

EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS Y LOS SUJETOS DE LA TERCERA CATEGORÍA

Escribe: Marcelo D. Rodríguez
Titular de MR Consultores. www.mrconsultores.com.ar

Publicado en el Suplemento de Novedades Fiscales del Diario Ámbito Financiero del 12-4-2010

Las sociedades, empresas y explotaciones unipersonales, sujetos incluidos en la tercera categoría de la Ley de Impuesto a las Ganancias -en adelante (LIG)-, deben realizar la liquidación del gravamen de acuerdo con la *Teoría del Balance*, considerando renta gravada todo beneficio o ingreso que ponga de manifiesto un incremento de patrimonio o un aumento de riqueza destinada a gastos o a consumo. La diferencia existente entre el patrimonio al inicio y al cierre del año fiscal, más los consumos del período, manifiesta la existencia de una renta, sin importar la naturaleza de los beneficios o ingresos que han llevado a obtenerla.

En virtud de que durante el corriente mes los asesores fiscales estamos dedicados a la liquidación del impuesto para estos sujetos, consideramos oportuno realizar algunas reflexiones sobre ciertas particularidades aplicables a la misma.

1. EL RÉDITO SUJETO A IMPUESTO Y LOS ENRIQUECIMIENTOS A TÍTULO GRATUITO

La (LIG) supone que el sujeto empresa o sociedad es potencialmente capaz de obtener y reproducir cualquier tipo de rédito bajo la idea de la existencia de una fuente generadora de renta permanente, y por ende considera gravados todos sus resultados¹.

En este sentido, no tan sólo resultan alcanzados los beneficios producto de transacciones realizadas con terceros –incluidas las ganancias de capital–, sino que deberán tenerse en cuenta, además, los enriquecimientos a título gratuito resultantes de condonaciones de deudas, como así también los generados por inversiones de terceros sobre los bienes de propiedad del sujeto. En este último caso se encuentran las mejoras introducidas por el locatario en el inmueble dado en locación, por las que el propietario –sujeto empresa– no esté obligado a indemnizar. Sobre el particular, y tal como se ha expedido la justicia², la renta deberá imputarse en el período fiscal en que se habilite la mejora³.

2. RENTAS COMPRENDIDAS

En la tercera categoría se incluyen los resultados provenientes de las actividades industriales, comerciales, agropecuarias, mineras y de cualquier otro tipo, provenientes de la conjunción del trabajo y el capital, que son las actividades desarrolladas por los sujetos enumerados en el artículo 49 (LIG). Corresponden además a esta categoría, las rentas de la primera y segunda categoría, en tanto

¹ Marcelo D. Rodríguez. Ganancias, Bienes Personales y GMP. Ed. Buyatti. Marzo de 2007. Página 427.

² Entre otras sentencias podemos citar “Edaldia SA” (CNACAF Sala II del 21/9/2000) y “Colima SA” (TFN Sala C del 26/11/2004).

³ Para ampliar el tema, ver “Ganancias 2009”. Ed. Buyatti, de Marcelo D. Rodríguez, pág. 56 y sstes.

sean obtenidas por sujetos que se encuentran organizados como empresa⁴ y las rentas de los profesionales, cuando se encuentran complementadas con una explotación comercial (sanatorios, clínicas, etc.). En este último caso, deberán tenerse en cuenta los pronunciamientos de la justicia a fin de un correcto encuadre de estos sujetos frente al gravamen⁵.

3. CONCEPTO DE ENAJENACIÓN

El artículo 3° (LIG) establece que se entenderá por enajenación la venta, permuta, cambio, expropiación, aporte a sociedades y, en general, todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso. Cuando dicha transferencia se efectúe a un precio no determinado, debemos remitirnos al artículo 28 del (DR), que a los fines de la determinación de los resultados, manda a computar el valor de plaza de tales bienes a la fecha de la enajenación.

También se considerarán enajenados por las sociedades comprendidas en los incisos b), c) y en el último párrafo del artículo 49 (LIG) y por las sociedades de responsabilidad limitada y en comandita simple y por acciones, aquellos bienes que se les adjudiquen a sus socios en caso de disolución, retiro o reducción de capital, por un precio equivalente al valor de plaza al momento de dicha adjudicación, según surge del artículo 71 del (DR). El Fisco contempló el tema en el Dictamen 71/2004 (DAT)⁶, cuando razonó que la transferencia a sus accionistas del único bien que posee una sociedad anónima involucra, en el caso particular, la disolución de la sociedad y consecuentemente, el rescate de las acciones emitidas, por lo que aquélla deberá computar como ganancia gravada, en el ejercicio correspondiente a su cesación de negocios, el resultado proveniente de comparar el valor de plaza del inmueble transferido con su costo impositivo.

