

DICTAMEN D.A.T. 112/11
Buenos Aires, 23 de marzo de 2011
Fuente: página web A.F.I.P.

Dirección General Impositiva. Dirección de Asesoría Técnica. Impuesto a las ganancias. Exención de impuestos nacionales. Sociedad del Estado. Ley 20.705.

Sumario:

I. En cuanto al planteo formulado por la entidad respecto de si a dicha sociedad del Estado le corresponde la exención o exclusión de objeto de los distintos impuestos nacionales, cabe estar a las conclusiones vertidas en el Dict. D.A.T. 67/98, corroborado por el área legal en Actuación Nº .../09 (Di. ...), en el sentido de que la circunstancia de que la misma sea una sociedad del Estado expresamente enumerada en el art. 1 de la Ley 22.016, obsta a la aplicación de las exclusiones establecidas en el Dto. 145/81 a los fines de la exención de gravámenes.

II. Al no producirse dicha exclusión la misma no se encuentra beneficiada por las franquicias exentivas consagradas en los arts. 20, inc. a), de la Ley de Impuesto a las Ganancias, y 7, inc. h), pto. 21, de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, como tampoco en el art. 2, inc. a), de la Ley 25.413, en materia del impuesto sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias y otras operatorias, ni excluida como sujeto del impuesto a la ganancia mínima presunta.

III. En materia del impuesto sobre los bienes personales –acciones y participaciones societarias– el artículo agregado a continuación del art. 25 de la Ley 23.966 establece el carácter de responsables sustitutos de las sociedades regidas por la Ley 19.550, cuyos titulares sean personas físicas y/o sucesiones indivisas y/o personas de existencia ideal domiciliadas en el exterior, presumiendo que las participaciones sobre estas últimas pertenecen a personas físicas o a sucesiones indivisas radicadas también en el extranjero.

Texto:

I. Las presentes actuaciones tienen su origen en la presentación efectuada por la firma del epígrafe, en los términos de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05, mediante la cual consulta si a dicha sociedad del Estado le corresponde la exención o exclusión de objeto, en su caso, en los impuestos nacionales –a las ganancias, ganancia mínima presunta, al valor agregado, sobre créditos y débitos bancarios y otras operatorias y sobre los bienes personales, acciones y participaciones– de los cuales actualmente es contribuyente.

Al respecto expresa que “XX” es una sociedad constituida en “RR”, provincia de, el .../97, por Ley de dicha provincia Nº, publicada en el B.O. de la provincia del .../97.

Señala que se trata de una sociedad cuya titularidad pertenece en un ciento por ciento (100%) al Estado provincial de, sujeta al régimen de la Ley 20.705 y a las disposiciones de la Ley 19.550.

Destaca que la Ley 20.705 caracteriza a las sociedades del Estado como aquéllas que:

- Excluyen toda participación del capital privado.
- Son constituidas por el Estado provincial, por lo cual considera que pueden ser unipersonales.
- Con el fin de explotar funciones o servicios públicos.

Respecto del objeto social de la entidad expresa que el mismo consiste en realizar la prestación pública de comunicación vial, detallando las distintas actividades que comprende conforme con la ley de creación a la que en mérito a la brevedad nos remitimos.

De la copia del estatuto acompañado surge que las utilidades que resulten del balance se destinarán: a) cinco por ciento (5%) para el fondo de reserva legal hasta completar el veinte por ciento (20%) del capital social y b) una vez cubierto el fondo de reserva legal y las demás previsiones facultativas que aconseje el directorio, el remanente será capitalizado.

Respecto de las pérdidas señala, que las mismas serán absorbidas por las ganancias de los ejercicios siguientes, encontrándose sujeta como sociedad del Estado al control del Tribunal de Cuentas de la provincia de ..., que periódicamente controla sus operaciones en virtud de lo establecido en el art. 12, inc. b), apart. 6, de la Ley provincial Nº ..., definiendo entre sus funciones la de Constituirse en los organismos del Estado, cualquiera sea su naturaleza jurídica

En lo que atañe al origen de los fondos señala que los mismos (base 2006/2007) son:

- Obras por contrato, cincuenta y tres por ciento (53%) de Vialidad Nacional por convenios con la Nación, para la construcción y mantenimiento de rutas nacionales y provinciales.
- Concesión provincia de, treinta y tres por ciento (33%) por mantenimiento y construcción de caminos provinciales.
- Coparticipación vial, trece coma ochenta por ciento (13,80%) por coparticipación en el impuesto a los combustibles.
- Ingresos por convenios cero coma veinte por ciento (0,20%) por servicios a los municipios de la provincia y a privados.

Añade que dicha distribución se mantiene en el año 2009, acompañando detalle de los ingresos certificados por contador público, destacando que del análisis del origen de los fondos se desprende que más del noventa y nueve coma ochenta por ciento (99,80%) de los mismos corresponde a ingresos de carácter tributario derivados por el Estado provincial a "XX" para cumplir su objeto.

