



TRATAMIENTO DE LOS DIVIDENDOS RECIBIDOS POR PARTICIPACIONES EN SOCIEDADES CON ACTIVIDADES
EN TIERRA DEL FUEGO EN EL MARCO DE LAS DISPOSICIONES DE LA LEY 19.640
Y LA RECIENTE SANCIÓN DE LA LEY 26.893

I.- INTRODUCCIÓN

La ley 26.893 promulgada el 20 de septiembre de 2013 modifica la Ley 20.628 (Ley de Impuesto a las ganancias) en el objetivo de incorporar al objeto del gravamen situaciones económicas que, hasta la fecha, no se encontraban comprendidas por el mismo como ser los resultados por *“enajenación de bienes muebles amortizables, acciones, cuotas y participaciones sociales, títulos, bonos y demás valores, cualquiera fuera el sujeto que las obtenga”*.

Asimismo, en una reprochable técnica legislativa, deja sin efecto las disposiciones del Art. 46 de la Ley 20.628, que establecía la NO COMPUTABILIDAD de los dividendos o utilidades recibidas por contribuyentes personas físicas producto de su participación en sociedades (independientemente de su encuadre jurídico), por medio de la modificación de las disposiciones del Art. 90 de la Ley 20.628 incorporando un último párrafo al mismo en el que se dispone su gravabilidad y la alícuota a la que estará sometido el retorno empresario:

Art. 90 Ley 20.628. Parte Pertinente: “Tratándose de dividendos o utilidades, en dinero o en especie —excepto en acciones o cuotas partes—, que distribuyan los sujetos mencionados en el inciso a), apartados 1, 2, 3, 6 y 7 e inciso b), del artículo 69, no serán de aplicación la disposición del artículo 46 y la excepción del artículo 91, primer párrafo y estarán alcanzados por el impuesto a la alícuota del diez por ciento (10%), con carácter de pago único y definitivo, sin perjuicio de la retención del treinta y cinco por ciento (35%), que establece el artículo sin número incorporado a continuación del artículo 69, si correspondiere.”

De manera tal que, con el ordenamiento vigente y a los efectos del presente escrito, cobrará relevancia lo dispuesto por el Art. 45 Ley 20.628

Art. 45 - *En tanto no corresponda incluirlas en el artículo 49 de esta ley, constituyen ganancias de la segunda categoría:*

i) Los dividendos y utilidades, en dinero o en especie, que distribuyan a sus accionistas o socios la sociedades comprendidas en el inciso a) del artículo 69.

El objeto del presente escrito es analizar las consecuencias (si las hubiere) de la incorporación del párrafo señalado en el Artículo 90 de la norma bajo estudio para las distribuciones de utilidades provenientes de empresas ubicadas y con actividades en la Provincia de Tierra del Fuego en el marco del régimen promocional y exentivo de tributos nacionales (exención que comprende al Impuesto a las Ganancias Ley 20.628) brindando nuestra posición en cuanto al tratamiento tributario de los mencionados dividendos, en el marco de la vigencia de la Ley 26.893 (que estableció la gravabilidad de dividendos y utilidades percibidos por contribuyentes personas físicas) y las exenciones tributarias dispuestas por la ley 19.640.



II.- IMPUESTO DE IGUALACIÓN – ART. 69.1 LEY 20.628

El “Impuesto de Igualación” ha sido incorporado a nuestro régimen normativo por medio de la Ley 25.063 publicada en Boletín Oficial el 30 de Diciembre de 2008 con vigencia para los ejercicios cerrados a partir del 31 de diciembre de 2008 que, entre otras cosas, incorpora un artículo a continuación del Art. 90 en la Ley 20.628 (en adelante Art. 69.1) donde el objetivo sería gravar con una retención del 35 %, en carácter de pago único y definitivo, a toda distribución de utilidades efectuada en exceso de aquéllas sobre las cuáles se ha determinado impuesto a las ganancias conforme las normas del tributo de manera tal que ante la existencia de utilidades contables liquidadas y realizadas (y por cuanto conforme las disposiciones de la Ley 19.550 libres para aplicar a distribución entre accionistas o socios) por valores superiores a las utilidades impositivas determinadas según Ley 20.628 de ser distribuido el exceso, estará sujeto a retención tributaria en la fuente.

