OIKONOMOS
Revista Científica de Ciencias Económicas

Revista OIKONOMOS, Año 1 Vol. 2.
La Rioja (Argentina) 09/2010.
Carlos Manassero. "Acerca del régimen de reemplazo de bienes muebles e inmuebles en el impuesto a las ganancias".pp. 12-25
Recibido: 10/05/11 Aceptado: 15/06/11

Año 1. Volumen 2. ISSN 1853-5690

ACERCA DEL RÉGIMEN DE REEMPLAZO DE BIENES MUEBLES E INMUEBLES EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Cr. Carlos Manassero

Director Científico de la Revista OIKONOMOS.
Director del Instituto Técnico de Investigaciones Tributarias de la UNLaR.
Director del Postgrado de Especialización en Tributación de la UNLaR
Docente Universitario en cátedras de carreras de grado y postgrado.
Ex Subdirector General de Legal y Técnica Impositiva de la AFIP/DGI.

Palabras Clave: *venta, reemplazo, bienes muebles amortizables, inmuebles, enajenación, bien de uso*

Key Words:

sale, replacement, depreciable movables, real estate, fixed assets.

Resumen

El régimen de venta y reemplazo ("roll over"), previsto en la ley de Impuesto a las Ganancias, al permitir diferir el ingreso del tributo originado en la venta de bienes de uso, otorga a los contribuyentes la posibilidad de obtener interesantes ventajas impositivas. La finalidad perseguida es que el gravamen no obstaculice, seriamente, las decisiones empresariales relacionadas con la renovación de los mismos.

Abstract

The sale and replacement regime ("roll over"), under the law of income tax by allowing the tax deferred income arising from the sale of assets, gives taxpayers the opportunity to obtain significant tax advantages. The purpose is that the tax does not hinder, seriously, business decisions related to the renewal thereof.

INTRODUCCIÓN

La decisión empresarial de renovar o reemplazar los bienes de uso de una empresa (atento a los cambios o innovaciones tecnológicas, a la vida útil ya transcurrida de los bienes poseídos o a cualquier otra circunstancia), puede afectar el balance impositivo atento encontrarse alcanzadas con el impuesto a las ganancias – para los sujetos empresas- las utilidades obtenidas por las ventas de sus bienes muebles amortizables e inmuebles[1].

La situación descripta "puede verse razonablemente aliviada" si el contribuyente decidiera hacer uso de la opción prevista en el artículo 67 de la ley del gravamen. En efecto, éste establece que en el supuesto de reemplazo y enajenación de un bien mueble amortizable, podrá optarse por imputar la ganancia de la enajenación al balance impositivo del año de la venta o, en su defecto, afectarla al costo del nuevo bien (en cuyo caso la correspondiente amortización impositiva -prevista en el artículo 84 -, deberá practicarse sobre el costo del nuevo bien disminuido en el importe de la ganancia afectada).

La opción descripta será también aplicable cuando el bien reemplazado sea un inmueble, en la medida que se cumplan conjuntamente los siguientes requisitos:

[1] Art.2 ,apartado 2, ley de Impuesto a las Ganancias

1.- que se encuentre afectado a la explotación como bien de uso;

2.- que tal destino tuviera, como mínimo, una antigüedad de dos años al momento de la enajenación; y

3.- que el importe obtenido en la enajenación se reinvierta en el bien de reemplazo o en otros bienes de uso afectados a la explotación.

La consecuencia económica (mejor financiera) para el contribuyente que decida hacer uso de la opción, será la de obtener la posibilidad de "diferir el pago" del Impuesto a las Ganancias, correspondiente a la utilidad obtenida por la venta del bien reemplazado. Ello se traducirá, para el caso de los bienes amortizables, en una suerte de "pago en cuotas del gravamen", en cada uno de los respectivos ejercicios fiscales, que se materializa por una menor deducción por amortizaciones durante la vida útil del nuevo bien adquirido (atendiendo a su "nuevo costo" disminuido en el importe de la utilidad afectada,).