Argumenta la exención de gravámenes, citando respetada doctrina, particularmente al Dr. Dino Jarach, en cuanto sostiene que la capacidad contributiva como causa jurídica del tributo significa la posibilidad de distraer de quien la posee cierta cantidad de medios para destinarla a los gastos públicos; el Estado no posee capacidad contributiva pues toda su riqueza ya sirve directamente a las finalidades públicas. Asimismo, cita a Naveira de Casanova, quien coincidiendo con Jarach expresa que "... el Estado carece de capacidad contributiva en la medida en que todo el patrimonio estatal está afectado a un cometido constitucionalmente determinado ...".

En función de ello, sostiene que “se estaría en presencia de una exclusión de objeto o no sujeción, del Estado nacional, provincial o municipal, encuadrando dicha situación en lo que genéricamente se denomina principio de inmunidad fiscal”.

Interpreta que este principio fue respetado hasta la sanción de la Ley 22.016, vigente para los ejercicios iniciados a partir del 1/1/80, derogando todas las disposiciones de leyes nacionales, sean éstas generales, especiales o estatutarias, que eximan el pago de tributos nacionales, provinciales o municipales, alcanzando la derogación a todo tipo de empresa estatal, mixta, Bancos y entidades financieras y todo otro organismo nacional que vendiera bienes o prestara servicios a título oneroso.

Señala que el Poder Ejecutivo nacional dictó con posterioridad los Dtos. 261/80 y 145/81, aclarando este último el alcance de la derogación dispuesta por la Ley 22.016 de modo genérico, estableciendo que no se considerarán comprendidos en ella, conforme con su art. 1, los entes u organismos del Estado, nacionales, provinciales o municipales, centralizados, autárquicos, reparticiones o dependencias que se encuentren en cualquiera de las siguientes situaciones:

a) Que de sus normas de creación resulte que no poseen diferenciación patrimonial con el Estado, excepto que su objeto principal sea la realización de actividades de tipo empresarial, tanto comercial como industrial.

b) Que cumplan como objeto principal funciones de policía, regulación de la actividad económica o financiera, educación, asistencia social, salud pública y/o investigación.

Destaca que el mismo decreto condiciona la exclusión (cfme. art. 2) a que ... tales entidades no persigan fines de lucro con la totalidad o parte de sus actividades ..., disponiendo que cuando la actividad con fines de lucro tuviere carácter parcial, con relación a la totalidad de la que realiza el ente u organismo ... la exclusión, procederá solamente por la parte de la actividad no lucrativa ...

Finalmente, en cuanto a la situación de las sociedades del Estado frente a los impuestos nacionales en particular, expresa que partiendo de la base que la sociedad cumple los requisitos establecidos en el Dto. 145/81 y, por lo tanto, no forma parte de las sociedades incluidas en el primer párrafo de la Ley 22.016, “XX” no es responsable por deuda propia de los tributos regidos por la Ley de Procedimientos Fiscales, reiterando la aplicación del principio de inmunidad fiscal a los entes estatales con la consecuente no sujeción a ningún tributo nacional ni aduanero.

Considera que esta interpretación de carácter extensivo también podría efectuarse con un carácter restrictivo, en cuyo caso de resultar sujeto de algún gravamen nacional –tal como lo prevé el art. 5 de la Ley de Procedimiento Fiscal– debe estar expresamente exento de ese tributo para no ser responsable por deuda propia.

Concluye finalmente en base a sus consideraciones que “XX” se encuentra excluida de las entidades mencionadas en el primer párrafo de la Ley 22.016, en virtud de lo establecido en el Dto. 145/81, por lo que no resultaría responsable de impuestos nacionales por deuda propia; considerando, asimismo, en función del análisis particularizado de cada impuesto que realiza que la entidad se encontraría exenta de todos ellos.

II. Expuesta la temática traída a consideración, corresponde analizar el tratamiento que cada una de las leyes que rigen los tributos en cuestión establecen respecto de entidades de este tipo.

Así, en cuanto al impuesto a las ganancias, el inc. a) del art. 20 de la ley de la materia exime a ... las ganancias de los Fiscos nacionales, provinciales y municipales y las de las instituciones pertenecientes a los mismos excluidas las entidades y organismos comprendidos en el art. 1 de la Ley 22.016.

Por su parte, la Ley de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta establece en el inc. d) de su art. 2 que "... son sujetos pasivos del impuesto: ... d) Las entidades y organismos a que se refiere el art. 1 de la Ley 22.016, no comprendidos en los incisos precedentes".

En el impuesto sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias y otras operatorias el art. 2 de la ley del gravamen expresa que "estarán exentos: ... a) Los créditos y débitos en cuentas bancarias, así como también las operatorias y movimientos de fondos, correspondientes a los Estados nacionales, provinciales, las municipalidades y el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, ... estando excluidos los organismos y entidades mencionados en el art. 1 de la Ley 22.016".