Ahora bien, las situaciones por cuanto las utilidades contables se presentan superiores a las utilidades impositivas sujetas a tributo pueden ser diversas, pero en cuanto nos interesa la existencia de exenciones tributarias es lo que ha pretendido ser “atacado” con la norma bajo estudio para asegurar que el sacrificio fiscal del gobierno, no termina en manos de accionistas que pudieran obtener rentas libres de impuestos.

En este sentido, es útil recordar las palabras del Senador Verna, miembro informante del Senado quién ha indicado que el objeto de la norma sería:

“...evitar que los beneficios impositivos derivados de exenciones o tratamientos preferenciales para las empresas se trasladen a los accionistas o participantes en el capital de las mismas en el momento de distribirse las utilidades que están exentas en cabeza de tales sujetos. Con ello se intenta eliminar una fuente de elusión, además de que se considera que tales franquicias alteran la equidad horizontal y vertical desde el punto de vista económico”

En idéntica opinión se expresa Alfredo J. Lamagrande en su libro Ley de impuesto a las ganancias La Ley, 2006, pág. 201 cuando dice:

“el fin de esta disposición es evitar que ganancias consideradas exentas por la ley del impuesto, es decir, que no han sido sometidas a imposición en cabeza de la entidad pagadora, se trasladen sin la incidencia del tributo a los accionistas o socios por vía de dividendos o de la distribución de utilidades”

Ahora bien, como veremos más adelante, la Ley 19.640 es, esencialmente, un régimen exentivo para actividades desarrolladas en el territorio de Tierra del Fuego por cuanto es común la discusión en el plano tributario sobre el alcance del Art. 69.1 a las distribuciones de dividendos y utilidades originados en actividades exentas en el Impuesto a las Ganancias por disposición de la Ley 19.640 (o cualquier otro régimen de incentivo fiscal).

Para dar respuesta al interrogante bastará con repasar las disposiciones del Art. 69.1 de la norma del Impuesto a las Ganancias:

Art.90.1 ... –“Cuando los sujetos comprendidos en los apartados 1,2,3,6 y 7 del inciso a) del artículo 69, así como también los indicados en el inciso b) del mismo artículo, efectúen pagos de dividendos o, en su caso, distribuyan utilidades, en dinero o en especie, **que superen las ganancias determinadas en base a la aplicación de las normas generales de esta ley**, acumuladas al cierre del ejercicio inmediato anterior a la fecha de dicho pago o distribución, deberán retener con carácter de pago único y definitivo, el treinta y cinco por ciento (35%) sobre el referido excedente.”



Tal como podemos apreciar, la norma bajo estudio indica que será aplicable solamente a la diferencias que surjan entre el resultado contable y el resultado impositivo determinado en base a las normas de la Ley 20.628 por cuanto, cualquier otra diferencia, como ser la generada en exenciones tributarias producto de la Ley 19.640 no se encontrarán alcanzadas por el Impuesto de Igualación opinión esta compartida por el Tributarista HUMBERTO BERTAZZA quien expusiera en “Reforma Tributaria del 99”, Errepar, Página 8 “Introducción General y presentación de los temas” lo siguiente:

De esta manera, y desde nuestro punto de vista, no corresponde someter a imposición a las utilidades provenientes de los beneficios promocionales, de Tierra del Fuego, fideicomisos financieros, fondos comunes de inversión, entre otros”.

III.- LEY 19.640 - EXENCION IMPOSITIVA EN EL TERRITORIO NACIONAL DE LA TIERRA DEL FUEGO, ANTARTIDA E ISLAS DEL ATLANTICO SUR

Resuelta la incógnita referente al tratamiento tributario de los dividendos recibidos en el marco de las disposiciones del Art. 90.1 Ley 20.628 restará analizar las disposiciones de la Ley 19.640 a los fines de hacer presente nuestra opinión en cuanto al tratamiento tributario de los dividendos recibidos conforme la vigencia de la Ley 26.893 y su impacto en la determinación del tributo para el caso de Personas Físicas y Sucesiones Indivisas tal como se informara en punto “I.- INTRODUCCIÓN” ut supra.

Vale recordar que el objeto del régimen instaurado por la Ley 19.640 fuera la eximición de todo impuesto nacional por actividades desarrolladas en un territorio específico en búsqueda de compensar, de alguna manera, la “peculiar situación geográfica extremadamente austral de los territorios involucrados y sus consecuencias directas en materia de relativo aislamiento, condiciones de vida y grado de actividad económica y su desarrollo en gran parte mantienen actualidad”, en el objetivo de “acelerar proceso de disminución de desigualdades económicas relativas”.

