

A SUBSECRETARIA DE INGRESOS PUBLICOS:

Por las presentes actuaciones la Dirección de Asesoría Técnica de la Administración Federal de Ingresos Públicos, solicita opinión a la Dirección Nacional de Impuestos con relación a si resulta de aplicación el régimen de retenciones en el impuesto a la ganancias que establecía la ex Resolución General AFIP N° 1261 (actualmente Resolución General (AFIP) N° 2437-), a las pensiones que percibe del Estado Nacional y del Gobierno de la Ciudad Autónoma el señor [redacted] en su carácter de Veterano de la Guerra del Atlántico Sur.

Dicha intervención se solicita a los efectos de que se expida en forma definitiva sobre la cuestión planteada, toda vez que estima que *"...las conclusiones aquí expuestas involucran aspectos vinculados no sólo a la interpretación de la norma legal, sino también a aspectos que de confirmarse el criterio requieren la redacción de la respectiva norma reglamentaria o aclaratoria..."*

Corresponde señalar, que el señor [redacted] -ex combatiente de Malvinas- manifiesta en la presentación obrante a fs. 1/4 que por error declaró en el Formulario F. 572 la pensión vitalicia otorgada en virtud de lo dispuesto por la Ley N° 23.848, como así también el subsidio mensual vitalicio previsto en la Ley de la Legislatura de la Ciudad de Buenos Aires N° 1075. Sostiene al respecto que no corresponde la aplicación del tributo sobre dichas pensiones en atención a que le *"...falta el presupuesto básico y esencial, el trabajo personal que la ley exige y reclama en forma puntual"*, toda vez que tales beneficios tienen su origen en su participación en el conflicto bélico del Atlántico Sur en ocasión de cumplir el servicio militar obligatorio.

Cabe tener presente que a través de la Ley N° 23.848 se otorgó una pensión vitalicia a los ex soldados combatientes conscriptos que participaron en acciones bélicas de combate en el conflicto del Atlántico Sur y a los civiles que se encontraban cumpliendo funciones en los lugares en los cuales se desarrollaron estas acciones, entre el 2 de abril y el 14 de junio de 1982.

Por su parte, la Ley de la Ciudad de Buenos Aires N° 1075 benefició con *"...un subsidio mensual y vitalicio a los Ex Combatientes héroes de la Guerra de las Islas Malvinas, Georgias, Sandwich e Islas del Atlántico Sur que hayan participado en efectivas acciones bélicas llevadas a cabo en las jurisdicciones del Teatro de Operaciones Malvinas (TOM) y del Teatro de Operaciones del Atlántico Sur (TOAS), todos desde el 2 de abril de 1982 hasta el 14 de junio de 1982."*

Respecto de la cuestión planteada la Dirección de Asesoría Técnica en su informe de fs. 26/30 sostuvo, en lo que se refiere al beneficio otorgado por la Ley N° 23.848, que *"...en relación a la vinculación de la pensión honorífica con los hechos imponible gravados por el impuesto a las ganancias, se concluye -prima facie- que la misma al tratarse de una reparación de actos lesivos al servicio del estado, y no en los conceptos sustantivos comunes a jubilaciones o pensiones..., no se encontraría alcanzada por el gravamen."*

Dicho temperamento fue compartido por la Dirección Nacional de Impuestos según Memorando N° 1092/2008 obrante a fs. 34/39.

No obstante, a los fines de reafirmar dicho criterio efectúa un exhaustivo análisis del aspecto técnico-tributario, a la luz de lo dispuesto por los artículos 2° apartado 1), 79 inciso c) y 45 inciso b) de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

Señala al respecto, que el precitado artículo 2°, en su apartado 1) expresa que son ganancias a los efectos de la ley, y *"...sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría..."*, *"...los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación."*

Destaca que el concepto de ganancia definido en dicho artículo requiere la existencia de tres requisitos para que la renta quede alcanzada por el impuesto: en caso de los sujetos no mencionados en el apartado 2), y que son periodicidad, permanencia de la fuente y habilitación.

Agrega, según lo expresa destacada doctrina, que en el caso de las rentas personales, la fuente está constituida por la misma persona humana, con lo que el requisito de existencia y el de permanencia están cumplidos. En consecuencia, estima que para discernir cuándo una renta está alcanzada por el tributo, se debe recurrir al análisis de la habilitación de la fuente, que consiste *"...en la explotación del elemento productor, vale decir, en la realización de actos tendientes a producir réditos."*

Con relación a ello, destaca que debe existir *"...una actividad productora que habilite o explote la fuente, la actividad humana, que haga fluir el beneficio"*, condición que no se cumple en el caso en que nos ocupa, toda vez que el beneficiario percibe los conceptos en cuestión, no a cambio de una actividad efectuada con el ánimo de recibir un rédito, sino que se trata de un reconocimiento del Estado por exponer la vida al servicio de la Patria.

