

Facultad de Ciencias Económicas y Jurídicas
Universidad del Aconcagua
Contador Público Nacional
Seminario

Nombre Alumno: Bertagna, Edgardo

Año de Cursado: 2008

Director de Seminario: Dr. Rolando Galli Rey

**Tema: Liquidación Impuesto A Las Ganancias Tercera Y
Cuarta Categoría**

Lugar y Fecha de Presentación: Mendoza, Febrero 2009

Liquidación Impuesto A Las Ganancias
Tercera Y Cuarta Categoría

INDICE ANALÍTICO

INTRODUCCION	6
CAPÍTULO I: ESTRUCTURA DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS.....	6
A.OBJETO DEL IMPUESTO	6
1.Teoría de la fuente.....	9
2.Teoría del balance	10
B.SUJETO DEL IMPUESTO	11
1.Personas de existencia visible.....	12
2.Sucesiones indivisas.....	12
3.Persona de existencia ideal	13
C.CATEGORIAS DE GANANCIAS	14
1.Primer categoría. Ganancias del suelo	14
2.Segunda categoría. Ganancias del capital.....	16
3.Tercera categoría. Ganancias de sociedades, empresas y participaciones empresarias.....	18
4.Cuarta categoría. Ganancias del trabajo personal	20
D.DEDUCCIONES	22
1.Concepto de deducción	22
2.Análisis de los artículos 17 y 80 de la ley de impuesto a las ganancias	
2.1.Ganancia Neta	23
2.2.Concepto de gasto.....	24
2.2.1.Gastos necesarios.....	26
2.2.2.Obtención de la ganancia gravada y mantenimiento y conservación de la fuente.....	26
2.2.3.Documentación del gasto. Salidas no documentadas	28
2.2.4.Imputabilidad al ejercicio fiscal.....	28
2.3.Gastos con otro destino. Prorratio de gastos	29
2.4.Determinación de la ganancia imponible.....	30
3. clasificación de las deducciones	31
CAPÍTULO II: RENTAS DE TERCERA CATEGORÍA	33
A.ANÁLISIS DE LOS ARTÍCULOS 49 Y 69 DE LA LEY	33

1.Definición de empresa.....	34
2.Teoría del balance	34
3.Rentas comprendidas en la tercera categoría.....	34
3.1.Sociedades de capital	35
3.2.Demás sociedades y empresas unipersonales.....	37
3.3.Auxiliares del comercio	38
3.4.Loteos con fines de urbanización	38
3.5.Fideicomisos.....	40
3.6. Demás ganancias no incluidas en otras categorías.....	40
4.Sujetos del impuesto.....	42
4.1.Personas de existencia ideal, constituidas en el país	43
4.2.Sociedades de personas	43
B.DEDUCCIONES ESPECIALES DE LA TERCERA CATEGORIA .	44
1.Análisis del artículo 87 de la ley de impuesto a las ganancias. _	44
1.1.Gastos inherentes al giro del negocio	44
1.2.Castigos y provisiones para malos créditos.....	45
1.3.Gastos de organización	45
1.4.Reservas matemáticas y reservas para riesgos en curso.....	46
1.5.Comisiones y gastos incurridos en el extranjero	46
1.6.Gastos a favor del personal	47
1.8.Gastos de representación.....	48
1.9.Honorarios a directores, síndicos y miembros de consejos de vigilancia y las acordadas a los socios administradores	50
1.9.1.Problemática.....	51
1.9.1.1.Deducción-Ingreso	51
1.9.1.2.Retribución considerada.....	51
1.9.2.Limitaciones.....	52
1.9.2.1.Límite temporal.....	53
1.9.2.1.1.En cabeza de la sociedad pagadora	53
1.9.2.1.2.En cabeza del director	54
1.9.2.2.Límite cuantitativo	54
1.9.2.2.1.En cabeza de la sociedad pagadora	55
1.9.2.2.2.En cabeza del director	56
C.TECNICAS DE LIQUIDACION PARA SUJETOS QUE OBTIENEN RENTAS DE TERCERA CATEGORIA.....	57
1.Análisis de los artículos 69 y 70 del decreto reglamentario.....	57
1.1.Contribuyentes que llevan libros	57
1.1.1. Ajustes en columna I (-) y ajustes en columna II (+)	58
1.2.Contribuyentes que no llevan libros.....	60
D. CASOS PRACTICOS DE EJERCICIO	61
1.Deducción de Honorarios de Directores	61
1.1.Planteo del caso. Datos Generales.....	61
1.2.Solución del caso.....	64
2.Justificaciones de las variaciones patrimoniales	67

2.1. Conceptos	67
2.1.1. Conceptos que justifican erogaciones y consumos de fondos. Columna II	67
2.1.2. Conceptos que no justifican erogaciones y consumos de fondos. Columna I	68
2.2. Justificaciones patrimoniales de la tercera categoría	68
2.2.1. Planteo del caso. Datos Generales	68
2.2.2. Solución del caso	75
2.2.2.1. Sociedad de Responsabilidad Limitada	75
2.2.2.2. Explotación Unipersonal	76
2.2.2.3. Sociedad Colectiva	77
3. Determinación de la declaración jurada por el SIAP	83
3.1. Vigencia	84
3.2. Descripción general del sistema	84
3.3. Metodología general para la confección de la declaración jurada	
3.3.1. Detalle	84
3.3.2. Resultado	85
3.4. Pantallas del sistema	85
3.4.1. Datos de la declaración jurada	85
3.4.2. Detalle. Estados contables de la sociedad	85
3.4.3. Resultado	86
CAPÍTULO III: RENTAS DE CUARTA CATEGORÍA	88
A. ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 79 DE LA LEY	88
1. Rentas del desempeño de cargos públicos	88
2. Rentas del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia	88
3. Jubilaciones, pensiones, retiros y subsidios	89
4. Seguros de retiro del trabajo personal	90
5. Servicios personales prestados por socios de sociedades cooperativas	91
6. Ingresos derivados del ejercicio de las profesiones liberales	92
7. Ingresos derivados de las actividades de corredor, viajantes de comercio y despachante de aduana	93
8. Compensaciones en especie	94
B. DEDUCCIONES	95
C. CASOS PRACTICOS DE EJERCICIO	96
1. Justificaciones de las variaciones patrimoniales	96
1.1. Justificaciones patrimoniales de la cuarta categoría	96
1.1.1. Honorarios profesionales	96
1.1.2. Honorarios de directores	98
CONCLUSIONES	100
BIBLIOGRAFIA	101

INTRODUCCION

El objetivo del presente trabajo investigativo es plantear situaciones y casos que hacen a la determinación de este impuesto, los cuales generan en la práctica profesional controversias, decisiones complejas y diversas opiniones.

En el capítulo inicial se planteará un marco teórico del impuesto, describiendo los principales elementos y características del mismo: objeto, sujeto, categorías de ganancias y deducciones.

En los siguientes capítulos se analizarán, las situaciones particulares y casos puntuales para cumplir con el principal objetivo del presente trabajo, aplicados específicamente a la tercera y cuarta categorías de ganancias.

De esta forma, se intentarán lograr conclusiones útiles y completas, que ayuden a interpretar y analizar aquellas circunstancias y decisiones que surgen en la liquidación y determinación del impuesto a las ganancias, y lograr la aplicación de las mismas de una manera eficiente.

CAPÍTULO I

ESTRUCTURA DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

A. OBJETO DEL IMPUESTO

El objetivo en el análisis de cualquier especie de tributo es la descripción objetiva del hecho generador de la obligación tributaria. En el caso específico del impuesto a las ganancias, dicho aspecto está dado por la realización de actos, hechos o actividades cuya consecuencia sea la “obtención de ganancias”.

