

XLII JORNADAS TRIBUTARIAS
COLEGIO DE GRADUADOS EN CIENCIAS ECONÓMICAS DE LA CABA
Mar del Plata, 14, 15 y 16 de Noviembre de 2012

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

PRESIDENTE: Fernando D. GARCIA

RELATOR: Marcelo D. RODRIGUEZ

SECRETARIA: Fabiana IGLESIAS ARAUJO

VISTO:

1. Los trabajos presentados por los doctores Jorge Arosteguy y Felix Rolando, Martín R. Caranta, Gustavo Carreño, Enrique Condorelli, Daniel Hoyos Maldonado y Jorge Othar, María de los Angeles Jauregui y Maria Florencia Muñoz, Guillermo Lo Cane, Roberto Mazzini, Darío Rajmilovich, Santiago Saenz Valiente, Iván Sasovsky, Ofelia Seoane, Alberto Turró y Rodrigo Vendramin.
2. Las exposiciones de los panelistas, doctores José D'Agostino, Luis O. Fernandez, Roberto Freytes y Perla Olego.
3. Los aportes efectuados durante el debate por los autores de trabajos, panelistas y participantes.

CONSIDERANDOS Y RECOMENDACIONES

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

CONSIDERANDO

1. Que existe consenso doctrinario sobre las cualidades del rédito o renta como la mejor medida de la capacidad contributiva.
2. Que el principio de la capacidad contributiva, 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.
3. Que el Estado es responsable de garantizar la estabilidad de la moneda así como proteger la seguridad jurídica, pero también está obligado al respeto irrestricto de las normas de derecho.
4. Que en los últimos años ha reaparecido en nuestro país el fenómeno inflacionario, circunstancia que afecta el sistema tributario en general así como el falseamiento del resultado empresario sujeto al Impuesto a las Ganancias en particular, producto de no

admitir el reconocimiento del impacto que provoca sobre la base de liquidación del gravamen.

5. Que la capacidad contributiva es un principio constitucional que fija un límite al ejercicio de la potestad tributaria, que la inflación distorsiona afectando tanto la igualdad como la legalidad sustancial por la alteración fáctica de la intención del legislador.
6. Que la inflación incide sobre la economía afectando los precios relativos, tanto de los salarios, el tipo de cambio, las tarifas y los impuestos. Desconocer esta circunstancia implica encubrir la realidad de los hechos económicos, cuestión no admitida en materia tributaria.
7. Que la inflación altera la imposición efectiva sobre las rentas al gravar resultados meramente nominales y se manifiesta a través de la alteración de la base imponible, la disminución de la progresividad y las deducciones generales como por ejemplo la reducción en términos reales de las deducciones personales o con importes fijos.
8. Que el ajuste impositivo por inflación fue incorporado a la Ley de Impuesto a las Ganancias por la Ley 21.894, desde 1978 y hasta 1985, cuando con la sanción de la Ley 23.260 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 de la Ley del Impuesto a las Ganancias.
9. Que por imperio del artículo 39 de la Ley 24.073, la aplicación del ajuste impositivo por inflación ha quedado normativamente suspendida, como así también los mecanismos de actualización aplicables a las cuotas de amortización de los bienes de uso, de los quebrantos, de los costos computables en el caso de venta de bienes y de los créditos impositivos.
10. Que la persistencia del fenómeno inflacionario ha incrementado la litigiosidad dando lugar a numerosos pronunciamientos judiciales tanto por parte de las empresas como de las personas físicas.
11. Que 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.
12. Que cuando la economía logra estabilidad, el régimen de ajuste por inflación tiende a desaparecer, fenómeno acontecido en nuestro país a partir del año 1992, cuando la ley de convertibilidad impidió la aplicación de cualquier mecanismo de indexación de obligaciones como de reexpresión de la base imponible.
13. Que la reexpresión de valores es aplicable para corregir la unidad de medida idónea para determinar el elemento cuantitativo del hecho imponible. Aunque no es un mecanismo perfecto, con su aplicación se logra medir la capacidad contributiva real de un contribuyente

en el impuesto a la renta, al adecuarse las respectivas bases imponibles ante la erosión inflacionaria de los valores monetarios.