Doctrinariamente se sostuvo [2] que … " Desde el punto de vista económico se trata de un préstamo sin intereses que realiza el Estado al contribuyente, cuya devolución se efectúa mediante la disminución de las amortizaciones del bien de reemplazo computables anualmente en el impuesto o, un menor costo de adquisición , en caso de enajenación del bien de reemplazo. En el caso de tratarse de bienes no amortizables, como los terrenos, el reintegro de la utilidad afectada se producirá sólo de este último modo"

La opción para afectar el beneficio al costo del nuevo bien sólo procederá cuando ambas operaciones (venta y reemplazo) se efectúen dentro del término de un año. Además, el contribuyente deberá manifestarla (a su opción) dentro del plazo establecido para la presentación de la respectiva declaración jurada - correspondiente al ejercicio en que se produzca la venta del bien -. Para ello deberá cumplir con las formalidades establecidas actualmente por la AFIP en su RG Nº 2140 (comunicar por

[2] Fernández Luis O., "Venta y reemplazo de inmuebles", Revista Impuestos Nº 20, octubre 2006.

Internet utilizando la clave fiscal), la que dejó sin efecto el procedimiento implementado con anterioridad por la ya derogada RG Nº 2278 (comunicar presentando el F.235).

Es importantes señalar que luego de efectuada la comunicación (por Internet) el contribuyente podrá obtener un certificado de no retención del Impuesto a las Ganancias, para ser presentado ante el escribano público, en oportunidad de celebrarse la respectiva escritura traslativa de dominio.

En el supuesto en que se produjera un excedente de utilidad en la venta (con relación al costo del bien de reemplazo o cuando el importe obtenido en la enajenación no fuera reinvertido totalmente en el costo del nuevo bien, respectivamente), la opción se considerará ejercida respecto del importe de tal costo y el excedente de utilidad o la proporción de la misma que (en virtud del importe reinvertido) no resulte afectada, estará sujeto al pago del gravamen en el ejercicio en que, según se trate de adquisición o construcción, se produzca el vencimiento de los respectivos plazos establecidos.

Recorriendo las normas legales, así como la jurisprudencia y doctrina vinculadas con esta temática, existen algunas cuestiones que pueden plantearse a la manera de interrogantes y que es interesante comentar, tales como:

- ¿Qué debe entenderse por reemplazo?
- ¿Cuál es el alcance de la expresión reemplazo de un bien inmueble?
- ¿Cuáles son los bienes a los que se los considera como bien de uso?
- ¿Qué ocurre ante incumplimientos formales producidos en la obligación de comunicar a la AFIP? ¿Decae el beneficio?
- ¿Cuál es el procedimiento cuando primero se compra un bien y después se vende el reemplazado en ejercicios fiscales distintos?
- ¿Qué ocurre si ejercida la opción respecto de un determinado bien enajenado, no se adquiriera el bien de reemplazo o no se iniciaran o concluyeran las obras dentro de los plazos legales?

- ¿El régimen resulta aplicable para inmuebles agropecuarios?

A continuación brindaremos respuesta a cada uno de los interrogantes planteados, en el mismo orden en que fueron expuestos.

□ ¿Qué debe entenderse por reemplazo?

Siguiendo la jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación [3] se interpreta que para que el régimen se torne aplicable, además de la operación de compraventa de los bienes dentro del año (tal como señala la ley), es necesaria la traslación física o posesión efectiva del nuevo bien.

El vocablo "reemplazo" pretende cumplir con una precisa función, cual es la de disponer que el nuevo bien ocupe físicamente, en el patrimonio del adquirente, el lugar que antes ocupaba el bien enajenado.

En base a lo expuesto se interpreta que se tornaría inaplicable el régimen en el supuesto que el nuevo bien adquirido ingrese, materialmente, al patrimonio del contribuyente después de transcurrido el término de un año computando desde que se verificó la venta del bien reemplazado. En efecto, si la sola adquisición del nuevo bien, fuera suficiente para promover el beneficio que la norma otorga, es razonable interpretar que el legislador no habría utilizado el término "reemplazo", que sugiere el sentido de "reintegro o substitución material", sino cualquier otra palabra que admitiera la sustitución jurídica, entendiendo por tal todos y cada uno de los actos jurídicos que importen la transferencia de un bien de uno a otro patrimonio, sin que se verifique la traslación física o posesión del mismo.

La interpretación que se sostiene descarta, por lo tanto, que una mera compraventa (contrato eminentemente consensual, que no importe la transferencia física del objeto al patrimonio del adquirente), torne aplicable el régimen.