Así podemos interpretar que la ley intenta definir el concepto de renta actual en el art. 2º y sus concordantes.

El mencionado art. 2º establece: “a los efectos de esta ley son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aunque no se indiquen en ellas:

- 1) los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación;

- 2) los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones del apartado anterior, obtenidos por los responsables incluidos en el art. 69 y todos los que deriven de las demás sociedades o de empresas o explotaciones unipersonales, salvo que, no tratándose de los contribuyentes comprendidos en el art. 69, se desarrollaran actividades indicadas en los incs. f) y g) del art. 79 y las mismas no se complementaran con una explotación comercial, en cuyo caso será de aplicación lo dispuesto en el apartado anterior;

3) los resultados obtenidos por la enajenación de bienes muebles amortizables, acciones, títulos, bonos y demás títulos valores, cualquiera fuera el sujeto que los obtenga”.

El artículo al comenzar diciendo “sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aunque no se indiquen en ellas”, está indicando “la necesidad de una exégesis de las categorías de ganancias cuando alguna renta no encuadre exactamente en las definiciones que incluyen los apartados siguientes del artículo”¹.

Los ingresos enumerados por la ley en cada categoría son ganancias sometidas a este impuesto, aún cuando no reúnan los requisitos de los apartados del artículo segundo. Por su parte, cuando se completen los requisitos de estos apartados, la ganancia estará incluida en el impuesto aunque no figure expresamente detallada en alguna categoría; esto último se interpreta en virtud de lo dispuesto por el art. 49 inc. g) que comprende las demás ganancias no incluidas en otras categorías, entendiéndose por tales las que, sin estar mencionadas en categoría alguna, cumplan los requisitos de los incs. 1, 2, y 3 del art. 2º de la ley.

A modo de conclusión se puede decir entonces que “no podrá haber ganancias que no estén incluidas en las categorías (a esta las engloba el inc. g) del art. 49), pero pueden existir ganancias gravadas que no satisfagan, según los sujetos que las obtengan los extremos de los incs. 1 y 2 del art. 2º”²

Interpretando los incs. 1 y 2 del art. 2º se advierte que existen dos definiciones de ganancia imponible diferentes, que dependerá del sujeto que la obtenga.

Una definición, *teoría de la fuente o rédito-producto*, si el sujeto es una persona física o sucesión indivisa domiciliada o radicada en el país o en el exterior o una persona jurídica, constituida en el exterior sin establecimiento permanente en el país.

Otra definición, *teoría del balance o rédito-ingreso*, si el sujeto es una sociedad, constituida en el país, (incluye sociedades anónimas, sociedades en comandita por acciones, sociedades de responsabilidad limitada, sociedades en comandita simple y sociedades de economía mixta), otras sociedades constituidas en el país no mencionadas anteriormente

¹ FERNANDEZ, Luis Omar, Impuesto a las ganancias, (Buenos Aires, La ley, 2005), pág. 31

² Ibidem pág. 31

(incluye sociedades de hecho, sociedades de capital e industria, sociedades colectivas, en participación, sociedades civiles y cooperativas), una asociación civil o fundación constituida en el país, una sociedad con participación estatal, un fideicomiso constituido en el país, un fondo común de inversión constituido en el país, una empresa o explotación unipersonal perteneciente a personas físicas residentes en el país o sucesiones indivisas radicadas en el mismo, un establecimiento estable perteneciente a asociaciones, sociedades o empresas, cualquiera sea su naturaleza, constituidas en el exterior o a personas físicas residentes en el exterior.

1. Teoría de la fuente

Según la norma son ganancias: "... los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que las produce y su habilitación".

Para que sea ganancia gravada se deben dar en forma concomitante la trilogía de elementos que conforman la definición legal, a saber:

- Periodicidad
- Permanencia de la fuente productora
- Habilitación de la fuente productora.

El concepto de periodicidad entraña la idea de repetición de la ganancia, o sea, la de un ingreso que se repite real (existe una sucesiva frecuencia de ingresos) o potencialmente (existe la posibilidad de ser producida periódicamente por una fuente) en el tiempo; esta periodicidad debe estar en relación con la naturaleza de la fuente y la intención del sujeto, es decir, la renta debe fluir naturalmente de la fuente aplicada a producirla, como en una relación causa-efecto.

Así, por ejemplo un profesional que habitualmente no ejerce la profesión y cobra un honorario, ese honorario está gravado. Si bien no se puede asegurar una frecuencia en el ingreso, el mismo es consecuencia de su profesión y existe la posibilidad de que el mismo se repita.

Por su parte la permanencia de la fuente significa que una vez que se obtiene el rédito, la fuente productora sigue perteneciendo al contribuyente. Constituye evidentemente la causa de la periodicidad del rédito, pues, como es natural, no puede éste renovarse periódicamente si la fuente no tiene existencia relativamente... durable, agotándose con la primera producción del rédito. Se ve aquí la íntima relación que existe entre periodicidad y permanencia de la fuente.

Por ejemplo, el alquiler de inmuebles. El contribuyente obtiene el alquiler y la fuente productora (inmueble) sigue perteneciendo al contribuyente. Con la obtención de la renta no se extingue el capital fuente.

Por último, la habilitación es el alistamiento y organización de la fuente para producir rentas, la condición que habitualmente se llama de “puesta en marcha” o disposición para producir. Es ésta una condición preexistente a las antes mencionadas, dado que si la fuente no tuviera esta característica, mal podría producir su rédito, por carecer de un elemento esencial; la fuente no habilitada es sólo capital expresado como conjunto de medios materiales, es una condición necesaria pero no suficiente para calificar el rédito.

2. Teoría del balance

Transcribiendo, el inc. 2 del art. 2º expresa: “Los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones del apartado anterior, obtenidos por los responsables incluidos en el art. 69 y todos los que deriven de las demás sociedades o de empresas o explotaciones unipersonales, salvo que, no tratándose de los contribuyentes comprendidos en el art. 69, se desarrollaran actividades indicadas en los incs. f) y g) del art. 79 y las mismas no se complementaran con una explotación comercial, en cuyo caso será de aplicación lo dispuesto en el apartado anterior”.

Este inciso define la aplicación de la teoría del balance o rédito ingreso que, en lugar de considerar la actividad de la cual procede la renta, toma en consideración al sujeto que la obtiene.

Siguiendo a Reig, “la teoría del balance abandona como elemento básico de la definición la oposición de los conceptos renta y capital, considerando simplemente renta al

crecimiento del potencial económico del titular entre dos momentos distintos. El sólo hecho de la existencia de un aumento en el patrimonio neto que ha acrecido el poder de compra del individuo, habilita según este criterio para considerar existente la renta gravable.³

B. SUJETO DEL IMPUESTO

El elemento subjetivo es un componente imprescindible del hecho imponible; no hay impuesto sin sujeto; se trata en definitiva de establecer quienes serán obligados a realizar la prestación pecuniaria que este instituto dispone. Es decir, la renta debe atribuirse a un sujeto pasivo, contribuyente o responsable por deuda propia, obligado a pagar el gravamen.

Según el art. 1º de la ley, quedan sujetas al impuesto a las ganancias de personas de existencia visible o ideal, cualquiera sea su nacionalidad, domicilio o residencia. La noción jurídica de persona se encuentra contenida en el artículo 30 del Código Civil, que dice: “son personas todos los entes susceptibles de adquirir derechos, o contraer obligaciones”.

Siguiendo el precepto legal, se vislumbra que existen dos sujetos diferentes establecidos por la ley de impuesto a las ganancias, las personas de existencia visible y sus sucesiones indivisas (según lo establecen los art. 1 en su último párrafo y 33) por un lado, y las personas de existencia ideal por otro.

