Coloquio SRL**¹³⁵, **Dragados y Obras Portuarias SA**¹³⁶, **Petroquímica Río Tercero SA**¹³⁷, **Janssen Cilag Farmacéutica SRL**¹³⁸ y en **Empresa de Combustibles Zona Común SA**¹³⁹.

Consideramos interesante citar que en la sentencia aludida en última instancia la Sala B dijo: “...En el sentido expuesto, no son terceros para la ley en examen las empresas que integran un conjunto económico, hipótesis que se configura para hechos como los de autos, cuando un mismo grupo de personas posee el 80% o más de la participación de las empresas respecto de las que se discuten esos hechos, siendo innecesario el cumplimiento de los restantes requisitos para las reorganizaciones libres de impuestos atento que no se trata de una figura con esa finalidad (v.g. fusión, escisión) sino de una específica operación financiera dentro del conjunto y en interés del mismo...”.

A su turno la Sala D falló en **Fiat Concord SA**¹⁴⁰ citando la teoría del órgano o del conjunto o grupo económico vinculado a los intereses presuntos.

Opinó en esa oportunidad, que para aplicar la presunción del artículo 73 del texto legal referida a la disposición de fondos, éstos deben responder a operaciones no realizadas en interés de la empresa por lo que se debe determinar fehacientemente si las salidas de dinero “han tenido un propósito ajeno al interés del grupo económico”.

En tal sentido, para que se fundamente la ficción legal de los intereses presuntos, dijo el Tribunal, “es condición ineludible que la disposición de fondos se haya efectuado a favor de un tercero”, situación no cumplida en la causa analizada ya que de ella se desprendía la vinculación entre las sociedades toda vez que la controlante poseía más del 99% de las acciones de la sociedad controlada.

Es así como el juzgador recurre para la interpretación de los hechos al principio de la realidad económica, que emana de la Ley de Procedimiento Fiscal¹⁴¹, de donde surge

¹³⁴ KKHA TU SA. TFN Sala C del 29/6/2004. La Sala C postuló la hipótesis contraria en **Tensioactivos del Litoral SA** del 27/9/2005. Resulta ilustrativo sin embargo mencionar que el vocal preopinante de la sentencia fue el Dr. Ernesto Celdeiro, integrante de la Sala A, pero en el caso subrogante de la 9ª Nominación, quien evidentemente sostuvo entonces la posición de su Sala de origen.

¹³⁵ El Coloquio SRL. TFN Sala B del 2/9/1988.

¹³⁶ Dragados y Obras Portuarias SA. TFN Sala B del 23/11/2004.

¹³⁷ Petroquímica Río Tercero SA. TFN Sala B del 30/8/2005.

¹³⁸ Janssen Cilag Farmacéutica SRL. TFN Sala B del 29/7/2005.

¹³⁹ Empresa de Combustibles Zona Común SA. TFN Sala B del 23/5/2005.

¹⁴⁰ Fiat Concord SA. TFN Sala D del 16/10/2002.

que resulta válida la estrategia económica de operar como sociedades separadas, lo que de ningún modo supone estar ante “terceros”.

Por lo analizado, concluyó que las empresas estaban vinculadas entre sí y que, como consecuencia de ello, *“constituían en realidad prácticamente una sola empresa entendida como realidad económica”* razón por la que a la sociedad controlante no se la podía considerar “un tercero” en los términos del artículo 73 de la ley del gravamen.

Señaló además el citado Tribunal que: *“... Si bien ambas sociedades tienen personalidad jurídica y tributaria propia, integran un conjunto económico, de tal manera que los intereses presuntos que pretenden gravarse en cabeza de ellas, constituirían un gasto deducible para la controlante, sin que se perfeccione evasión alguna, sino la neutralidad del impuesto...”*.