A su vez, el art. 7 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado establece que "... Estarán exentas del impuesto establecido por la presente ley ... h) Las prestaciones y locaciones comprendidas en el apart. 21 del inc. e) del art. 3 que se indican a continuación: 1. las realizadas por el Estado nacional, las provincias y municipalidades y por instituciones pertenecientes a los mismos o integrados por dos o más de ellos, excluidos las entidades y organismos a que se refiere el art. 1 de la Ley 22.016".

Tal como puede observarse los Estados a que aluden las normas referidas y las entidades pertenecientes a los mismos estarán exentos de los respectivos gravámenes, excepto que los últimos sujetos mencionados estén encuadrados en las previsiones del art. 1 de la Ley 22.016.

En consecuencia, para determinar la viabilidad de exención de la entidad consultante en los distintos gravámenes, resulta necesario dilucidar si la misma resulta comprendida en la Ley 22.016.

En tal menester, es dable citar el Dict. D.A.T. 67/98 en donde se expresó que "... el art. 1 de la Ley 22.016, que derogó todas las disposiciones de leyes nacionales que eximían del pago de tributos nacionales, provinciales y municipales a determinadas sociedades y organismos, establece que, entre otras, **las sociedades del Estado regidas por la Ley 20.705 se encuentran alcanzadas por la aludida disposición**" (el destacado en negrita nos pertenece).

Agregando que "... el Dto. 145/81, que define a los entes excluidos de la Ley 22.016, aclara en su art. 2 que **la exclusión no comprende a los organismos que estén incluidos expresamente en la enumeración taxativa de la primera parte del art. 1 de la citada ley**" (este destacado también nos pertenece).

Finalmente, sobre la base de dicho razonamiento se concluyó respecto de la entidad bajo estudio en dicha oportunidad que "... no puede considerarse incluida entre las entidades a que alude el Dto. 145/81, por cuanto al ser una sociedad del Estado regida por la Ley 20.705 se encuentra entre las entidades mencionadas en la primera parte del citado art. 1".

En igual sentido se ha pronunciado más recientemente el área legal en la Actuación Nº .../08 (Di. ...), donde se expresó que "... la circunstancia de que la rubrada sea una sociedad del Estado expresamente enumerada en el art. 1 de la Ley 22.016, obsta a la aplicación de las exclusiones establecidas en el Dto. 145/81 ...".

Asimismo, y en la misma línea argumental, el área legal se pronunció en la Actuación Nº .../03 (Di. ...), donde al referirse a la Ley 22.016, respecto de una sociedad del Estado, señaló que "... al no quedar excluida de la misma, en virtud de los términos del Dto. 145/81, no está beneficiada por las franquicias

exentivas consagradas en los arts. 20, inc. a), de la Ley del Impuesto a las Ganancias, y 7, inc. h), pto. 21, de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, por lo que ... respecto del impuesto a la ganancia mínima presunta no se halla excluida como sujeto pasivo del gravamen”.

Análogamente se pronunció dicha área legal en materia del impuesto sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias y otras operatorias en la citada Actuación Nº .../08 (Di. ...), donde se dijo que “... la circunstancia de que la rubrada sea una sociedad del Estado, expresamente enumerada en el art. 1 de la Ley 22.016, obsta a la aplicación de las exclusiones establecidas en el Dto. 145/81”, por lo que concluye en la oportunidad expresando que “... En virtud de ello, dicha sociedad no se encontraría, en rigor, alcanzada por los términos de la exención contemplada en el art. 2, inc. a), de la Ley 25.413, del Impuesto sobre los Créditos y Débitos en Cuentas Bancarias y Otras Operatorias, por tratarse de una entidad expresamente enumerada en el art. 1 de la Ley 22.016”.

Ahora bien, respecto del impuesto sobre los bienes personales –participaciones y acciones societarias– cabe señalar que el artículo agregado a continuación del art. 25 de la Ley 23.966 establece el carácter de responsables sustitutos de las sociedades regidas por la Ley 19.550, cuyos titulares sean personas físicas y/o sucesiones indivisas y/o personas de existencia ideal domiciliadas en el exterior, presumiendo que las participaciones sobre estas últimas pertenecen a personas físicas o a sucesiones indivisas radicadas también en el extranjero.

En el presente caso, al pertenecer la sociedad exclusivamente al Estado provincial y ser este último un ente con inmunidad fiscal que no reviste la calidad de sujeto del tributo, no se verifica el presupuesto legal precitado y, consecuentemente, la firma no sustituirá a sujeto pasivo ninguno en el pago de impuesto y, por lo tanto, no deberá afrontarlo.

En razón de lo expuesto, considerando que la exclusión dispuesta por el art. 1 del Dto. 145/81 no comprende a las sociedades del Estado regidas por la Ley 20.705, por estar incluidas en la enumeración realizada por el art. 1 de la Ley 22.016, se estima que la sociedad del rubro deberá tributar el impuesto al valor agregado, el impuesto a las ganancias, el impuesto a la ganancia mínima presunta y el impuesto sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias y otras operatorias. En cuanto al impuesto sobre los bienes personales –acciones y participaciones societarias– se entiende que no deberá tributarlo en razón de no sustituir a sujeto pasivo ninguno.