Por su parte, Raimondi y Atchabahian⁴ establecen que los sujetos del impuesto, de conformidad con la ley, están comprendidos en cinco órdenes diferentes, según el tratamiento que merecen para determinar su ganancia neta imponible o por la alícuota que recae sobre ésta; ellos son:

- Las sociedades de capital (denominación impropia de la ley), establecidas en el art. 69 inc. a).
- Las sucursales o establecimientos estables, pertenecientes a sujetos residentes en el exterior (art. 69 inc. b).

³ REIG, Enrique Jorge, Impuesto a las ganancias, 10 ed. (Buenos Aires, Macchi; 2001), pág. 62

⁴ RAIMONDI, Carlos A. y ATCHABAHIAN, Adolfo, El impuesto a las ganancias, 3ª ed. (Buenos Aires, Depalma, 2000), pág. 371

- Las demás sociedades constituidas en el país y las empresas unipersonales (art. 49 inc. b).
- La personas de existencia visible y sus sucesiones indivisas (arts. 1 y 33 a 36).
- Los sujetos residentes en el exterior, beneficiarios de rentas ajenas a las resultantes de la existencia de un establecimiento estable en el país (arts 91 a 93).

1. Personas de existencia visible

Son contribuyentes las personas físicas capaces o incapaces de acuerdo con las disposiciones del Código Civil, y el impuesto que recae sobre las mismas es global (incluye todas sus rentas), subjetivo (tiene en cuenta la situación personal del contribuyente), y para su determinación se aplica una escala progresiva.

Estas personas, con residencia en el país, son contribuyentes tanto por sus ganancias de fuente argentina como por las de fuente extranjera, deben practicar un balance impositivo en forma de declaración jurada y pagar el impuesto sobre sus ganancias netas gravadas del año; pueden computar a ese efecto donaciones y desgravaciones por las sumas a las cuales tuvieran derecho, deducciones personales, como también quebrantos de años anteriores.

Las ganancias gravadas comprenden:

- Las obtenidas directamente, en forma individual, durante el año calendario, sea que procedan de bienes muebles o inmuebles de su propiedad o de su trabajo personal; pueden ser ganancias de cualquiera de las cuatro categorías determinadas por la ley.
- Las provenientes de sociedades no comprendidas en el art. 69 inc. a) de la ley, o de una empresa unipersonal; en ambos casos se las reputa ganadas el último día del ejercicio fiscal de la empresa o la sociedad, y forman parte de las ganancias gravadas de la persona física del año calendario en que caiga esa fecha: estas ganancias son enteramente de la tercera categoría.

2. Sucesiones indivisas

Establece el art. 1º de la ley que son también contribuyentes y sujetos del impuesto las sucesiones indivisas.

Al fallecer una persona con domicilio en el país, fiscalmente termina respecto de ella el año fiscal que esté en curso y le son imputables las ganancias que hubiese obtenido hasta ese día, como así mismo las deducciones personales, en proporción al tiempo.

A partir del día siguiente al deceso, y hasta ser dictada la declaratoria de herederos o aprobado el testamento que cumple la misma finalidad, nace un nuevo sujeto pasivo para la ley y distinto de la persona del causante: la sucesión indivisa. El art. 52 del reglamento hace recaer sobre los administradores legales o judiciales de las sucesiones o, en su defecto, el cónyuge superviviente o sus herederos, la obligación de presentar, dentro de los plazos generales establecidos por la autoridad de aplicación, una declaración jurada de las ganancias obtenidas por el causante hasta el día de su fallecimiento inclusive.

Es decir, se presentan en el período fiscal en que acontece el fallecimiento dos declaraciones juradas distintas, una por el causante y otra por la sucesión indivisa, que es una continuación de la persona del causante y las deducciones son las mismas a las cuales él habría tenido derecho.

La distinta personalidad fiscal de la sucesión, como ha aclarado la jurisprudencia⁵ no significa que el cambio de sujeto del tributo, que se opera con la muerte del contribuyente, altere la forma de contabilizar los beneficios ni su naturaleza económica. Las normas para la valuación de inventarios, deducción de incobrables, etc., que venía utilizando el causante deben regir en la liquidación de la sucesión y de los herederos, existe pese al cambio de sujeto, una relativa continuidad en la personalidad física.

3. Persona de existencia ideal

Las personas de existencia ideal también denominadas personas jurídicas, definidas por oposición, son todos los entes susceptibles de adquirir derechos o contraer obligaciones que no sean personas de existencia visible (art. 32, CC). Pueden ser de carácter público o privado (art. 33 CC) y serán consideradas como personas enteramente distintas de sus miembros (art. 39 CC).

⁵ ARGENTINA, CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, “Elicagaray, Pedro N., su sucesión c. Dirección General del Impuesto a los Réditos”, 8/11/43.

En el impuesto a las ganancias la persona de existencia ideal que verifica en la realidad el hecho imponible (sujeto pasivo del impuesto), no siempre es la que asume el carácter de sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria.

Los responsables del art. 69 son los sujetos pasivos del impuesto a la renta, y además, los sujetos pasivos de la obligación tributaria. Estos sujetos son quienes obtienen la ganancia, determinan y declaran el resultado impositivo, y además ingresan el impuesto.

Mientras que las demás sociedades, no incluidas en el art. 69, y las empresas o explotaciones unipersonales, si bien se las considera sujetos pasivos de impuesto, los verdaderos sujetos de la obligación tributaria pasan a ser los socios, individualmente considerados o su titular, si son empresas unipersonales, para lo cual van a liquidar el impuesto de conformidad con lo dispuesto en el art. 50 de la ley, que establece:

“El resultado del balance impositivo de las empresas unipersonales y de las sociedades incluidas en el inc. b) del art. 49, se considerará en su caso, íntegramente asignado al dueño o distribuido entre los socios, aún cuando no se hubiera acreditado en sus cuentas particulares”.

Esto significa que la sociedad o empresa unipersonal determina el resultado impositivo y cada socio o su titular presenta la declaración jurada contabilizando en ella, como ganancia o pérdida de la tercera categoría, la parte que del mismo le es atribuido.

C. CATEGORIAS DE GANANCIAS

El tratamiento que acuerda la ley a las distintas rentas, consecuentemente con su inclusión en las categorías, depende de dos factores: su naturaleza económica, determinada especialmente por los bienes o la actividad de la que fluyen, y el sujeto que las obtiene.

1. Primera categoría. Ganancias del suelo

El art. 41 de la ley dispone que: “En tanto no corresponda incluirlas en el art. 49 de esta ley, constituyen ganancias de la primera categoría, y deben ser declaradas por el propietario de los bienes raíces respectivos:

- a) el producido en dinero o en especie de la locación de inmuebles urbanos y rurales;
- b) cualquier especie de contraprestación que se reciba por la constitución a favor de terceros de derechos reales de usufructo, uso, habitación o anticresis;
- c) el valor de las mejoras introducidas en los inmuebles, por los arrendatarios o inquilinos, que constituyan un beneficio para el propietario y en la parte que éste no esté obligado a indemnizar;
- d) la contribución directa o territorial y otros gravámenes que el inquilino o arrendatario haya tomado a su cargo;
- e) el importe abonado por los inquilinos o arrendatarios por el uso de muebles y otros accesorios o servicios que suministre el propietario;
- f) el valor locativo computable por los inmuebles que sus propietarios ocupen para recreo, veraneo y otros fines semejantes;
- g) el valor locativo o arrendamiento presunto de inmuebles cedidos gratuitamente o a un precio no determinado.