En este marco repasaremos el Art. 1 de la mencionada norma:

ARTICULO 1º.-Exímese del pago de todo impuesto nacional que pudiere corresponder por hechos, actividades u operaciones que se realizaren en el Territorio Nacional de la Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, o por bienes existentes en dicho Territorio, a:

- a) Las personas de existencia visible;*
- b) Las sucesiones indivisas;*
- c) Las personas de existencia ideal.*

La norma habla de hechos, actividades u operaciones. En este sentido lo importante es determinar qué carácter tiene el reconocimiento de un dividendo a un accionista. Sobre el punto, entendemos que, efectivamente, es una situación de hecho que, si se corresponde con las condiciones requeridas por Art. 2 de la mencionada norma, se encontrará dentro del objeto de la misma

ARTICULO 2º.- En los casos de hechos, actividades u operaciones relativas a bienes, la exención prevista en el artículo anterior sólo procederá cuando dichos bienes se encontraren radicados en la jurisdicción amparada por la franquicia o se importaren a ésta.

Conforme el articulado expuesto los dividendos relacionados con bienes ubicados en la jurisdicción de tierra del fuego se encuentran exentos del impuesto. Ahora bien, será necesario determinar cuando los dividendos provienen de una sociedad ubicada en Tierra del Fuego debiendo para ellos valernos no solo de criterios jurídicos de vinculación accionaria sino también de criterios económicos de vinculación de la renta con el territorio promocionado.



Es en este marco, que la ubicación de las acciones será en jurisdicción incorporación de sociedad emisora (debe provenir de sociedades incorporadas en tierra del fuego) sin embargo, es importante destacar que el criterio formal de incorporación no será el único elemento válido para gozar del tratamiento exentivo sino que deberán desarrollarse actividades en la zona promocionada siendo este el carácter determinante para definir el tratamiento tributario del dividendo percibido.

En el marco del Impuesto sobre los bienes personales a tocado al fisco desterrar la importancia del vínculo jurídico (siendo este el único elemento aportado por el contribuyente) para sustentar el tratamiento tributario, tema tratado en el DAT 44/2003 ceñida a un caso particular que es la gravabilidad en el impuesto sobre los bienes personales (Art. 25.1) para una sociedad que opera en todo el territorio nacional (no pudiendo desagregar el patrimonio entre orígenes de rentas)

Para colocar en "pie" de igualdad a la discusión corresponderá señalar algunos de los pasajes del dictamen fiscal:

En el caso se trata de una sociedad nacional que puede desarrollar actividades en todo su ámbito, sólo que en este caso por una ficción legal se formula una separación entre lo que es el área beneficiada a la que se denomina "área aduanera especial", separándola de aquella que no lo es y a la que por su parte se denomina "territorio continental".

Como se observa, el presente dictamen trata de resolver la cuestión particular del contribuyente en cuanto a que el PN está representado por la universalidad del activo, neteado por la universalidad del pasivo (el cual se encuentra afectado a actividades en todo el país)

En cuanto a la irrelevancia del criterio forma de incorporación de la sociedad, el fisco expresa

este servicio asesor considera que a los efectos de dicha exención resulta totalmente irrelevante el domicilio de la sociedad como argumento encaminado a obtener el goce del beneficio, ello atento interpretar que los bienes a los que refiere dicha exención son todos aquellos pertenecientes a los sujetos comprendidos en la ley del gravamen radicados físicamente dentro del territorio amparado por la franquicia en cuestión.

Buscando escapar a que, por una cuestión de domicilio se encuentre exonerado del impuesto una sociedad.

La interpretación del DAT 44/2003 (de forma literal) terminaría "echando por tierra" los beneficios tributarios en cuanto al impuesto a las ganancias por desarrollar actividades en TDF. Siendo que estamos hablando de exenciones tributarias debemos tener en cuenta la doctrina de nuestra CSJN para lo relacionado con la interpretación de las normas tributarias y, puntualmente, las exenciones.

Ley 11.683. Art. 1 — En la interpretación de las disposiciones de esta ley o de las leyes impositivas sujetas a su régimen, se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica. Sólo cuando i sea posible fijar por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos términos de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos a derecho privado.