14. Que la decisión del Estado, de obligar al pago de una tasa efectiva diferente a la prevista en la Ley de Impuesto a las Ganancias, a través de la inaplicabilidad de la reexpresión a moneda constante, es violatoria de la Constitución de la Nación Argentina.
15. Que en especial las explotaciones dedicadas a la actividad agrícola ganadera en nuestro país resultan ser las más afectadas por esta gravabilidad de rentas ficticias e irreales. De esta forma se gravan rentas que resultan meramente nominales y alejadas de toda consideración de capacidad contributiva.
16. Igual consideración es aplicable respecto de la licuación de las amortizaciones sobre bienes de uso que afecta en mayor medida a las inversiones productivas.
17. Que la Ley de Impuesto a las Ganancias contempla que los importes de las deducciones personales y generales, como así también los tramos de la escalas para la liquidación del gravamen, deben, en contextos inflacionarios, necesariamente, acompañar la evolución del nivel general de precios de la economía. De lo contrario, los eventuales incrementos en los ingresos nominales de los contribuyentes, resultan agredidos por cuanto el tributo estaría incidiendo sobre una capacidad contributiva inexistente.
18. Que las deducciones personales previstas en la Ley del Impuesto a las Ganancias han estado sujetas a ajustes nominales y discrecionales periódicos, en tanto que la escala del artículo 90 del mismo texto legal, no ha tenido modificaciones desde la salida de la convertibilidad, circunstancia que le hizo perder el atributo de la progresividad.
19. Esa falta de adecuación, ha generado un efecto regresivo del gravamen al recaer en mayor medida en los sectores de ingresos medios
20. Que dentro de las deducciones personales, el inciso c) del artículo 23 discrimina entre las rentas de la cuarta categoría, a la hora de aplicar la deducción especial.

LAS XLII JORNADAS TRIBUTARIAS RECOMIENDAN

1. Derogar el artículo 39 de la Ley 24.073 (y toda norma relacionada), de manera que se rehabilite la aplicación del ajuste impositivo por inflación y las actualizaciones aplicables a fines fiscales tales como los importes correspondientes a las deducciones personales, los mecanismos de actualización aplicables a los tramos de la escala aplicable a las personas físicas, quebrantos, las cuotas de amortización y el costo computable en el caso de ventas de bienes.
2. Contemplar la reexpresión de los saldos a favor de los contribuyentes, observando las pautas objetivas de ajuste previstas en la normativa suspendida.
3. Modificar la Ley del Impuesto a las Ganancias, respetando los principios de equidad y generalidad, a fin de valorizar los inventarios agropecuarios (biológicos) a su costo,

ubicándolos en un plano de igualdad con los bienes de cambio de las explotaciones comerciales e industriales.

4. Equiparar el tratamiento preferencial aplicable a las personas físicas cuyo ingreso proviene del trabajo en relación de dependencia, cargos públicos, jubilaciones y pensiones, a las demás rentas provenientes del trabajo personal, con la finalidad de contemplar la aplicación del principio de igualdad plasmado en el artículo 16 de la Constitución Nacional.
5. Restablecer desde su origen el mecanismo de ajuste en las escalas del artículo 90, que contemple índices objetivos de actualización, acompañando la evolución del nivel general de precios de la economía, a fin de que su desactualización no torne inexistente la progresividad del impuesto para las personas físicas, gravando una capacidad contributiva irreal.
6. Fijar los montos de las deducciones personales para que no solo prevean un mínimo de subsistencia, sino que contemplen el costo de una calidad de vida digna para el contribuyente y su familia.
7. Derogar el artículo 4º de la Ley 26.731, a través del cual se facultó al Poder Ejecutivo Nacional a incrementar, de manera discrecional, los montos de las deducciones personales, previstos en el artículo 23 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, atento que no respeta los principios de legalidad e igualdad ante las cargas públicas.

II. EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD FRENTE A LOS PRONUNCIAMIENTOS JUDICIALES

II.A. El concepto de lo devengado y la autonomía del balance fiscal

CONSIDERANDO

1. Que el principio de legalidad obliga a que se establezcan en el texto legal todas las normas que definen el hecho imponible en sus diferentes aspectos (objetivo, subjetivo, cuantitativo, temporal y espacial).
2. Que la cuestión temporal es el indicador del momento en que el legislador tiene por configurada la descripción del comportamiento objetivo contenido en el aspecto material del hecho imponible.
3. Que luego de casi 80 años de aplicación del impuesto a la renta en nuestro país, la Ley de Impuesto a las Ganancias no define con certeza, el alcance del criterio de lo devengado, limitándose a mencionar que la imputación de cierto tipo de rentas (tales como intereses y alquileres) de acuerdo con su devengamiento deberá efectuarse en función del tiempo.