Se consideran también de primera categoría, las ganancias que los locatarios obtienen por el producido, en dinero o en especie, de los inmuebles urbanos o rurales dados en sublocación”.

Los ingresos de la primera categoría son, en general, derivados del goce económico de la propiedad inmobiliaria; para la ley 20.628⁶ no interesa si quien los tiene es jurídicamente el titular del dominio de tales bienes. A los fines del impuesto, la manifestación de dicho goce económico puede ser tanto una prestación pecuniaria fácilmente medible, o una renta psíquica, como es el valor locativo o presunto del arrendamiento, en el caso de cesión del usufructo, uso o habitación.⁷

⁶ ARGENTINA, Ley N° 20.628.

⁷ REIG, Enrique Jorge, Op. cit. pág. 395

Tal como lo dispone el inc. b) del art. 18 de la ley, las ganancias se declaran sobre la base del criterio de lo *devengado*, es decir que es necesario que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del rédito o ganancia para reconocer imperativamente la misma, aún cuando no haya sido cobrada la renta establecida.

Dentro de las ganancias producidas por los inmuebles (gravadas en la categoría), no se incluyen las de la propia enajenación del bien fuente. Estos resultados están fuera del tributo, porque, al estar alcanzados sólo los que cumplan con la teoría de la fuente; por definición no podrán ser nunca ganancias de primera categoría ya que cuando hay habitualidad en la compraventa de inmuebles se está en el ámbito de la tercera.

El resultado de la venta de inmuebles está gravado cuando se trate de bienes de cambio, cuando se incluyan el en inc. d) del art. 49 y, en general, cuando sean obtenidas por sujetos que declaren sus rentas por la teoría del balance.

2. Segunda categoría. Ganancias del capital

Las ganancias están comprendidas en esta categoría en tanto y en cuanto no corresponda encuadrarlas en el art.49, o sea, no sean ganancias de la tercera categoría.

Esta categoría contiene las rentas en las cuales el contribuyente se encuentra más alejado de todo esfuerzo personal para su obtención, cobrando preponderancia casi excluyente el factor capital. Son las denominadas, en la teoría, “rentas no ganadas”.

Tal como lo establece el inc. b) del art. 18 de la ley, los ingresos y gastos de la segunda categoría se imputan siguiendo el criterio de lo *percibido* (excepto cuando fueran obtenidas por sujetos comprendidos en el art. 49 de la ley). Dicho artículo define el concepto impositivo de percibido estableciendo que, cuando corresponda imputar las ganancias de acuerdo con su percepción, se considerarán percibidas, y los gastos se considerarán pagados, cuando:

- se cobren o abonen en efectivo o en especie y, además
- en los casos en que, estando disponibles, se han acreditado en la cuenta del titular, o

- con la autorización o conformidad expresa o tácita del mismo, se han reinvertido, acumulado, capitalizado, puesto en reserva o en un fondo de amortización o de seguro, cualquiera sea su denominación, o dispuesto de ellos en otra forma.

En tanto sean obtenidas por personas físicas (o sus sucesiones indivisas) con domicilio en el país, sin llegar a constituir empresa, o por beneficiarios del exterior, es decir por sujetos no empresa, las siguientes ganancias pertenecen según el art. 45 a la segunda categoría:

- a) la renta de títulos, cédulas, bonos, letras de tesorería, debentures, cauciones o créditos en dinero o valores privilegiados o quirografarios, consten o no en escritura pública, y toda suma que sea el producto de la colocación del capital, cualquiera sea su denominación o forma de pago;
- b) los beneficios de la locación de cosas muebles y los derechos, las regalías y los subsidios periódicos;
- c) las rentas vitalicias y las ganancias o participaciones en seguros sobre la vida;
- d) los beneficios netos de aportes no deducibles, provenientes del cumplimiento de los requisitos de los planes de seguro de retiro privados administrados por entidades sujetas al control de la Superintendencia de Seguros, en cuanto no tengan su origen en el trabajo personal;
- e) los rescates netos de aportes no deducibles, por desistimiento de los planes de seguro de retiro a que alude el inciso anterior, excepto que sea de aplicación lo normado en el art. 101;
- f) las sumas percibidas en pago de obligaciones de no hacer o por el abandono o no de ejercicio de una actividad. Sin embargo, estas ganancias serán consideradas como de la tercera o cuarta categorías, según el caso, cuando la obligación sea de no ejercer un comercio, industria, profesión, oficio o empleo;
- g) el interés accionario que distribuyen las cooperativas, excepto las de consumo. Cuando se trate de las cooperativas denominadas de trabajo, resultará de aplicación lo dispuesto en el art. 79 inc. e);

h) los ingresos que en forma de uno o más pagos se perciban por la transferencia definitiva de derechos de llave, marcas, patentes de invención, regalías y similares, aún cuando no se efectúen habitualmente esta clase de operaciones;

i) los dividendos y utilidades, en dinero o en especie, que distribuyan a sus accionistas o socios las sociedades comprendidas en el inc. a) del art.69;

j) los resultados originados por derechos y obligaciones emergentes de instrumentos y/o contratos de derivados.

Asimismo, cuando un conjunto de transacciones con instrumentos y/o contratos derivados, sea equivalente a otra transacción u operación financiera con un tratamiento establecido en esta ley, a tal conjunto se le aplicarán las normas de las transacciones u operaciones de las que resulte equivalente.

k) los resultados provenientes de la compraventa, cambio, permuta o disposición de acciones”.

3. Tercera categoría. Ganancias de sociedades, empresas y participaciones empresarias

Se consideran rentas de la tercera categoría, aquellas que tienen origen en actividades empresariales y comprende las rentas provenientes de: sociedades constituidas en el país, establecimientos estables ubicados en nuestro país, empresas o explotaciones unipersonales ubicados en nuestro país, sociedades de personas o explotaciones unipersonales, que desarrollen actividades de los inc. f) y g) del art. 79 de la ley y la complementen con una actividad comercial.

Todos estos sujetos aplican la *Teoría del Balance*, para definir ganancia gravada por el impuesto, por la cual todo incremento patrimonial se encuentra alcanzado por el mismo.

Ejercen una especie de fuero de atracción sobre las rentas que no pueden encuadrarse en las demás categorías, se trata de una categoría residual. Además, influye en forma

determinante el sujeto que las obtiene que, simplemente por realizarlas, las convierte en rentas de la tercera categoría.

En esta categoría es muy frecuente la elaboración o producción y la comercialización de cosas, en que la ganancia bruta de su enajenación está dada por la diferencia entre el precio obtenido y el costo impositivamente computable, el cual algunas veces contempla ajustes en función de la depreciación monetaria.

Además, según lo dispuesto por el art.49 de la ley, también son ganancias de la tercera categoría:

- Las derivadas de la actividad de comisionista, rematador, consignatario y demás auxiliares de comercio no incluidos expresamente en la cuarta categoría.
- Las derivadas con loteos con fines de urbanización; las provenientes de la edificación y enajenación de inmuebles bajo el régimen de la ley 13.512.
- Las derivadas de fideicomisos en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario, excepto en los casos de fideicomisos financieros o cuando el fiduciante-beneficiario sea un sujeto comprendido en el Título V de la ley (beneficiarios del exterior).
- Las demás ganancias no incluidas en otras categorías.

También se consideran ganancias de esta categoría, las compensaciones en dinero y en especie, los viáticos, etc., que se perciban por el ejercicio de las actividades incluidas en el art. 49 de la ley en cuanto excedan de las sumas que la Dirección General Impositiva juzgue razonables en concepto de reembolso de gastos efectuados.

Los ingresos y gastos vinculados a la tercera categoría, se imputan siguiendo el criterio de lo *devengado*.