En dicho contexto, estima que no se *"...cumpliría con los requisitos exigidos en el apartado 1) del artículo 2° de la ley del gravamen."*

Seguidamente, analiza si las pensiones en cuestión podrían quedar encuadradas en lo previsto en el artículo 79 inciso c) de la ley del tributo, que incluye dentro de las ganancias de la cuarta categoría, a las

rentas personales provenientes "...de las jubilaciones, pensiones, retiros, subsidios de cualquier especie en cuanto tengan su origen en el trabajo personal..."

Destaca al respecto, que en el caso bajo análisis, no existirían haberes previos que tengan vinculación con las pensiones otorgadas, toda vez que el presentante recibe dichos beneficios como un reconocimiento por los servicios prestados a la Patria, sin estar relacionados en modo alguno al trabajo personal.

Abona dicho criterio, el hecho de que el Decreto N° 886/05, reglamentario de la Ley N° 23.848, en sus considerandos resalta "...el carácter de la pensión de guerra como un reconocimiento honorífico por los servicios a la Patria..."

Por último, también analiza la posibilidad de que el beneficio otorgado por la Ley N° 1075 de la Legislatura de la Ciudad de Buenos Aires se encuentre incluido en el inciso b) del artículo 45 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, que enumera como ganancias comprendidas en la segunda categoría a "los beneficios de la locación de cosas muebles y los derechos, regalías y los subsidios periódicos.", en atención al término "subsidio" utilizado por la referida ley.

A tal efecto, luego de señalar que en el diccionario de la Real Academia Española el vocablo "subsidio" se refiere a una "...prestación pública asistencial de carácter económico y de duración determinada", interpreta que, el hecho de que en este caso el beneficio sea mensual y vitalicio, parecería indicar que no se estaría cumpliendo con la condición de duración determinada exigida en dicha definición, sin perjuicio de que ese sea el término empleado por la precitada ley.

No obstante, con relación a este último aspecto solicita al opinión de esta Dirección General, en razón de la naturaleza jurídica de los términos analizados.

Sobre el particular, corresponde señalar que en la mencionada ley, si bien se emplea el término "subsidio", el beneficio que se otorga resulta "mensual y vitalicio" con lo cual no se cumpliría con la condición de "duración determinada" que surge de la precitada definición.

Por otra parte, tampoco se cumple con la condición de "prestación pública asistencial" que surge de dicha definición, ya que el propio Decreto N° 90/2004 -reglamentario de la Ley N° 1075- en sus considerandos establece que la medida "...constituye un reconocimiento digno y justo por la actuación desempeñada durante el conflicto bélico mencionado y es una reparación histórica frente a una guerra que tantas víctimas ocasionó a nuestro país."

En virtud de lo expuesto, cabe inferir que independientemente del término utilizado por la Ley, el beneficio que otorga no

goza de las características que deben reunir los subsidios previstos en el artículo 45 inc. b) de la Ley de Impuestos a las Ganancias.

A ello cabe agregar, que una interpretación armónica de la normativa involucrada permite concluir que la intención del legislador en ambos supuestos -Ley N° 23.848 y Ley de la Ciudad de Buenos Aires N° 1.075- fue crear un beneficio de naturaleza excepcional por tratarse de un especial reconocimiento que efectúa la Nación y la Jurisdicción respectiva, a quienes fueron protagonistas de un hecho bélico.

Resulta relevante recordar, que la Procuración del Tesoro de la Nación ha sostenido en forma pacífica que "Por encima de lo que las leyes parecan decir literalmente, es propio de la interpretación indagar lo que ellas dicen jurídicamente, es decir en conexión con las demás normas que integran el ordenamiento general del país. En esta indagación no cabe prescindir de las palabras de la ley pero tampoco atenerse rigurosamente a ellas cuando la interpretación razonable y sistemática así lo requiere. (conf. dict. 241/227, 244/2129).

En consecuencia, esta Dirección General, en concordancia con el temperamento sustentado por la Dirección Nacional de Impuestos, estima que podría interpretarse que el beneficio otorgado por la Ciudad de Buenos Aires a través de la Ley N° 1075, resultaría de naturaleza similar a la pensión honorífica establecida por el Estado Nacional en la Ley N° 23.848 y por lo tanto no comprendida en el artículo 45 inc. b) de la Ley de Impuestos a las Ganancias.

Con la opinión precedentemente reseñada, se le remiten las actuaciones para su conocimiento y demás efectos que estime pertinentes.

DIRECCION DE ASUNTOS LEGISLATIVOS Y TRIBUTARIOS
DIRECCION GENERAL DE ASUNTOS JURIDICOS
pensión combatientes de malvinas

5 NOV 2008


Dra. MANTA BIANCHI
Directora de Asuntos
Legislativos y Tributarios

