

TÍTULO: EL "IMPUESTO ESPECIAL" ES DEDUCIBLE  
AUTOR/ES: Malvitano, Rubén H.  
PUBLICACIÓN: Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE)  
TOMO/BOLETÍN: XXXVIII  
PÁGINA: -  
MES: Abril  
AÑO: 2017  
OTROS DATOS: -

---

**RUBÉN H. MALVITANO**

## **EL "IMPUESTO ESPECIAL" ES DEDUCIBLE**

*El análisis que aborda el autor está referido al tratamiento que corresponde otorgar en ganancias -la deducibilidad o no para la determinación de la renta gravada- del denominado "impuesto especial", consagrado en el régimen de sinceramiento fiscal.*

Las próximas liquidaciones del impuesto a las ganancias enfrentarán a muchos contribuyentes con novedades de diverso calibre.

Fundamentalmente, los variados efectos del acogimiento al régimen de sinceramiento fiscal establecido por la [ley 27260](#) (LSF) obligarán a los responsables y a sus asesores al análisis de una cantidad de cuestiones que podrán resultar novedosas. Así, entre otros, aparecerán aspectos relativos a la determinación de rentas gravadas de fuente extranjera (por inversiones financieras o inmobiliarias) y a la necesidad de identificar aquellos gastos que pudieran resultar computables (debidamente documentados) contra los ingresos correspondientes (intereses, dividendos, alquileres, valores locativos, etc.) Obviamente, la magnitud de la tarea se acrecentará -en muchos casos considerablemente-, atento a diversas circunstancias: falta de *training* por parte del contribuyente en la recolección de la información y documentación (en este primer año, solo respecto a operaciones posteriores al 23/7/2016 y hasta el cierre); la necesidad de convertir todas y cada una de esas operaciones a moneda argentina; etcétera.

Uno de los aspectos que demandará un especial análisis será el de identificar -para luego eventualmente determinar su importe- qué gastos resultan computables y cuáles no.

En este orden, es de nuestro interés en esta oportunidad referirnos al tratamiento que al respecto corresponde otorgar al impuesto especial consagrado por el referido régimen de sinceramiento fiscal.

Concretamente, el análisis que encaramos a continuación estará referido a cómo impacta el impuesto especial en la determinación de la renta neta gravada del contribuyente, a efectos del pago del impuesto a las ganancias (IG).

En primer lugar, corresponde recordar que la ley del gravamen fija el principio de causalidad a la hora de definir cuáles son las erogaciones que pueden computarse para la determinación de su base de imposición; esto es, que los conceptos deducibles son todos aquellos efectuados para obtener la ganancia o, en su caso, mantener y conservar la fuente que la genera ([arts. 17 y 80, LIG](#)).

Aunque la específica referencia legal no resulta ser condición para que la deducción proceda en tanto pueda demostrarse tal vinculación con la obtención de renta gravada, en el caso particular de los impuestos ubicamos en el texto normativo una referencia expresa al caso; se trata del artículo que al enumerar las deducciones generales computables para determinar la ganancia gravada de las cuatro categorías, identifica a "los impuestos y tasas que recaen sobre los bienes que produzcan ganancias" [[art. 82, inc. a\), LIG](#)].

Considerando este marco general, corresponde a continuación tratar el caso que nos ocupa.

Al respecto, debe tenerse presente que la LSF creó un "Sistema voluntario y excepcional de declaración de tenencia de moneda nacional, extranjera y demás bienes en el país y en el exterior".

La posibilidad de declarar dichas tenencias por parte de los contribuyentes fue acompañada de la obligación de pago de un impuesto especial<sup>(1)</sup>; concretamente, la norma mencionada estableció "un impuesto especial que se determinará sobre el valor de los bienes que se declaren voluntaria y excepcionalmente expresados en moneda nacional de acuerdo a la metodología de valuación prevista para cada caso en la presente ley, conforme las siguientes alícuotas..." ([art. 41, LSF](#)).

Ante este panorama, corresponde destacar especialmente que en ningún momento la LSF califica a esta obligación como una penalidad. De haber sido así, el pago de la obligación bajo análisis no sería deducible atento a que el reglamento -inconstitucionalmente para una importante parte de la doctrina que entiende que tal prohibición no responde a ningún precepto legal-, impide expresamente la deducción de multas ([art. 145, primer párr., DRIG](#)).

Tampoco es posible identificar en el texto de la norma ni en los considerandos del mensaje de su elevación al Congreso, referencia alguna a la eventual intención de los legisladores de impedir el cómputo de esta erogación como concepto deducible en la determinación de la renta neta gravada.

En este contexto, obsérvese -como dato confirmatorio de lo que venimos sosteniendo acerca de la necesidad de una norma legal que impida específicamente el cómputo- que en la recientemente sancionada ley 27346 (BO: 27/12/2016) que creara -entre otros nuevos gravámenes- el cuestionado *impuesto extraordinario a las operaciones financieras especulativas "dólar futuro"*, el legislador estableció expresamente: "*El presente gravamen no será deducible para la liquidación del impuesto a las ganancias...*" (art. 4).