Sin embargo, el art. 18 de la ley, dispone sólo para determinados casos, la posibilidad de utilizar el criterio de *devengado exigible*.

Según el mencionado artículo:”... Se consideran ganancias del ejercicio las devengadas en el mismo. No obstante, podrá optarse por imputar las ganancias en el momento de producirse la respectiva exigibilidad, cuando las ganancias se originen en la venta de mercaderías realizadas con plazos de financiación superiores a 10 (diez) meses, en cuyo caso la opción deberá mantenerse por el término de 5 (cinco) años y su ejercicio se exteriorizará mediante el procedimiento que determine la reglamentación. El criterio de imputación autorizado precedentemente, podrá también aplicarse en otros casos expresamente previstos por la ley o su decreto reglamentario...”.

4. Cuarta categoría. Ganancias del trabajo personal

En esta categoría se incluyen las ganancias originadas principalmente en el trabajo personal de los sujetos, en situaciones puede haber un pequeño capital afectado, pero la fuente principal del rédito es dicho trabajo personal.

Siguiendo a Raimondi y Atchabaian⁸, la enumeración del art.79 es taxativa, por lo que cualquier otra actividad no incluida expresamente constituye una ganancia de tercera categoría a tenor de lo dispuesto en el inc. e) del art. 49.

El art. 79 de la ley dispone que: “Constituyen ganancias de la cuarta categoría las provenientes:

- a) Del desempeño de cargos públicos y la percepción de gastos protocolares;
- b) Del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia;
- c) De las jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios de cualquier especie en cuanto tengan su origen en el trabajo personal y de los consejeros de las sociedades cooperativas;

⁸ RAIMONDI, Carlos A. y ATCHABAHIAN, Adolfo, Op. cit. pág. 86

d) De los beneficios netos de aportes no deducibles, derivados del cumplimiento de los requisitos de los planes de seguro de retiro privados administrados por entidades sujetas al control de la Superintendencia de Seguros, en cuanto tengan su origen en el trabajo personal;

e) De los servicios personales prestados por los socios de sociedades cooperativas mencionadas en la última parte del inc. g) del art. 45, que trabajen personalmente en la explotación, inclusive el retorno percibido por aquellos;

f) Del ejercicio de profesiones liberales u oficios y de funciones de albacea, síndico, mandatario, gestor de negocios, director de sociedades anónimas y fideicomisario.

También se consideran ganancias de esta categoría las sumas asignadas conforme lo previsto en el inc. j) del art. 87 a los socios administradores de las sociedades de responsabilidad limitada, en comandita simple y en comandita por acciones.

g) Los derivados de las actividades de corredor, viajante de comercio y despachante de aduana.

También se consideran ganancias de esta categoría a las compensaciones en dinero y en especie, los viáticos, etc., que se perciban por el ejercicio de las actividades incluidas en este artículo, en cuanto excedan de las sumas que la Dirección General Impositiva juzgue razonables en concepto de reembolso de gastos efectuados”.

Tal como lo dispone el inc. b) del art. 18 de la ley, los ingresos y gastos de la cuarta categoría se imputan siguiendo el criterio de lo *percibido*.

No obstante existen ciertas excepciones a dicho criterio de imputación:

- Los honorarios de directores, síndicos y miembros de consejos de vigilancia y las retribuciones a los socios administradores, serán imputadas como renta en el período fiscal en que la asamblea, reunión de socios o el directorio, de corresponder, los asigne en forma individual.
- Producida la muerte del contribuyente, a los efectos de la liquidación del impuesto, las ganancias de la cuarta categoría producidas o devengadas pero no cobradas hasta la fecha de

su fallecimiento, podrán ser incluidas en la última declaración jurada del causante – criterio de devengado-.

- Las ganancias originadas en jubilaciones o pensiones liquidadas por las cajas de jubilaciones y las derivadas del desempeño de cargos públicos o del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia, que como consecuencia de modificaciones retroactivas de convenios colectivos de trabajo o estatutos o escalafones, sentencia judicial, allanamiento a la demanda o resolución de recurso administrativo por autoridad competente, se percibieran en un ejercicio fiscal y hubieran sido devengadas en ejercicios anteriores, podrán ser imputadas por sus beneficiarios a los ejercicios fiscales a que correspondan. El ejercicio de esta opción implicará la renuncia a la prescripción ganada por parte del contribuyente –criterio de devengado-.

D. DEDUCCIONES

El hecho imponible definido como el presupuesto sustancial determinado por el legislador para dar nacimiento a la obligación tributaria, a su monto y a los sujetos involucrados en el Impuesto a las Ganancias, encuentra como presupuesto, la renta neta como indicio o síntoma de capacidad contributiva.

Es decir, el Impuesto a las Ganancias alcanza ganancias netas. Como se explicitó en el punto anterior, los arts. 41, 45, 49 y 79 enuncian las ganancias brutas en sus distintas categorías. Por su parte, el art. 17 establece el concepto de ganancia neta como diferencia entre la ganancia bruta y los gastos necesarios para obtenerla.

1. Concepto de deducción

La deducción es una institución jurídica que permite aminorar el tributo mediante la posibilidad de restar de la base imponible ciertas sumas, en general determinadas por la ley, que pueden tener o no relación con gastos que efectúe el contribuyente⁹.

⁹ FERNANDEZ, Luis Omar, Imposición sobre la renta personal y societaria, (Buenos Aires, La Ley, 2002), pág. 201

Visto de una manera práctica, las deducciones, son aquellos conceptos que pueden detrarse del beneficio bruto a los fines de establecer la ganancia neta¹⁰.

La principal característica de las deducciones es que siempre tienen como fin personalizar el tributo, o sea, establecerlo lo más cabalmente posible en función de la capacidad contributiva del sujeto.

Es importante la aclaración para no confundir el instituto con otro que persigue fines muy distintos: la desgravación que, si bien también resta de la base imponible, es establecida por el legislador con fines extra-fiscales, y su cómputo depende de las condiciones que aquél establezca, por ejemplo realizar ciertas inversiones, mantener ciertas ganancias sin distribuir y otras, pero que, fundamentalmente no guardan relación con la capacidad contributiva del sujeto, sino con algún rasgo de su actividad económica¹¹.

La ley no sólo admite la deducción de gastos en el sentido estricto de la palabra, a fin de determinar la ganancia neta. Además de las erogaciones, se podrán deducir otros conceptos que no implican movimiento de dinero, por lo que es correcto hablar de deducción.

2. Análisis de los artículos 17 y 80 de la ley de impuesto a las ganancias

2.1. Ganancia Neta

Con respecto a la determinación de la renta imponible, doctrinariamente existen dos métodos para determinar la materia imponible, que son el de la renta real y el de la renta presunta. La legislación argentina se inclina por el método citado en primer término; así lo establece la ley de impuesto a las Ganancias en su art. 17.

La Ley de Impuesto a las Ganancias en el primer párrafo del art. 17, dispone que: “Para establecer la ganancia neta se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para

¹⁰ LORENZO, Armando, EDELSTEIN, Andrés y CALCAGNO, Gabriel, Impuesto a las Ganancias. Aspectos relativos a la determinación de la renta, en doctrina tributaria, Errepar – Dte – N° 216 – Marzo/98 – T.XVIII.

¹¹ Ibidem pág. 201

obtenerla o, en su caso, mantener y conservar la fuente, cuya deducción admita esta ley, en la forma que la misma disponga.”