El dictamen antes señalado DI ALIR 11-2008 en lo que hace a la interpretación de las normas tributarias, señala lo siguiente:

"Al respecto, es dable puntualizar, que si bien los beneficios tributarios deben interpretarse restrictivamente, ante determinados supuestos no deben interpretarse con el sentido más restringido que el texto admite, sino, antes bien, en forma tal que el propósito de la ley se cumpla de cuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación. "



En este sentido, deberemos recordar los dichos de la CSJN en HORVARTH PABLO 1995 en relación a la interpretación de las normas fiscales:

“Las disposiciones de una ley o reglamento deben apreciarse con arreglo a su naturaleza intrínseca, antes que con sujeción a la denominación asignada por el legislador. Es principio aceptado desde antiguo por esta Corte que no importa la calificación que se utilice para denominar la realidad de las cosas, si se advierte que las instituciones jurídicas no dependen del “nomen iuris” que se le dé o asigne por los otorgantes del acto o el legislador incluso, sino de su verdadera esencia jurídica económica y entonces, cuando medie ausencia de correlación entre nombre y realidad deberá desestimarse el primero y privilegiarse la segunda, o lo que es equivalente, los caracteres que la ciencia del derecho exige para que se configuren los distintos hechos y actos jurídicos (Fallos: 21:498 y 289:67).”

Por su parte, los votos del DR NAZARENO y el DR LEVENE (H) se permiten indagar en cuanto al significado jurídico de las normas tributarias por cuanto dicen:

“Cabe recordar que por encima de lo que las leyes parecen decir literalmente, es propio de la interpretación indagar lo que ellas dicen jurídicamente (Fallos: 303:612, entre otros).”

IV.- POSICIÓN SOBRE EL PUNTO

Tal cual se ha señalado en líneas anteriores, el objetivo de la Ley 19.640 sería promocionar el desarrollo económico de la zona más austral del país y, para ello, se ha servido de normas que aseguran un tratamiento tributario beneficioso para quienes obtengan sus ganancias producto de actividades desarrolladas en dicho territorio.

Ahora bien, tratándose de distribución de dividendos o utilidades desarrolladas por empresas emplazadas en la zona favorecida deberemos diferenciar dos situaciones bien distintas:

a.- Empresas que generan sus resultados producto de actividades 100% desarrolladas en TDF: en este caso los dividendos generados desvirtuaría el régimen de la Ley 19.640 puesto que terminaría por incorporar un gravamen a los accionistas por el simple hecho de la distribución y si bien el objeto de la norma fue “poblar el territorio” ello no puede ser entendido como “en tanto y en cuanto no retires utilidades”. Una interpretación en estas líneas sería irrazonable.

b.- Empresas que generan sus resultados producto de actividades entre TDF y TCN: Acepto el planteo del DAT 44/2003

La Ley 20.628 hoy es clara en cuanto al gravamen que pesa sobre los dividendos, pero lo que se sostiene en este escrito es que de lo que se trata, en definitiva, es de la “trazabilidad” del origen de las rentas. En este sentido llamo al fallo NOBLE MITRE DE SAGUIER EN LO PENAL ECONOMICO 2008 donde, justamente, el tema estaba en la trazabilidad del dinero al momento de analizar el origen de las rentas para determinar el “justo tratamiento tributario”, conforme el dictado de las normas de la Ley 20.628 y procurando evitar lesivas interpretaciones literales.



Repasemos los considerandos que entiendo importantes para el punto:

24) Que, por un principio general de hermenéutica, los preceptos jurídicos se deben interpretar con arreglo a los demás que forman parte del ordenamiento al cual pertenecen. En este sentido, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha establecido que es propio de la interpretación indagar lo que por las leyes se dice jurídicamente, sin que esto signifique dejar a un lado el texto legal, pero tampoco sujetarse rigurosamente a aquel cuando así se requiere por la interpretación razonable y sistemática (cfr. Fallos: 283:239; 301:489; 303:612, 311:2751, entre otros). Por lo tanto, la interpretación debe llevarse a cabo tomándose en cuenta el contexto general y los fines que informan a aquellas (conf. Fallos: 265:256; 301:1149, entre otros), de modo que no entren en pugna unas con otras y no se destruyan entre sí (cfr. Fallos: 307:518), adoptándose el sentido que las concilie y deje a todas con valor y efecto (cfr. Fallos: 314:458). Esta doctrina es aplicable a los casos en los cuales el régimen jurídico está organizado en más de una ley formal (cfr. Fallos: 263:63, entre otros).