Entonces, más allá de que en los medios periodísticos sea constante la calificación como "multa" de la obligación establecida, no existe indicio alguno de que esa resulte ser su verdadera naturaleza.

Descartada entonces la alternativa de considerarlo una penalidad, corresponde desechar la posibilidad de calificar este gravamen como equivalente al impuesto a las ganancias; ello atento a que la LIG declara no deducible -sin distinción de categorías- al "impuesto de esta ley y cualquier impuesto sobre terrenos baldíos y campos que no se exploten" [[art. 88, inc. d\), LIG](#)].

En este orden, cabe señalar que es de toda evidencia que la obligación establecida por la LSF no se corresponde con el impuesto a las ganancias, sin que ni siquiera pueda imaginarse esa conclusión empleando la analogía (criterio este cuya aplicación, por otra parte, ha sido fulminado desde siempre con su invalidez en el contexto del derecho tributario). Además, y tal como surge de la LSF, la liberación que supone el sinceramiento no abarca exclusivamente al impuesto a las ganancias sino también a otras obligaciones de diversa naturaleza (IVA, Internos, multas, etc.).

Puede tenerse en cuenta a este respecto que, aunque a otros efectos, de acuerdo con la LIG "*se consideran impuestos análogos al de esta ley, los que impongan las ganancias comprendidas en el artículo 2, en tanto graven la renta neta o acuerden deducciones que permitan la recuperación de los costos y gastos significativos computables para determinarla*" ([art. 169, LIG](#)). Claramente, el gravamen bajo estudio no cabe en dicha definición.

Desde la perspectiva jurídica, lo que corresponde es concluir en que lo que ha planteado el legislador a partir del concepto del *sinceramiento*, ha sido una novación de las deudas impositivas incumplidas por el contribuyente. Debe tenerse presente a este respecto que la novación equivale a la extinción de una obligación por la creación de otra nueva destinada a reemplazarla y esta extingue la obligación originaria con sus accesorios.<sup>(2)</sup>

En virtud de la LSF, tales obligaciones (por impuesto sobre los bienes personales, ganancia mínima presunta, IVA, débitos y créditos bancarios y, por supuesto, también por IG, entre otros) quedan canceladas y reemplazadas por este gravamen extraordinario (o por única vez) al estar su vigencia limitada en el tiempo hasta el 31/3/2017.

Nótese que no calificamos al impuesto como especial (tal como sí lo hace la ley); es que en realidad lo que resulta excepcional -y no especial- es el sinceramiento propiamente dicho.

Tal excepcionalidad (la denuncia de bienes no declarados) es lo que da origen a la obligación de pagar un gravamen en todo caso específico (y no especial).

Es tal circunstancia excepcional, lo que demuestra a las claras que por ser consecuencia de un hecho imponible extraordinario -la exteriorización de bienes-, la obligación del pago nada tiene que ver con ninguna de las que fueron reemplazadas (novadas).

Sin perjuicio de los argumentos antes desarrollados en favor de la deducibilidad del concepto sobre el que se nos consultara, el Fisco se ha manifestado en contrario a través de una respuesta no vinculante.

En efecto, en el marco del "Espacio Consultivo AFIP - CPCECABA" y refiriendo a la consulta anterior del mismo tenor sobre otro impuesto especial vinculado a un régimen de regularización, en la reunión del 29/8/2016 respondió que "*teniendo en cuenta además que el impuesto especial en trato se rige por una ley específica que no dispuso como beneficio adicional su deducción del impuesto a las ganancias, cabe concluir que la deducción bajo consulta resulta improcedente por no encuadrar en el artículo 82 de la ley del gravamen. Asimismo y por las razones más arriba esgrimidas, el impuesto especial tampoco puede caracterizarse como un gasto necesario para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, comprendido en el artículo 80 de la ley del tributo*".

En nuestra opinión, esta respuesta del Fisco carece de sustento.

Así, que la ley de sinceramiento no haya contemplado como *beneficio adicional* la deducibilidad del impuesto especial no resulta argumento suficiente desde que, como ya viéramos, dicha condición no resulta de las normas legales que específicamente establecen cómo debe determinarse la ganancia neta gravada.

Cabe insistir pues en la pauta directriz que el funcionario encargado de la respuesta parece haber olvidado: no existe norma legal que establezca que para que un concepto resulte computable como detracción de la base, este debe estar expresamente mencionado como tal por la ley.

Por el contrario, el camino que siguió el legislador fue el de indicar el principio general para que la deducción proceda, haciéndolo descansar en su vinculación con la obtención de la ganancia gravada y con el mantenimiento y conservación de la fuente generadora.