Se puede considerar como renta bruta a la primera expresión del beneficio gravable. Para el caso de ingresos que derivan de la enajenación de bienes o de cualquier otra transacción de tipo comercial, es ganancia la diferencia entre el producido de dicha enajenación o transacción y el costo de los bienes vendidos; en este caso el concepto de renta bruta coincide con el de utilidad bruta comercial. Para otros ingresos que no derivan de la enajenación de bienes, sino de la colocación de capitales o participación en sociedades de capital, la renta bruta tiene una expresión más cercana a la del beneficio neto, como puede verse en el caso de intereses, dividendos, etc.¹².

Para determinar la ganancia neta deben restarse del beneficio bruto los gastos necesarios para obtenerla o, en su caso mantener y conservar la fuente generadora de esa ganancia, y las deducciones que la ley admite, en la forma y oportunidad que ella dispone.

Así lo establece también, el art. 80 de la Ley: “Los gastos cuya deducción admite esta ley, con las restricciones expresas contenidas en la misma, son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que las origina”¹³.

Queda bien marcada la intención de la ley de no gravar impositivamente a los ingresos brutos del sujeto pasivo, sino sus ganancias netas, permitiendo efectuar deducciones de gastos destinados a obtener esas ganancias. En este sentido opina Fernández que “cuando la ley utiliza un concepto amplio de renta, para configurar un tributo flexible, que se pueda adaptar en cada momento a la realidad, es necesario cuantificarlo adecuadamente mediante la deducción de gastos necesarios para obtener la misma”¹⁴.

2.2. Concepto de gasto

¹² MARTÍN, Julián Alberto, Impuesto a las ganancias. Análisis integral técnico y práctico, 2º ed. Act. y ampliada (Buenos Aires, Tributaria, 1995), pág. 97/98

¹³ GIULIANI FONROUGE, Carlos M. y NAVARRINE, Susana C., Impuesto a las ganancias, 3º ed. Act. y ampliada al cuidado de Susana C. Navarrine (Buenos Aires, Desalma, 1996), pág 165

¹⁴ Ibidem pág. 187

La palabra gasto deriva del latín *vastare*, destruir y consiste en “emplear dinero en algo”.

“La ley considera gasto a todo sacrificio económico, o disminución de riqueza experimentada por el sujeto a raíz de la obtención de la ganancia gravada...”¹⁵.

Siguiendo a Giuliani Fonrouge y Susana Navarrini¹⁶, el gasto puede definirse como “detracción”, es decir, aquello que se sustrae, resta o aparta y que no incluye sólo gastos propiamente dichos, sino también costos, cargos e importes apartados para ciertas eventualidades (*previsiones*), con la condición de que sean inherentes al beneficio que se grava.

Por tal razón, el concepto de gasto no sólo representa efectivas erogaciones, sino también, liberalidades (donaciones que sean deducibles) y conceptos no erogados, es decir, que no importan salida de fondos (amortizaciones de bienes, pérdidas por desuso, castigos y provisiones por malos créditos, provisiones por despidos, etc.).

“En resumen, son deducibles, dentro de la designación genérica de gastos, todos los rubros que reduzcan el patrimonio como tal y que no puedan calificarse como disposición de utilidades del sujeto, ni como retiro del dueño o socio de la empresa o como consumo personal de éstos. Y todos los demás que la ley autoriza, aunque no sean gastos y no cumplan con las condiciones que éstos deben reunir”¹⁷.

Vale decir, que la ganancia neta o beneficio neto está constituida por el importe de la *ganancia bruta menos ciertas detracciones que permite la ley*, que incluyen gastos y otros conceptos vinculados o no con la producción del rendimiento.

Es importante recalcar que la deducción del gasto (vinculado a la actividad gravada) no está condicionada a su expresa mención en la ley, como veremos posteriormente.

¹⁵ RAIMONDI, Carlos A. y ATCHABAHIAN, Adolfo, Op. cit. pág. 629

¹⁶ Ibidem pág 165

¹⁷ RAIMONDI, Carlos A. y ATCHABAHIAN, Adolfo Op. cit pág. 629

En cuanto a los *gastos propiamente dichos*, para su consideración a los fines del balance fiscal, deben reunir las siguientes condiciones:

- Que sean necesarios.
- Que estén destinados a obtener o, en su caso, mantener y conservar la fuente.
- Que estén documentados.
- Que correspondan al período fiscal al cual se imputan.

2.2.1. Gastos necesarios

El concepto de necesidad se vincula, en nuestra materia, con lo que es indispensable o hace falta para algún propósito o fin.

En opinión de Luis Fernández¹⁸, el significado de gasto necesario debe conectarse con su utilidad o potencial para obtener un fin: la renta gravada, no con la imprescindibilidad de la realización del mismo ni con su obligatoriedad; la deducibilidad no debe tampoco relacionarse con la libertad del contribuyente para realizar la erogación, sino por su relación con el propósito que se persigue.

Se trata en definitiva, de los gastos sin los cuales no habría ganancia, o esta no podría subsistir en su fuente. Son deducibles los gastos incurridos para obtener ganancias gravadas y mantener y conservar la fuente que las genera. En cambio, no son deducibles los gastos necesarios para adquirir la fuente, dado que integrarán el costo de la misma.

En síntesis, el concepto de “gasto necesario” es amplio, y la procedencia de su deducción estará condicionada no sólo a encuadrarse en lo que taxativamente enuncia la ley, sino a todos aquellos gastos cuya finalidad económica les atribuye la condición de necesarios para obtener la ganancia gravada o para conservar y mantener la fuente productora del rendimiento, ponderando la amplitud y el arbitrio con que los contribuyentes toman sus decisiones empresariales.

2.2.2. Obtención de la ganancia gravada y mantenimiento y conservación de la fuente

¹⁸ Ibidem pág. 189

El por qué de este requisito está fundamentado en que, si la obtención de renta requiere que se realicen determinadas erogaciones (gastos), en la medida en que tales erogaciones no se puedan restar del producido, se va a estar gravando indirectamente el capital que permitió obtener la renta; las rentas brutas son siempre un impuesto a los gastos no deducibles¹⁹.

Para la procedencia de una erogación es necesario que se pruebe que fue efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas. Esto es, si se prueba que existió una relación de causalidad con la generación de las rentas gravadas se podrá deducir el gasto y existirá la obligación de ingresar el impuesto pertinente, mientras que no se exigirá su ingreso en tanto se verifique la relación de causalidad precitada y la Dirección General Impositiva presuma mediante indicios suficientes y fundados que los pagos han sido efectuados para adquirir bienes o que no llegan a ser rentas imponibles en cabeza de los beneficiarios²⁰.

Como comentario final podemos concluir que los arts. 17 y 80 establecen el principio general de que todo gasto que sea destinado para obtener, mantener y conservar la fuente de renta gravada, es deducible en la determinación del impuesto, pero la ley además, agrega en los arts. 81 y siguientes, condicionamientos, limitaciones o exclusiones a gastos que tengan ese fin e incorpora gastos deducibles que no lo tienen.

Es decir, que no existe una regla absoluta. Si bien, en principio todo gasto necesario para la obtención de ganancias gravadas o para mantener o conservar la fuente que las genera es deducible en la determinación del Impuesto a las Ganancias, hay casos en que la ley expresamente prohíbe su deducción o la limita cuantitativamente. Por otro lado, existen gastos que no reúnen la característica de “necesarios”, y sin embargo, la ley permite expresamente su deducción.

Pero siempre debe quedar en claro, que para deducir un gasto vinculado con ganancias gravadas no es necesario que esté expresamente mencionado en la ley.

¹⁹ Ibidem pág. 54

²⁰ ARGENTINA, TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN, “Cafiero y Pollio S.A.” 28/6/2001.