4. DEDUCCIONES ESPECIALES DE LA TERCERA CATEGORÍA

Los sujetos de la tercera categoría podrán deducir de su balance fiscal:

- a) **Los gastos y demás erogaciones inherentes al giro del negocio.** El contribuyente deberá justificar el alcance de las erogaciones realizadas, de modo que no se deduzcan gastos que no se ajusten a las prestaciones recibidas por el mismo.
- b) **Los malos créditos.** La deducción resulta procedente siempre que se justifique la incobrabilidad y que ésta corresponda al ejercicio en que se impute el cargo a resultados, que el crédito se haya originado en operaciones comerciales y que se cumplan los índices de incobrabilidad previstos en el artículo 136 del (DR).
- c) **Los gastos de organización.** La (LIG) admite la afectación de los mismos al primer ejercicio, o su amortización en un plazo no mayor a 5 años, a opción del contribuyente.
- d) **Las comisiones y gastos incurridos en el extranjero en cuanto sean justos y razonables.** Sobre el particular, el artículo 116 del (DR) expresa que los gastos realizados en el extranjero se presumen ocasionados por ganancias de fuente extranjera. Sin embargo, la AFIP podrá admitir su

⁴ Los artículos 41 y 45 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, comienzan su redacción diciendo: "...En tanto no corresponda incluirlas en el artículo 49 de esta ley, constituyen ganancias de la..."

⁵ "Ramos Jaime Francisco" (CNACAF Sala I del 6/6/2006 y TFN Sala D del 7/2/2003) y recientemente, "Paracha Jorge Daniel" (TFN Sala B del 4/12/2009).

⁶ Dictamen 71/2004 (DAT) del 1/12/2004.

deducción si se comprueba debidamente que están destinados a obtener, mantener y conservar ganancias de fuente argentina.

- e) **Los gastos o contribuciones realizados en favor del personal.** Se incluyen los gastos por asistencia sanitaria, ayuda escolar y cultural, subsidios a clubes deportivos y, en general, todo gasto de asistencia en favor de los empleados, dependientes u obreros. Se deducirán también las gratificaciones, aguinaldos, etc., que se paguen al personal siempre que se abonen dentro de los plazos previstos para la presentación de la declaración jurada.
- f) **Los aportes de los empleadores efectuados a los planes de seguro de retiro privado.** Hasta la suma de \$ 630,05 anuales por cada empleado en relación de dependencia incluido en el seguro de retiro o en los planes y fondos de jubilaciones y pensiones.
- g) **Los gastos de representación efectivamente realizados y debidamente acreditados.** La deducción en concepto de gastos de representación no podrá exceder la suma equivalente al 1,50% del monto total de las remuneraciones pagadas en el ejercicio fiscal al personal en relación de dependencia, excluidas las gratificaciones y retribuciones extraordinarias. El artículo 141 del (DR) define como gasto de representación a toda erogación realizada o reembolsada por la empresa que reconozca como finalidad su representación fuera del ámbito de sus oficinas, locales o establecimientos o en relaciones encaminadas a mantener o mejorar su posición de mercado, incluidas las originadas por viajes, agasajos y obsequios que respondan a esos fines.
- h) **Intereses, multas y costas causídicas derivados de obligaciones fiscales.** Son deducibles los intereses resarcitorios originados en deudas fiscales y la actualización prevista en la misma. Sin embargo, no resultan deducibles las sumas pagadas por cuenta propia en concepto de multas, costas causídicas, intereses punitivos y otros accesorios.
- i) **Gastos causídicos:** Siempre que constituyan gastos generales ordinarios de la actividad del contribuyente, necesarios para obtener, mantener y conservar ganancias, los gastos causídicos son deducibles en el balance impositivo.
- j) **Deducción especial para las remuneraciones abonadas a personas discapacitadas.** La Ley 22.431⁷, en su artículo 23, dispone que los empleadores que concedan empleo a personas discapacitadas tendrán derecho al cómputo de una deducción especial en el impuesto a las ganancias, equivalente al setenta por ciento (70%) de las retribuciones correspondientes al personal discapacitado en cada período fiscal.
- k) **Inversiones en Sociedades de Garantía Recíproca.** De acuerdo con lo previsto por el artículo 79 de la Ley 24.467⁸ los aportes de capital y los aportes al fondo de riesgo de los socios protectores y partícipes de la sociedades de garantía recíproca, serán deducibles del resultado impositivo para la determinación del impuesto a las ganancias de sus respectivas actividades, en el ejercicio fiscal en el cual se efectivicen, siempre que dichos aportes se mantengan en la sociedad por el plazo mínimo de dos (2) años calendario, contados a partir de la fecha de su efectivización.
- l) **Honorarios asignados a directores, síndicos miembros de consejos de vigilancia.** Las sumas que en concepto de honorarios de directores, miembros de consejos de vigilancia y retribuciones de socios administradores, distribuyan las sociedades del artículo 69 (LIG) serán deducibles de