La causa Fiat Concord SA fue apelada por el Fisco siendo revocada la sentencia por la Cámara Nacional de Apelaciones en marzo de 2006¹⁴². Opinó la alzada que correspondía confirmar la resolución por la cual la Administración Federal de Ingresos Públicos determinó la existencia de intereses presuntos respecto de un préstamo efectuado entre empresas vinculadas por cuanto, la realización de dichas operaciones sin la percepción de un interés equivalente al de mercado, no pudo redundar en un beneficio patrimonial para la sociedad que suministró los fondos, así como tampoco podía considerarse una consecuencia de su propio giro empresario, sobre todo teniendo en cuenta los quebrantos millonarios que poseía la empresa al momento de prestar dinero.

Agrega la sentencia que *“...resulta procedente la presunción de intereses pues, el hecho de que las empresas se encuentren vinculadas entre sí, no resulta suficiente para demostrar que los préstamos de dinero han sido efectuados en beneficio de quien los realizó...”*

k) Disposición de fondos en grupos económicos. La opinión de la Corte

Las causas Akapol SA y Fiat Concord SA arribaron al seno de la Corte Suprema de Justicia de la Nación por recurso extraordinario. El análisis realizado por la Procuradora Fiscal en las causas, reflejado en sus dictámenes de fecha 2/2/2009, tiene como punto de partida la referencia a la génesis de la incorporación del artículo 73 a la Ley de Impuesto a las Ganancias, al reflexionar que *“...la primera regla de interpretación de las leyes es dar pleno efecto a la intención del legislador y la primera fuente para determinar tal voluntad es la letra de la ley...”*.

En este entendimiento, esgrime que de la lectura del diario de sesiones del Senado de la Nación surge que tal intención tuvo por finalidad, *“...impedir que las sociedades cerradas puedan facilitar sumas a sus accionistas en calidad de préstamos cuando en realidad se trataría de utilidades gravadas en cabeza de las mismas...”*.

¹⁴¹ Ley 11.683. t.o. Decreto 821/98.

¹⁴² Fiat Concord SA. CNACAF Sala IV de 21/3/2006.

Como corolario de lo expuesto, concluye que *“...la voluntad del legislador estuvo dirigida a insertar una presunción encaminada únicamente a un tipo específico de préstamos: aquellos entregados por las sociedades a sus accionistas, con tasas de interés inferiores a las legales, cuya finalidad espuria era canalizar fondos de la primera hacia los segundos sin recurrir a la distribución de utilidades...”*.

Ahora bien, para el caso específico de la causa Akapol SA, se dio la particularidad de que las empresas en cuestión habían pactado un interés inferior al previsto en la norma, lo que dio origen al ajuste fiscal. Sobre el particular, además de convalidar la vinculación económica existente ente las partes intervinientes, la Dra. Monti estimó que *“...la tesis que había esgrimido el Fisco en torno al art. 73 de la ley del gravamen conduce inexorablemente a un resultado inadmisibles, consistente en que toda operación financiera realizada por un sujeto pasivo del art. 49 inciso a) de la ley del gravamen con cualquiera otra persona con una tasa de interés menor que la que surge de la norma legal resultará no sólo observable, sino que automáticamente quedará abarcada por la presunción – transformada así en ficción legal-, divorciándose completamente del objetivo tenido en miras por el legislador al crearla...”*.

Por otra parte, reflexionó que la operatoria se había realizado a partir de sucesivos mutuos que, como contratos bilaterales que son, debían considerarse realizados en interés de ambas partes negociantes. En virtud de todo lo expuesto, consideró que correspondía confirmar la sentencia de la instancia anterior, convalidado la inexistencia de intereses presuntos.

En cambio, en la causa Fiat Concord SA, la materia se centró en el análisis de las sumas remitidas por Fiat Concord SA a Fiat Argentina SA, su controlante, para hacer frente a los gastos operativos de la primera. Sin perjuicio de que en ningún caso se habían pactado intereses, opinó la Procuradora Fiscal que las citadas disposiciones de fondos no lo habían sido en calidad de préstamo, como lo exige el actual artículo 103 del reglamento de la ley, sino en virtud de una modalidad jurídica diversa, más cercana al mandato y a la gestión oficiosa, pero definitivamente alejada del mutuo.