4. Que la ausencia de definiciones ha generado controversias en cuanto a las diferencias existentes entre los términos contables provisiones, provisiones y sobre el devengamiento o no de hechos contingentes.
5. Que la omisión normativa de una definición del término “devengado” ha sido suplida, durante todos estos años con el aporte de la jurisprudencia de los distintos tribunales de todos los niveles que han mediado en las controversias entabladas entre el Fisco y los contribuyentes, como así también del aporte de la doctrina.
6. Que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dictado sentencia recientemente en la causa “Compañía Tucumana de Refrescos” (manteniendo conceptualmente la doctrina del precedente “Scania”), procediendo a definir el alcance del término “devengado”.
7. Que una definición expresa del término en la Ley del Impuesto a las Ganancias, otorgaría mayor certeza a la relación jurídico tributaria.
8. Que dicha definición debería surgir de los aportes que se han realizado hasta el momento por la jurisprudencia y la doctrina y que su alcance debiera ser lo más preciso posible, con miras a evitar tener que recurrir a conceptos externos a la legislación tributaria.
9. Que aunque el concepto de *balance fiscal* no está definido por la ley ni por el reglamento, no obstante lo cual la doctrina ha entendido que el balance fiscal 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 XLII JORNADAS TRIBUTARIAS RECOMIENDAN

1. Incorporar, en forma expresa, en la Ley del Impuesto a las Ganancias, una definición del concepto de devengado, como así también una mención específica de ingresos y gastos que no deban imputarse siguiendo el criterio general, como podría ser el caso de los intereses, alquileres y similares.
2. Incluir, expresamente, en la Ley del Impuesto a las Ganancias el concepto según el cual el resultado del balance comercial sea sólo la base para llegar al resultado impositivo luego de realizados los ajustes legales pertinentes, y ratificar legal o reglamentariamente que la adopción de un criterio contable no debe incidir en la cuantificación de la base imponible en tanto exista una legislación específica al respecto.

II.B. Rentas presuntas

CONSIDERANDO

1. Que la imposición sobre ciertas rentas presuntas se fundamenta en el hecho que la tenencia de determinados bienes posibilitan al poseedor su uso, goce o disposición.

2. Que el sujeto que no posee los bienes por los que se grava la renta presunta, deberá asumir mayores gastos –no deducibles de la base imponible del tributo- que lo ubican en otra condición, y por ende manifiesta una menor capacidad contributiva que aquél que es titular de los referidos bienes.
3. Que al gravarse la renta presunta se atenúa la desigualdad entre los diferentes sujetos (quienes poseen determinados tipos de bienes –por ejemplo casa de recreo o veraneo- y respecto de otros sujetos que no los poseen).
4. Que, sin embargo, el principio de equidad que propicia la inclusión de las rentas de goce en la ganancia imponible, puede trocar en manifiesta inequidad al proceder a la estimación de dichas rentas.
5. Que, por otra parte, debe observarse que una renta ficticia, no siempre revela la existencia de un beneficio en términos monetarios ó económicos, pudiendo resultar el verdadero beneficiario el efectivo receptor de los bienes (incluidos fondos), al disponer de ellos sin contraprestación.
6. Que más allá de la finalidad anti elusiva, en muchos casos, resulta difícil comprender la procedencia de la sujeción a gravamen sobre la renta presunta, teniendo en cuenta la vigencia de un impuesto patrimonial que grava su tenencia, por lo cual podría concluirse que existe una doble imposición.
7. Que en el mismo sentido debe considerarse su aplicación respecto de la neutralidad del impuesto, toda vez que al generar una renta presunta implica alcanzar con el impuesto un beneficio que no será deducible en cabeza de otro sujeto, existiendo una mayor detracción de la riqueza de los particulares por parte del Estado.
8. Que la imposición sobre la renta presunta intenta promover mediante su utilización efectiva la aplicación del capital al proceso productivo así como a la generación de valor.
9. Que la Ley del Impuesto a las Ganancias alcanza a la renta presunta correspondiente al valor locativo de los inmuebles destinados a recreo o veraneo y de los inmuebles cedidos a título gratuito, sin que se contemple en el último caso la posibilidad de prueba en contrario.
10. Que, con relación a los inmuebles situados en el exterior, el valor locativo debe calcularse sobre los inmuebles destinados a vivienda permanente, independientemente de que se utilicen para recreo o veraneo.
11. Que para el caso de las sociedades de capital, las disposiciones de fondos o bienes a favor de terceros que no se realicen en beneficio de la empresa, hará presumir, sin admitir prueba en contrario, la existencia de una renta gravada por tales operaciones.
12. Que la norma, originada en las disposiciones de ajuste por inflación, tenía como propósito evitar que los accionistas se beneficiaran con otras disposiciones de fondos que no fueran dividendos, con el objeto de evitar la imposición sobre estos conceptos.