Incluso es esa la razón por la que la misma ley del tributo expresamente -como también hemos visto- impide la deducción del propio impuesto a las ganancias. En otras palabras, de haber querido el legislador que ese hubiera sido el tratamiento para este gravamen especial, así lo habría establecido.<sup>(3)</sup>

En cuanto al planteo amparado en que el impuesto no resulta un gasto necesario comprendido en el artículo 80 de la ley, no se informa en la respuesta de razones que justificarían tal conclusión. A nuestro entender, esto es precisamente consecuencia de que definitivamente no las hay. Ello toda vez que se está en presencia de una obligación que se dispara a partir del sinceramiento de bienes generadores de renta.

Esto significa que en tanto la renta que producen los bienes exteriorizados se encuentre gravada, el impuesto resulta ser una erogación que se vincula directamente con la fuente de aquella y, por ende, deducible.

A esta altura, no puede dejar de mencionarse -en el contexto objeto de estudio- la semejanza que plantea el caso del impuesto especial con el del impuesto sobre los bienes personales (IBP). Tenemos aquí un gravamen que recae sobre el valor de bienes que, en tanto resulten generadores de ganancia gravada, corresponderá deducir en el marco determinativo de la ganancia neta del contribuyente.

Los propios funcionarios de la AFIP así lo han reconocido en respuesta a la consulta que se les formulara en el mismo ámbito ya referido, en la reunión mantenida el 22/6/2016.

Concretamente, el planteo consistió en requerir opinión en cuanto a si el IBP abonado por bienes situados en el exterior calificaba como gasto incurrido en el país atribuible a la fuente argentina, de donde se desprendería que si su importe superara el de la renta gravada de fuente extranjera, el excedente podría compensar rentas de fuente local.

Más allá de la cuestión particular relativa a la fuente a la que corresponde vincular la erogación, lo cierto es que en su respuesta los funcionarios actuantes indican *"conforme el análisis de los artículos 162, 134 y 19 de la LIG, se concluye que esas deducciones deben computarse contra ganancias de fuente extranjera. Si como resultado de ello surge un quebranto, el mismo sólo puede compensarse contra ganancias de igual naturaleza"*.

Digamos que este antecedente -junto con otros en idéntico sentido, emitidos por el mismo Fisco, como es el caso del [Dict. \(DAT\) 55/2002](#), y algunos casos jurisprudenciales-, es de suma importancia ya que sirve no solo para sostener la deducibilidad del IBP sino que su conclusión trasciende ese caso particular siendo posible considerarlo abarcativo del impuesto especial analizado.

Recordemos nuevamente que el [artículo 82, inciso a\), de la LIG](#) identifica como deducción especial común para las cuatro categorías a los montos correspondientes a *"los impuestos y tasas que recaen sobre bienes que produzcan ganancias"*. De allí que el IBP que recae sobre aquellos bienes que se encontraran afectados a la generación de rentas alcanzadas por el tributo resulte deducible en la proporción respectiva.

Siendo una deducción especial común a las cuatro categorías, la deducción procederá respecto de la fuente productora de la renta; así, de tratarse de ganancias de segunda categoría (dividendos, intereses, utilidades por compraventa, etc.), el criterio para imputar su cómputo será el percibido. Esta circunstancia habilitará al contribuyente persona humana que haya cancelado total o parcialmente el impuesto especial (LSF) antes del 31/12/2016 a deducir el gravamen -con las limitaciones correspondientes- en la determinación de su renta gravada por el año fiscal 2016.

Corresponde señalar finalmente que los argumentos desarrollados para sostener la validez de la deducción del gravamen son también aplicables con respecto a otros gastos colaterales vinculados con aquel. Nos referimos aquí por ejemplo, a los gastos bancarios relacionados con la cancelación del tributo especial, los honorarios de profesionales que hubieran intervenido en el asesoramiento necesario, etcétera. Incluso, si el contribuyente hubiera apalancado el pago del tributo a través de préstamos de terceros, los intereses respectivos resultarán computables atento el criterio fijado en la materia por la LIG para personas humanas basado en la identificación específica del cargo financiero con -en este caso- la cancelación de un concepto deducible [art. 82, inc. a), LIG].

---

**Notas:**

- (1) La LSF es mucho más que un blanqueo tradicional ya que permite exteriorizar bienes no incluidos en las liquidaciones del sujeto, aun cuando tales bienes hubieran formado parte de declaraciones juradas de terceros (testaferros)
- (2) Esta figura está contemplada por el art. 933, CCyCo., de donde surge que la novación es la sustitución de una obligación que se extingue y sirve de causa a una nueva; ello supone como efecto, la extinción de la obligación originaria con todos sus accesorios (art. 940, CCyCo.)
- (3) Como vimos, así lo hizo respecto al nuevo impuesto extraordinario a las operaciones financieras especulativas "dólar futuro"