[3] Kablan, Julio Horacio – TFN – Sala B – 04/03/76

Esta interpretación se refuerza si se considera el hecho que si el nuevo bien "no ingresa y no se afecta a la obtención de ganancias gravadas", no resultaría amortizable (por ende, en ese ejercicio, ya se incumpliría con el pago de "la cuota de tributo" a la que se aludió en la introducción).

□ ¿Cuál es el alcance de la expresión reemplazo de un bien inmueble?

De conformidad con lo establecido por el Decreto Reglamentario[4] de la Ley del Impuesto a las Ganancias, por reemplazo de un inmueble afectado a la explotación como bien de uso, se entenderá tanto la adquisición de otro, como la de un terreno y ulterior construcción en él de un edificio o, aún la sola construcción efectuada sobre terreno adquirido con anterioridad.

Por otra parte, la construcción de la propiedad que habrá de constituir el bien de reemplazo puede ser anterior o posterior a la fecha de venta del bien reemplazado, siempre que entre esta última fecha y la de iniciación de las obras respectivas no haya transcurrido un plazo superior a un año y, en tanto las mismas se concluyan en un período máximo de cuatro años a contar desde su iniciación.

□ ¿Cuáles son los bienes a los que se los considera como bien de uso?

No existen definiciones sobre el alcance de este concepto en la Ley del Impuesto a las Ganancias ni en su Decreto Reglamentario. En mérito a ello, se interpreta[5] que resulta apropiado acudir a la disciplina contable y, en este sentido, la Resolución Técnica Nº 9 de la FACPCE define a los bienes de uso como "….aquellos bienes tangibles destinados a ser utilizados en la actividad

[4] Artículo 96
[5] Dictamen 57/08 (DIATEC), 22/07/08, AFIP – Boletín 143 (6/2009), página 1153

principal del ente y no a la venta habitual, incluyendo a los que están en construcción, tránsito o montaje y los anticipos a proveedores por compra de estos bienes. Los bienes afectados a locación o arrendamiento se incluyen en inversiones, excepto en el caso de entes cuya actividad principal sea la mencionada."

De manera similar, la doctrina contable[6] los ha definido como bienes tangibles de duración más o menos prolongada, básicos para la producción de otros bienes, o para desarrollar a través de ellos el cumplimiento del objetivo del ente, afectándolos a la actividad productiva de la empresa.

En función de la razonabilidad conceptual emergente de estas definiciones, se interpreta que en el caso de inmuebles destinados a locación o arrendamiento, éstos se constituirán en un bien de uso o una inversión en función de cuál sea la actividad principal (o el objetivo) del ente y, en tanto ésta sea la locación o el arrendamiento los inmuebles afectados encuadrarán en la definición de bienes de uso, respecto de los cuales resultará aplicable la figura de venta y reemplazo

Precisamente estos conceptos son los que, para evacuar una consulta, ha considerado la Dirección de Asesoría Técnica de la AFIP/DGI en el Dictamen señalado en nota 5, para sostener que "…en tanto la locación de inmuebles o arrendamiento no constituye la actividad principal de la firma consultante, las parcelas de campo enajenadas no pueden considerarse bienes de uso y, consecuentemente, no resultan aplicables a su respecto los beneficios previstos por el artículo 67 de la Ley de Impuesto a las Ganancias."

Con anterioridad el Fisco ya se ha había expresado de manera similar[7], al entender que una empresa extranjera con sucursal en el país que posee inmuebles destinados a alquiler, podrá ejercer la opción prevista en el art. 67 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (venta y reemplazo), en la medida en que su titular se encuentre comprendido en el art. 69 de la citada ley y que el bien inmueble reemplazado esté afectado como bien de uso. En esa

[6] Biondi Mario, "Contabilidad Financiera", 1 edición, 2005, Editorial Errepar.
[7] Dictamen 65/00 (DAT), 11/12/2000, AFIP – Boletín 46 (05/2001), página 781

oportunidad también sostuvo que, a estos efectos, se deberá considerar si la locación de inmuebles constituye o no la actividad principal de la empresa en cuestión. En caso que la respuesta a este interrogatorio fuera afirmativa, cabría clasificar a los activos utilizados para tal fin dentro del rubro "Bienes de Uso". Asimismo, entendió que no obsta al análisis expuesto el hecho que el responsable sea una sucursal de una empresa del exterior, dado que ésta resulte sujeto pasivo del tributo, según las disposiciones contenidas por el art. 69 de la ley del gravamen.-