2.2.3. Documentación del gasto. Salidas no documentadas

Otra de las condiciones para la deducibilidad del gasto, es que la erogación esté individualizada y documentada. La falta de documentación impide su deducción, además de que en tal supuesto se grava con la tasa máxima.

Así el art. 37 de la ley establece: “Cuando una erogación carezca de documentación y no se pruebe por otros medios que, por su naturaleza, ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, no se admitirá su deducción en el balance impositivo; y además estará sujeta al pago de la tasa del 35%, el que se considerará definitivo.”

Esta es una de las excepciones que hace nuestra legislación al carácter subjetivo del tributo, sobre el importe de las salidas no documentadas. No interesa la calidad del sujeto; simplemente por el hecho de ser una salida no documentada y no justificable, está dispuesto a que se deba tributar el impuesto como si el desconocido beneficiario se hallare en la escala máxima del tributo.

La condición de la documentación del gasto para su deducibilidad no es absoluta, ya que la ley permite en determinadas situaciones la deducción de gastos sin comprobantes. En tal sentido podemos mencionar la deducción de gastos presuntos sin comprobantes en casos específicos previstos por la ley (por ejemplo, gastos de mantenimiento de inmuebles) y las deducciones personales del art. 23.

2.2.4. Imputabilidad al ejercicio fiscal

Por último, otra de las condiciones para la deducción de los gastos es la imputabilidad al ejercicio fiscal correspondiente. El art. 18 de la Ley de Impuesto a las Ganancias establece que las disposiciones sobre imputación de las ganancias se aplicarán correlativamente para la imputación de gastos, salvo disposición en contrario. Los gastos no imputables a una determinada fuente de ganancias se deducirán en el ejercicio en que se paguen.

Al hablar de las normas de contabilidad fiscal y de los criterios de lo percibido y de lo devengado, se ha dicho que para los ingresos derivados de la propiedad inmueble, o sea de la

primera categoría, la norma es la de la renta devengada, mientras que para los de segunda categoría, o renta de capitales mobiliarios, lo es la de la renta percibida, también aplicada para las rentas de cuarta categoría. En cambio, respecto de las ganancias de tercera categoría, derivadas del comercio, la industria y actividades similares, la reforma de la ley 23.260 impuso para ellas el sistema de lo devengado, sin perjuicio de hacer aplicable de manera más amplia el método del devengado exigible.

La categoría de la ganancia cuya expresión neta se trata de determinar mediante la deducción, es decisiva para definir la imputabilidad al año fiscal, y en definitiva, para determinar a qué ejercicio se imputan los gastos deducibles, para cumplir con la regla de que los gastos deben corresponder al ejercicio fiscal al que se imputan.

2.3. Gastos con otro destino. Prorratio de gastos

El segundo párrafo del art. 17 dispone que no sean descontables dos tipos de gastos y salidas:

- a) Los vinculados con “ganancias exentas”.
- b) Los relacionados con “ganancias no comprendidas en la ley”, es decir, que no son computables las detracciones referentes a beneficios o garantías que están fuera del ámbito de aplicación de la ley. (Por ejemplo, los gastos incurridos por un profesional con motivo de la venta de un inmueble destinado a oficinas, no son deducibles, por cuanto la ganancia no está gravada).

Por su parte el art. 80 establece: “Cuando los gastos se efectúen con el objeto de obtener, mantener y conservar ganancias gravadas y no gravadas, generadas por distintas fuentes productoras, la deducción se hará de las ganancias brutas que produce cada una de ellas en la parte o proporción respectiva”.

La ley diferencia entre ganancias gravadas y no gravadas, disponiendo que cuando los gastos afecten a unas y otras, generadas por distintas fuentes productoras, la deducción se hará de las ganancias brutas que produce cada una de ellas en la parte respectiva, realizándose un prorratio de dichos gastos.

La norma hace referencia solo al caso de gastos que se utilizan en la obtención de ambos tipos de ganancias, por eso hace referencia a proporción o parte respectiva; esto debido a que si puede conocerse la atribución del gasto con cada una de las fuentes, se asigna directamente a las mismas, sin necesidad de identificar proporciones.

Conforme a las normas vigentes, especialmente el art. 117 del decreto reglamentario, se debe efectuar el prorrateo en proporción a las ganancias gravadas y no gravadas, entendiéndose que en éstas últimas están comprendidas también las exentas del gravamen.

De esta forma se cumple con un principio natural y equitativo, según el cual, cada categoría de beneficios debe soportar sus propias cargas.

Por otra parte, el segundo párrafo del art. 80 de la ley, establece que “Cuando medien razones prácticas, y siempre que con ello no se altere el monto del impuesto a pagar, se admitirá que el total de uno o más gastos se deduzcan de una de las fuentes productoras.”

Así, si el gasto es común para la obtención de ganancias gravadas, pero de distintas fuentes (por ejemplo, el sueldo y las leyes sociales del personal del estudio profesional, que además se ocupa de tareas administrativas y de cobranzas de alquileres que obtiene el mismo sujeto) se admitirá, por razones prácticas, que el total de uno o más gastos se deduzcan de una de las fuentes productoras (ya sea de las ganancias brutas de cuarta categoría o de las de primera categoría) con la condición de que con ese procedimiento no se altere el monto del impuesto a pagar.

2.4. Determinación de la ganancia imponible

El segundo párrafo del art. 17 dispone: “Para establecer la ganancia neta sujeta a impuesto, se restarán del conjunto de las ganancias netas de la primera, segunda, tercera y cuarta categorías las deducciones que autoriza el art. 23”.

La ganancia neta se diferencia, así, de la ganancia neta sujeta a impuesto, ya que esta última surge de restar de las ganancias netas de cada categoría, las deducciones que autoriza el art. 23 y que corresponden al monto no imponible, cargas de familia y deducción especial.

Lo expuesto es aplicable en la determinación del impuesto a las ganancias de personas físicas y sucesiones indivisas, para las cuales es posible la aplicación de las deducciones personales del art. 23. En el caso del sujeto empresa, la ganancia neta es coincidente con la ganancia neta sujeta a impuesto.

3. Clasificación de las deducciones

Una vez analizados los arts. 17 y 80 que establecen los principios generales de deducibilidad podemos exponer la clasificación que la ley hace de las deducciones. Esta clasificación surge como consecuencia del carácter personal del impuesto y muestra las deducciones como:

- *Generales*: Establecidas en el art. 81 de la ley, son aquellas aplicables a las cuatro categorías de ganancias. Son erogaciones, que a diferencia de las especiales, generalmente, no cumplen con la relación de causalidad (vinculación con la obtención de ganancias gravadas o con las fuentes que las origina), cuya deducción se encuentra expresamente admitida
- *Especiales de las cuatro categorías*: Establecidas el art. 82 de la ley; al igual que las anteriores son aplicables a las cuatro categorías de ganancias, pero generalmente, cumplen con la relación de causalidad. El motivo de la separación en dos artículos diferentes que tienen el mismo alcance, se debe a que el impuesto a las ganancias tenía cinco categorías de ganancias aplicándose las deducciones generales a ellas y las especiales a las categorías enunciadas (primera, segunda, tercera y cuarta).
- *Especiales de cada categoría*: Son aquellas que se encuentran en los arts. 85 (primera categoría), art. 86 (segunda categoría) y art. 87 (tercera categoría). Estas deducciones son específicas de cada categoría, cumpliendo con la relación de causalidad antedicha. Cabe aclarar que la ley no incluye deducciones específicas para la cuarta categoría.
- *Personales*: Establecidas en el art. 23, son importes fijos que la ley admite deducir a las personas físicas y sucesiones indivisas residentes en el país, que representan gastos presuntos en su sustento personal y de su grupo familiar. Ellos son: el mínimo no imponible, las cargas de familia y la deducción especial. También pueden considerarse deducciones personales, las establecidas en el art. 22 de la ley, referidas a gastos de sepelio.