13. Que aunque el instituto que grava las disposiciones de fondos se encuentra receptado en el artículo 73 de la ley del gravamen desde el año 1985, el legislador no ha definido con certeza el concepto de “tercero” y el de “interés de la empresa”, sin perjuicio de que existe abundante aunque contradictoria jurisprudencia sobre el alcance de los mismos.
14. Que, entre otras cuestiones, el tipo de interés aplicable normativamente es la tasa para descuentos comerciales del Banco de la Nación Argentina, siendo ésta una tasa activa, que el contribuyente nunca obtendría de una entidad financiera, así como que la norma no contempla el caso de los préstamos en moneda extranjera.
15. Que la ley vigente fija un mismo mecanismo y parámetro de determinación de renta presunta, tanto para la disposición de fondos en particular como de bienes en general, cuando en realidad conllevan diferentes unidades de medida y diferente forma de obtención de ganancias.
16. Que, durante el funcionamiento de la comisión se ha debatido sin llegar a consensuar:
 - a. Que las presunciones y ficciones puedan resultar mecanismos idóneos para que el legislador en limitadísimos casos pueda aproximarse a la realidad, si bien no por la vía de hechos positivos, sí por indicios indirectos o por razonamientos que desplazan la realidad pero permiten aplicar el concepto de la ley.
 - b. Que la coyuntura nos obliga a situarnos en un contexto de cambio constante en donde los avances tecnológicos y las nuevas morfologías de hacer negocios ameritan una revisión profunda del sistema tributario en general y del Impuesto a las Ganancias en particular, dado que los mismos deben entenderse como dinámicos; entendiendo que dentro de tales transacciones se encuentran los instrumentos derivados financieros que no tienen en la legislación los elementos esenciales para la configuración del hecho imponible; por ende se ha propuesto que el tema pueda ser tratado por futuras jornadas tributarias.

LAS XLII JORNADAS TRIBUTARIAS RECOMIENDAN

1. Disposición de fondos o bienes a favor de terceros

- 1.1. Propiciar la derogación del instituto de la disposición de fondos a favor de terceros, contemplado en la Ley del Impuesto a las Ganancias, en virtud de su falta de adecuación con el resto de las normas del texto legal.

Hasta tanto subsista la vigencia del mencionado instituto, se recomienda:

- 1.2. Modificar reglamentariamente la tasa de interés aplicable para su cálculo, asimilándola a una tasa de mercado para los plazos fijos.

- 1.3. Contemplar en las normas reglamentarias una tasa diferenciada para la disposición de fondos en dólares, similar a la que en el mercado financiero se paga por colocaciones en moneda extranjera en el país.
- 1.4. Limitar la aplicación del régimen exclusivamente al caso en que se realicen préstamos y no se fije una tasa de interés.
- 1.5. Modificar la forma de cálculo de la renta presunta cuando se trate de disposición de bienes, la cual debería basarse en el precio que obtendría el sujeto por disponer de los mismos.
- 1.6. Incorporar normativamente las definiciones de “tercero” y de “interés de la empresa”.
- 1.7. Admitir la prueba en contrario para las operaciones de préstamo en las que se aplique una tasa inferior a la de mercado, en función de las circunstancias de la operación, a efectos de respetar la neutralidad del gravamen.
- 1.8. Cuantificar la ganancia gravada del Impuesto a las Ganancias por aplicación del instituto sólo por el período que va desde la fecha de la disposición de los fondos hasta la devolución efectiva de los mismos.