Por último, corresponde señalar que es el propio contribuyente quien deberá demostrar el carácter de bien de uso de un bien para viabilizar la procedencia de la opción. Así, el Tribunal Fiscal de la Nación[8], resolvió que no corresponde la aplicación de la opción de venta y reemplazo cuando la explotación de los inmuebles no fue acreditada durante la inspección, no habiendo el contribuyente aportado la documentación que permitiera inferir lo contrario. Se tuvo en cuenta para ello lo que dispone el art. 67 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, y que el Ente Fiscal comprobó que los inmuebles vendidos no revestían para la actora el carácter de bienes de uso, no habiendo aportado los elementos de prueba que acreditan sus dichos.

□ ¿Qué ocurre ante incumplimientos formales producidos en la obligación de comunicar a la AFIP? ¿Decae el beneficio?

Este tema ha presentado definiciones contradictorias por parte del Fisco. En efecto, oportunamente se sostuvo[9] que la no presentación del Formulario 235 - comunicando la opción oportunamente prevista en la Resolución General Nº 2278 (DGI) y sus modificaciones - constituía una infracción formal.

[8] Monteroni Juan Carlos – TFN – Sala A – 30/04/2003
[9] Dictamen 49/84 (DATyJ), 13/11/84, DGI, Boletín 377 (05/1985), página 456

Posteriormente[10] entendió que el incumplimiento, por parte de la responsable, del procedimiento de información requerido por la Resolución General (DGI) Nº 2278 y sus modificaciones, implicaba la pérdida del beneficio. Para así resolver entendió que las exigencias establecidas por las normas reglamentarias (del beneficio contemplado en el art. 67 de la Ley de Impuesto a las Ganancias) son de orden público y las formas a guardar son "ad solemnitatem"; de manera tal que su inobservancia opera la inexistencia del derecho respectivo (que es el de afectar los beneficios al costo de los nuevos bienes).

La jurisprudencia fue la encargada de encauzar la problemática de una manera que se interpreta razonable, al revocar determinaciones efectuadas por el fisco, impugnando el uso de la opción, como consecuencia de la falta de cumplimiento de los citados deberes formales.

Así entendió[11] que la Administración Fiscal oportunamente había reglamentado la opción de "venta y reemplazo", mediante la Resolución General (DGI) Nº 2278, en la cual se establecen una serie de requisitos relativos al supuesto contemplado en la Ley de Impuesto a las Ganancias. De dicha normativa no surge la decadencia de los beneficios de la opción por la falta de cumplimiento de ciertos deberes formales. En tal punto, el incumplimiento del art. 10 de la citada resolución general está referido a lo que es "inherente" a la opción; es decir, debe tratarse de elementos que hacen a la esencia del mecanismo de la franquicia y contemplados en la misma ley, como es fundamentalmente el plazo por la adquisición o construcción de un nuevo bien (voto del Dr. Porta).

Por otra parte el propio ordenamiento jurídico, a través del decreto reglamentario, establece las consecuencias jurídicas de los incumplimientos de los requisitos sustanciales en la operatoria de venta y reemplazo, sin que aparezcan enumeradas las consecuencias jurídicas de la falta de manifestación de la opción (voto del Dr. Castro).

[10] Dictamen 12/02 (DAL), 28/02/02, AFIP, Boletín 60 (07/2002), página 1251
[11] Gena S.A. Agrícola Ganadera – TFN – Sala B – 28/03/2006

De manera similar se pronunció el Tribunal Fiscal de la Nación en la causa Perfecto López y Cía. S.A.[12] y, más recientemente, al dictar sentencia en el caso Escarpatri S.A.[13] entendiendo que la ausencia del Formulario 235, previsto en la Resolución General (DGI) Nº 2278, no enerva el derecho de los contribuyentes al uso de la opción de venta y reemplazo, siempre que el mismo acredite haber cumplido válidamente con los demás requisitos legales y reglamentarios que impone la ley del gravamen.