De igual forma que en la causa Akapol SA, para resolver la cuestión también hizo referencia al espíritu de la norma, ratificando que está dirigida a insertar una presunción encaminada únicamente a los préstamos entregados por las sociedades a sus accionistas, con tasas inferiores a las legales. Por entender que la situación no se verificaba en la causa analizada, opinó que se debía revocar la sentencia apelada por el contribuyente.

Empero, distinta consideración le dio a las sumas que, en exceso a sus gastos operativos, Fiat Concord SA había transferido a su accionista Fiat Argentina SA. Sobre el particular, estimó que la recurrente no había ofrecido prueba alguna para acreditar que esas transferencias obedecían a una causa jurídica diferente de un préstamo. Además, la apelante no había rebatido la postura fiscal sobre la carencia de argumentos válidos para explicar su interés en la permanencia de esos saldos en

exceso en el patrimonio de su controlante sin requerir su devolución durante los cuatro años bajo inspección.

Recientemente, con fecha 3/5/2012, el Máximo Tribunal convalidó el criterio adoptado por la procuración en su dictamen en autos Akapol SA, por interpretar que se encontraba debidamente probado que los préstamos otorgados por la actora estaban relacionados con su giro comercial y que le reportaban un beneficio.

Sin embargo, diferente resultó la interpretación a la que había arribado en la causa Fiat Concord SA el 6/3/2012. De la lectura de la sentencia se desprende que el juzgador se propuso definir, en primera instancia, si resultaba procedente considerar la procedencia del instituto en el marco de sociedades vinculadas que integran un mismo conjunto económico y, por otro lado, si el “interés de la empresa” al que alude la ley, debe ser entendido como el interés de dicho conjunto, y no, el del sujeto que efectúa la disposición de fondos o bienes

En cuanto a primer cuestionamiento, se resolvió que el hecho de que la disposición de fondos se efectúe entre sociedades vinculadas económicamente entre sí, no impide considerar que dicha disposición se haya efectuado a favor de terceros, puesto que se trata de distintos sujetos de derecho que son considerados individualmente como sujetos pasivos de la obligación tributaria. Se afirmó además, que la legislación tributaria y comercial argentina no regula los conjuntos económicos como estatutos autónomos y que, en consecuencia, las sociedades integrantes de aquellos se consideran como partes independientes, en tanto se ajusten a las prácticas normales de mercado.

En relación al segundo aspecto en conflicto, concluyó el Címero Tribunal que cuando el artículo 73 de la ley alude a las operaciones realizadas en “interés de la empresa”, no se refiere al interés del conjunto económico sino al del sujeto al que se encuentra dirigida la norma, esto es, la sociedad de capital que efectúa la disposición de fondos o bienes.

En consecuencia, la sentencia confirmó el decisorio de la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en la instancia anterior, en cuanto a la procedencia de la aplicación del instituto de la disposición de fondos a favor de terceros en el marco de grupos económicos.

IV. PALABRAS FINALES

La descripción que hemos realizado sobre los temas seleccionados refleja tan solo una pauta orientadora para quienes decidan presentar trabajos, los reconocidos panelistas que nos ilustrarán con sus exposiciones y también para aquellos que se preparen para el intenso debate que seguramente se dará durante el funcionamiento de la Comisión.

Agradeciendo nuevamente a las autoridades del Colegio de Graduados por el cargo con el que me han distinguido, quedo a disposición de todos los asistentes a fin de considerar las inquietudes que este informe pudiera originar.

Ciudad de Buenos Aires, 21 Junio de 2012

Marcelo D. Rodriguez
TC 155 428-8124
e-mail: marcelo@mrconsultores.com.ar