⁷ Ley 22.431. BO del 20/3/81.

⁸ Ley 24.467. BO del 28/3/1995.

su balance fiscal hasta el máximo de \$ 12.500 por perceptor ó el 25% de la utilidad contable, lo que resulte mayor. Las sumas asignadas resultarán alcanzadas por el impuesto para los perceptores. Sin embargo, el excedente no deducible para la sociedad tendrá el tratamiento de no computable para éstos cuando el impuesto determinado en el ejercicio por el cual se pagan los honorarios o las remuneraciones mencionadas sea igual o superior al monto que surja de aplicar la alícuota del 35% a las sumas que superen el límite indicado.

Ahora bien, cuando el impuesto determinado sea inferior al monto que surja de practicar el cálculo mencionado, la renta obtenida por el beneficiario tendrá el tratamiento de no computable para la determinación del gravamen, hasta el límite de la ganancia neta sujeta a impuesto correspondiente a los contribuyentes comprendidos que realizan la deducción.

➤ Ejemplo de aplicación

La empresa “Que Tiempos Aquellos SA”, con domicilio fiscal en el Barrio de Nuñez, ha asignado a cada uno de sus dos directores, Francescoli y Alonso, la suma de \$ 62.500,00 en concepto de honorarios. De su balance fiscal surge que fueron deducidos \$ 12.500,00 por cada uno, es decir \$ 25.000,00. Por otra parte el impuesto determinado de la sociedad por el ejercicio fiscal por el que se asignan los mismos arroja la suma de \$ 17.500,00.

¿Cuál es el tratamiento que se le debe otorgar a los honorarios asignados en la declaración jurada de los directores?

- Honorarios asignados: \$ 62.500,00 x 2 = \$ 125.000,00.
- Honorarios deducidos en el balances fiscal de la sociedad: \$ 12.500 x 2 = \$ 25.000,00.
- Impuesto determinado por la sociedad: \$ 17.500,00.
- Honorarios no deducidos por la sociedad: \$ 125.000,00 - \$ 25.000,00 = \$ 100.000,00.

A efectos de determinar el tratamiento de los honorarios en cabeza de los directores se deberá realizar el siguiente análisis:

- a) El impuesto determinado de la sociedad asciende a \$ 17.500,00 y, por lo tanto, es inferior al 35% de la suma que no resultó deducible en el balance fiscal de la sociedad, es decir que: \$ 17.500,00 es menor que \$ 35.000,00 (\$ 100.000,00 x 35%).
- b) La ganancia neta sujeta a impuesto de la sociedad asciende a \$ 50.000,00 (17.500,00 / 0,35). Resulta ésta, en consecuencia, la suma hasta la cual los honorarios serán no computables, en forma proporcional, para los perceptores.

Por lo expuesto, los honorarios asignados tendrán en cabeza de cada director el siguiente tratamiento:

Director	Honorarios Asignados	Honorarios no computables	Honorarios gravados
FRANCESCOLI	62.500,00	25.000,00	37.500,00
ALONSO	62.500,00	25.000,00	37.500,00
Total	125.000,00	50.000,00	75.000,00

A su vez, las sumas asignadas a los síndicos no tienen límite para su deducción en el balance fiscal.