Por último, se estima interesante destacar que el Fisco se ha pronunciado (en relación a la observancia de los requisitos) [14] , al consultársele si resulta procedente la opción de venta y reemplazo cuando:

a) el contribuyente ha comunicado el ejercicio de la opción en tiempo y forma, pero omite informar el reemplazo del bien vendido, constatándose posteriormente que el reemplazo se realizó dentro del plazo establecido;

b) se comunica la opción en tiempo, pero informa extemporáneamente el reemplazo;

c) comunica la opción con posterioridad al vencimiento de la declaración jurada correspondiente al período fiscal en el cual se perfecciona la venta, pero cumple en tiempo y forma con el reemplazo del bien vendido; y

d) la opción se comunica con posterioridad a los plazos establecidos, al igual que el reemplazo; no obstante, se verifica que ambas operaciones –venta/reemplazo- se realizan en tiempo.

Al analizar las cuestiones planteadas entendió que los casos señalados en los incisos a) y b) no involucrarían incumplimientos a cuestiones esenciales del régimen, por lo que el ejercicio de la opción de venta y reemplazo resultaría válida (al realizarse el reemplazo dentro de los términos legales), procediendo únicamente la aplicación de la sanción correspondiente al incumplimiento formal verificado.

[12] TFN, Sala B, 04/05/2006
[13] TFN, Sala A, 16/08/2007
[14] Dictamen 36/09 (SGTLI), AFIP, Boletín 150 (01/2010), página 201

En tanto que, en los casos contemplados en los incisos c) y d), se observa que van mas allá de una trasgresión a la norma resolutiva aplicable, atento a que no han cumplido con la exigencia prevista en el art. 96 del decreto reglamentario de la ley del gravamen, que obliga a comunicar el ejercicio de la opción dentro del plazo establecido para la presentación de la declaración jurada, circunstancia que invalidaría la procedencia del régimen.

□ ¿Cuál es el procedimiento cuando primero se compra un bien y después se vende el reemplazado en ejercicios fiscales distintos?

La norma reglamentaria[15] , claramente, establece que cuando se opte por afectar la ganancia obtenida en la venta de un bien al costo de otro bien adquirido con anterioridad, realizándose ambas operaciones -adquisición y venta- en ejercicios fiscales distintos, la amortización en exceso practicada por el bien de reemplazo deberá reintegrarse, al balance impositivo, en el ejercicio fiscal en que se produzca la venta del bien reemplazado.

□ ¿Qué ocurre si ejercida la opción respecto de un determinado bien enajenado, no se adquiriera el bien de reemplazo o no se iniciaran o concluyeran las obras dentro de los plazos legales?

La misma norma reglamentaria citada en nota 15 establece que si ejercida la opción, respecto de un determinado bien enajenado, no se adquiriera el bien de reemplazo dentro del plazo establecido por la ley o no se iniciaran o concluyeran las obras dentro de los plazos fijados en las respectivas normas, la utilidad obtenida por la enajenación de aquél, deberá

[15] Artículo 96

imputarse al ejercicio en que se produzca el vencimiento de los plazos mencionados.

□ ¿El régimen resulta aplicable para inmuebles agropecuarios?

Sin lugar a dudas se interpreta que la respuesta a esta pregunta es: SI. Sin perjuicio que originariamente el fisco se inclinó por denegar esta posibilidad debe señalarse que el Tribunal Fiscal de la Nación[16], en el caso de tratarse de bienes inmuebles (terreno no amortizable), por mayoría decidió revocar el ajuste fiscal que impugnó el ajuste realizado por la actora, utilizando la opción del reemplazo, previsto en el art. 67 de la ley del impuesto.

El voto de la minoría fue por la confirmación del ajuste, en el entendimiento que por tratarse de un bien que no se amortiza (terreno sin mejoras y sin que se acredite ulterior construcción sobre el mismo) no corresponde la opción de venta y reemplazo; pues, se desnaturalizaría el sistema, transformándolo de un sistema de imputación escalonada de utilidad en un sistema de lisa y llana exención fiscal, respecto de la utilidad generada por la compra-venta de los inmuebles.