Asimismo, el más Alto Tribunal argentino ha expresado que la interpretación y la aplicación deben orientarse a la validez constitucional de las disposiciones involucradas, pues la declaración de inconstitucionalidad es un acto de suma gravedad institucional, que obliga a ejercer aquella extrema atribución con sobriedad y prudencia, únicamente cuando la repugnancia de la norma con la cláusula constitucional sea manifiesta. De lo contrario, se desequilibraría el sistema constitucional de los tres poderes, que no está basado en la posibilidad de que cada uno de ellos actúe destruyendo la función de los otros, sino en que se haga con la armonía que se exige para el cumplimiento de los fines del Estado, para lo cual se requiere el respeto por las normas constitucionales y por el poder encargado de dictar la ley (cfr. Fallos: 226:688; 247:73; 285:369; 300:241 y 1087; 314:424, entre muchos otros).

26) Que, la aplicación irrestricta de la disposición mencionada por el considerando anterior, producto de una interpretación judicial basada sólo en la fragmentada y no armoniosa consideración de la letra, implicaría la "creación" de un nuevo hecho imponible, incorporado por vía reglamentaria, y esto sería claramente inconstitucional. Esto sería así porque sólo como resultado de una mera reglamentación se estaría creando, mediante esta cláusula, un régimen de imposición de los dividendos opuesto al tratamiento que se dispensa a los dividendos por la ley de impuesto a las ganancias.

29) Que, dado que los dividendos que fueron pagados a Matilde Ana María Noble Mitre de Saguier, en la condición de accionista de Matilde Saguier Corp., están totalmente integrados por utilidades que distribuyó una sociedad constituida en la República Argentina (SA La Nación), que tributó en el país, por la renta en cuestión, el impuesto a las ganancias correspondiente (conf. Consids. 10 a 12 y 16 del presente), corresponde establecer, en primer lugar, que se desvirtuó la presunción, asociada a la presencia de un "paraíso fiscal", que se fija por el tercer párrafo de la norma incorporada por el decreto 1037/2000 a continuación del "artículo ... (XIII)" agregado después del artículo 165 del decreto 1344/1998 reglamentario de la ley de impuesto a las ganancias. Por lo tanto, el caso de autos se ajusta a lo que se prescribe por el primer párrafo de la norma agregada por el decreto 1037/2000. En consecuencia, los dividendos que recibió Matilde Ana María Noble Mitre de Saguier no debían ser computados en la determinación de la ganancia sujeta a impuesto de la contribuyente mencionada.

Por lo expuesto deberá quedar en claro que la interpretación de la norma no puede ni debe ser tan literal, vemos aquí un fallo donde, si bien no se discutía temas de rentas originadas en TDF, se discutía el origen de la renta y, habiendo estado acreditado el origen de esta, el tratamiento que le corresponde es el que ha dispuesto la ley para ellos.



V.- CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto, se concluye lo siguiente, en el marco de ingresos por dividendos generados en empresas ubicadas en Tierra del Fuego con actividades productivas dentro del territorio beneficiado:

- a.- Las utilidades se encuentran beneficiadas por el tratamiento exentivo dispuesto por Ley 19.640 puesto que provienen de un hecho ocurrido en dicho territorio
- b.- La interpretación expuesta por el fisco en DAT 44/2003 no sería aplicable a una situación donde todas las utilidades distribuidas provienen de actividades económicas generadas dentro de la zona promovida.
- c.- El criterio interpretativo de para las exenciones tributarias deberá ser tal que se permita dar cumplimiento al objetivo buscado por el legislador. Si una interpretación forzosamente literal y asistemática de la norma o del régimen tributario lesionara el objetivo de la norma promocional entonces el propio régimen sería vulnerado por la avidez tributaria de una interpretación disfuncional.
- d.- Las rentas pueden y deben “trazarse” desde su origen y, con ello, respetar el tratamiento que el legislador ha querido para las mismas independientemente del vehículo utilizado para su canalización.

Dr. Sergio Carbone

Contador Publico (UBA)

www.sergiocarbone.com.ar

carbonesergio@gmail.com

Tel: 4362-9602

Cel: 15-3089-9889

MIS BLOGS:

<http://fideicomisoconstructivo.blogspot.com.ar/>

<http://asesoramientoimpositivoprofesional.blogspot.com.ar/>