2. Valor locativo

- 2.1. Propiciar la aceptación de la prueba en contrario en los casos de sujeción al gravamen por la cesión gratuita de bienes.
- 2.2. Modificar el concepto de renta presunta del valor locativo por inmuebles situados en el exterior destinados a vivienda permanente, restringiéndolo a los que tengan por objeto recreo o veraneo.

III. SALIDAS NO DOCUMENTADAS

III.A. La aplicación del instituto para los casos de operaciones apócrifas

CONSIDERANDO

1. Que el impuesto a las salidas no documentadas tiene por objeto alcanzar el ingreso de un beneficiario oculto, al que no se puede localizar por la carencia de documentación.
2. Que el principio de legalidad exige que los impuestos se determinen y recauden únicamente al verificarse la existencia efectiva de los presupuestos de derecho definidos por el Legislador.

3. Que en el caso de operaciones registradas a través de facturas apócrifas, no ha existido operación alguna, por lo que tampoco existe un beneficiario oculto cuya renta se pueda alcanzar con este gravamen especial.
4. Que, al ser falsa la documentación para el emisor, no existe un beneficiario oculto que reciba los fondos que figuran como supuestamente entregados por el erogante, dado que la aparente erogación es un ardid para hacer parecer que la operación ficticia ha sido completa.
5. Que el hecho de que figure en los registros formales una salida de fondos o una erogación no significa necesariamente que se haya producido un “pago” en contraprestación de un servicio o de un bien provisto por un tercer sujeto en cuya cabeza se verifique la imposición.
6. Que pretender la recaudación de un gravamen sin que se haya producido el presupuesto de hecho definido por el legislador para el nacimiento de la obligación tributaria viola efectivamente el principio de legalidad, por pretender la aplicación de un gravamen en una situación que no ha sido la definida en la ley aplicable.
7. Que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha interpretado que una salida de dinero carece de documentación, a los fines de la aplicación del artículo 37 de la ley del impuesto a las ganancias, el instrumento carece de aptitud para demostrar la causa de la erogación para individualizar a su verdadero beneficiario.
8. Que es posible afirmar que la debida identificación de los beneficiarios y la demostración de la causa efectiva de la erogación, poseen una importancia esencial para la aplicación del instituto.
9. Que el contribuyente es quien debe probar que la documentación que respalda la erogación que computada en su propia declaración jurada, tiene la aptitud de demostrar la causa de la erogación e individualizar a su real beneficiario.
10. Que los cuestionamientos fiscales sobre la verosimilitud de los comprobantes aparecen habitualmente luego de finalizada la relación comercial con los proveedores, no siendo posible entonces reunir la prueba requerida.

LAS XLII JORNADAS TRIBUTARIAS RECOMIENDAN

1. Aplicar el impuesto a las salidas no documentadas únicamente cuando se verifique el presupuesto de hecho definido por la ley, ello es la existencia de un beneficiario oculto, en el que se haya verificado el hecho imponible del impuesto a las ganancias.
2. Sugerir a los contribuyentes la confección de un legajo de proveedores y operaciones, con miras a la preconstitución de una prueba idónea a fin de evitar los cuestionamientos fiscales sobre la veracidad de la existencia del proveedor y/o de la operatoria desarrollada.

III.B. La controvertida aplicación del impuesto por la definición incompleta de su hecho imponible

CONSIDERANDO

1. Que el principio de legalidad exige que todos los aspectos relevantes vinculados al hecho imponible sean definidos claramente por el legislador y que el aspecto temporal es esencial al imputar el hecho imponible.
2. Que en el impuesto especial aplicable a las salidas no documentadas no se ha definido con claridad el aspecto temporal, situación que se ve agravada por la interpretación fiscal que considera que se trata de un hecho imponible instantáneo, y fija el período de la obligación tributaria (excepto para la prescripción) en ese sentido.
3. Que tal actuar por parte del Poder Ejecutivo resultaría contraria a las facultades que le ha concedido la Constitución Nacional y que, consecuentemente, la pretensión del impuesto a las salidas no documentadas deviene violatoria de la legislación vigente.

LAS XLII JORNADAS TRIBUTARIAS RECOMIENDAN

1. Propiciar la incorporación expresa del aspecto temporal del hecho imponible a fin que se garanticen los principios de la tributación.

Mar del Plata, 16 de Noviembre de 2012