Sin embargo, el voto de la mayoría sostuvo que "el sistema de venta y reemplazo que instituye la ley no es meramente un mecanismo de diferimiento temporal del gravamen, en el supuesto de sustitución o recambio de bienes amortizables, sino un recurso de neutralidad fiscal frente al efecto congelamiento de inversión que se puede producir respecto de los bienes de capital cuando los resultados de sus enajenamientos están sometidos conjuntamente con los réditos ordinarios a la alícuota común". Asimismo, se sostuvo que la única relación existente entre los párrafos primero –referido a bienes muebles- y segundo –referido a bienes inmuebles- del art. 67 de la ley del gravamen, es en cuanto a la opción, lo

[16] Santiestrella S.A.- TFN –Sala A – 05/12/06

que no implica que estén relacionados en lo relativo a amortización, que sólo es tratada en el primero.

Esta doctrina ha sido ratificada por unanimidad, por el propio Tribunal Fiscal de la Nación[17], al sostener que no puede extenderse a los inmuebles el carácter de amortizable exigido para los bienes muebles.

En este caso (en que la recurrente permutó un inmueble rural por otro), no se está frente a un régimen de exención (como lo entendía el fisco), sino que la gravabilidad se difiere hasta el momento de la venta del bien (porque en esa oportunidad existirá un menor costo computable).

En este sentido se interpretó que las normas que regulan el Impuesto a las Ganancias (haciendo valer el uso extrafiscal de la imposición), han creado la opción de venta y reemplazo a efectos de promover el reequipamiento y renovación de los bienes de capital afectados a las actividades que realizan las empresas y determinados contribuyentes individuales. En el caso en que el resultado de la enajenación de los bienes se viera alcanzado por el gravamen, dicha circunstancia generaría un obstáculo a la renovación. Por ello, se revocó el criterio fiscal, interpretando que no cabe extender el carácter de amortizable (para los inmuebles) que la ley exige para los bienes muebles. Se aprecia, entonces, que al adquirirse un terreno, como éste no se amortiza, posibilita que la gravabilidad de la utilidad de la venta del inmueble reemplazado se difiera hasta el momento de la venta del bien que concluye la cadena de reemplazo, a través de un menor costo computable de aquel y, de esta forma, se evita convertir al sistema en una mera exención del impuesto en tales operaciones.

La doctrina[18] es coincidente con lo resuelto por el Tribunal Fiscal de la Nación, en cuanto que "…. al referirse al reemplazo de inmuebles afectados a la explotación como bienes de uso, pueden comprender terrenos empleados como depósitos y que no reúnen la condición de bienes amortizables".

[17] Escarpatri S.A.- TFN –Sala A – 16/08/07
[18] Reig, Enrique J.: 9º edición, página 488 y 10º edición, página 512

En otro orden de cosas señalemos que el fisco sostuvo[19] que no corresponde el uso de la opción, si el contribuyente vende un campo y compra acciones de una Sociedad Anónima que tiene un campo en su patrimonio, la que posteriormente es absorbida. El fundamento de la

interpretación radica en que no se da la necesaria identificación cuantitativa entre el bien enajenado y el incorporado en su reemplazo. Por otra parte, la absorción posterior de la sociedad cuyo paquete accionario adquirió, constituye una situación ajena a la contemplada en el artículo 67.

CONCLUSIÓN

Resulta interesante obtener (o reiterar) una conclusión que muestra el verdadero espíritu del legislador al sancionarse el artículo 67, de la Ley de Impuesto a las Ganancias, como un verdadero incentivo frente al efecto congelamiento de inversión que se puede producir, respecto de los bienes de capital (al gravarse los resultados de sus operaciones de venta). En efecto, en estas circunstancias la imposición quedará diferida hasta el momento de practicar las amortizaciones (en el caso de bienes amortizables) o hasta el momento de la venta (en el caso de bienes no amortizables). Como ya se señalara, en ambos casos, se asimilaría a un préstamos sin interese que hace el Estado para "facilitar" la inversión en equipos, maquinarias, inmuebles u otros bienes de uso afectados al desarrollo de las actividades gravadas.

Cita de este artículo:

MANASSSERO, C (2011) "Acerca del régimen de reemplazo de bienes muebles e inmuebles en el impuesto a las ganancias" *Revista OIKONOMOS [en línea] 12 de Septiembre 2011, Año 1, Vol. 2.* pp.12-25. Recuperado (Fecha de acceso), de http://oikonomos.unlar.edu.ar

[19] Dictamen 45/08 (DIATEC), 31/08/06, AFIP – Boletín 140 (03/2009), página 538