- *No admitidas*: Establecidas en el art. 88, se refieren a aquellos gastos que el contribuyente puede afrontar pero que no son deducibles en la liquidación del gravamen, por tratarse en su mayoría de erogaciones que a pesar de estar vinculadas con ganancias, el legislador no admite su deducción debido a que la necesidad de dichos gastos es de difícil comprobación y verificación por parte del fisco.

CAPÍTULO II

RENTAS DE TERCERA CATEGORÍA

A. ANÁLISIS DE LOS ARTÍCULOS 49 Y 69 DE LA LEY

La tercera categoría incluye fundamentalmente, las rentas imponibles resultantes de la conjunción del esfuerzo del trabajo y del capital fuente. Esta categoría también comprende, en general, los resultados emanados de las actividades industriales, comerciales, agropecuarias, mineras y de cualquier otro tipo, desarrolladas por personas físicas mediante sociedades de personas, de capital o por cualquier otro tipo de sociedades o empresas enunciadas como sujetos del impuesto por el art. 49 incs. a) y b).

De esta forma, podemos decir, que la definición de renta de tercera categoría surge del análisis conjunto de los artículos 49 y 69 de la ley, considerándose, principalmente, renta perteneciente a esta categoría a aquella que proviene de actividades empresariales. Sin embargo, los mencionados artículos incorporan a esta categoría otras rentas que no provienen de sujetos empresas, como estudiaremos al avanzar en el análisis.

En esta categoría influye en forma determinante el sujeto que obtiene la renta, que simplemente por realizarlas, las convierte en rentas de la tercera categoría.

Los elementos característicos más importantes de esta categoría son dos: el concepto de empresa o explotación y la utilización de la teoría del balance como parámetro de atribución de rentas.

1. Definición de empresa

El concepto de empresa no está previsto en la ley ni en su decreto reglamentario, sin embargo, la doctrina se ha pronunciado estableciendo que el concepto en cuestión requiere una interpretación económica más que jurídica, pudiendo definirse como la individualidad adquirida a través del orden de una actividad compleja tendiente a conseguir un fin económico sujeto a incertidumbre y riesgo mediante la concurrencia adecuada de factores de la producción.

El Organismo Fiscal define que constituye empresa, a los fines fiscales, toda “organización industrial, comercial, financiera, de servicios, profesional, agropecuaria, o de cualquier otra índole que, generada para el ejercicio habitual de una actividad económica basada en la producción, extracción o cambio de bienes, o en la prestación de servicios, utiliza como elemento fundamental para el cumplimiento de dicho fin la inversión del capital y/o el aporte de mano de obra, asumiendo en la obtención del beneficio el riesgo propio de la actividad que desarrolla”²¹.

2. Teoría del balance

Como fue expuesto en el capítulo I, las rentas de la tercera categoría se rigen por la Teoría del balance o rédito ingreso, en virtud de lo establecido en el inc. 2 del art. 2º de la ley, considerándose ganancia gravada a todos los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones de habitualidad, permanencia y habilitación de la fuente generadora de ganancias.

Por lo tanto, no interesa la habitualidad ni la periodicidad de las operaciones, sino que la empresa obra como una especie de fuero de atracción de rentas, que se someten al tributo por el mero hecho de ser obtenidas por ella, la empresa fuente²².

3. Rentas comprendidas en la tercera categoría

²¹ ARGENTINA, DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA, DIRECCIÓN DE ASESORÍA TÉCNICA Y JURÍDICA, Dictamen N° 7/1980.

²² FERNANDEZ, Luis Omar, Op. Cit. pág. 37.

A continuación se efectuará un análisis del contenido del art. 49 de la ley con un breve comentario sobre cada tipo de ganancia comprendida.

3.1. Sociedades de capital

El inc. a) incluye a las ganancias obtenidas por los responsables del art. 69 de la ley, es decir, las sociedades de capital.

Analizando el art. 69, el inc. a) se refiere a sociedades y otros entes constituidos en el país.

Estos entes son sujetos del impuesto desde la fecha de su acta fundacional o contrato, según corresponda.

El punto 1 comprende a “Las sociedades anónimas y las en comandita por acciones, en la parte que corresponda a los socios comanditarios...”, mientras que el 2 incluye a “Las sociedades de responsabilidad limitada, las sociedades en comandita simple y la parte correspondiente a los socios comanditados de las sociedades en comandita por acciones...”. Esta separación de los distintos tipos de socio de las sociedades en comandita obedece a que en algún momento, las comanditas simples y los socios comanditados de las comanditas por acciones recibían el tratamiento de las sociedades de personas; cuando se los incluyó dentro de las sociedades de capital, se prefirió agregar un nuevo punto a modificar el punto uno.

En su punto 3 nombra a “Las asociaciones civiles y fundaciones constituidas en el país en cuanto no corresponda por esta ley otro tratamiento impositivo”, es decir cuando no les alcance la exención del art. 20, incs. f) y m).

El punto 4 alcanza a “Las sociedades de economía mixta, por la parte de las utilidades no exentas del impuesto”, desde que se privatizaron las empresas del Estado prácticamente no queda ninguna de estas sociedades operativas.

El punto 5 se refiere a “Las entidades y organismos a que se refiere el art. 1º de la ley 22.016²³, no comprendidos en los apartados precedentes, en cuanto no corresponda otro tratamiento impositivo en virtud de lo establecido por el art. 6º de dicha ley” y se encuentra en una situación similar (y por las mismas causas) a la citada en el párrafo anterior.

El punto 6 incluye a “Los fideicomisos constituidos en el país conforme a las disposiciones de la ley 24.441²⁴, excepto aquellos en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario. La excepción dispuesta en el presente párrafo no será de aplicación en los casos de fideicomisos financieros o cuando el fiduciante-beneficiario sea un sujeto comprendido en el Título V”, lo que significa que los fideicomisos comprendidos son:

- los financieros;
- aquellos en los que el beneficiario sea distinto del fiduciante, en este caso el sujeto del tributo es el fiduciante beneficiario, que deberá sumar las ganancias del fideicomiso a las suyas propias;
- aquellos en los que el fiduciante beneficiario sea un sujeto del exterior, lo que significa que éstos serán siempre sujetos del impuesto.

El punto 7 alcanza a “Los fondos comunes de inversión constituidos en el país, no comprendidos en el primer párrafo del art. 1º de la ley 24.083²⁵ y sus modificaciones”, o sea no se incluyen los fondos comunes de inversión que sí están comprendidos en dicha norma, que los define como el “patrimonio integrado por: valores mobiliarios con oferta pública, metales preciosos, divisas, derechos y obligaciones derivados de operaciones de futuro y opciones, instrumentos emitidos por entidades financieras autorizadas por el Banco Central de la República Argentina y dinero, pertenecientes a diversas personas a las cuales se les reconocen derechos de copropiedad representados por cuotas partes cartulares o escriturales”.

Estos entes se conocen como “fondos comunes de inversión financieros”, los cuales no constituyen sociedades y carecen de personería jurídica.

²³ ARGENTINA, Ley N° 22.016

²⁴ ARGENTINA, Ley N° 24.441

²⁵ ARGENTINA, Ley N° 24.083

Siguiendo con el art. 69 el inc. b) comprende a “los establecimientos comerciales, industriales, agropecuarios, mineros o de cualquier otro tipo, organizados en forma de empresa estable, pertenecientes a asociaciones, sociedades o empresas, cualquiera sea su naturaleza, constituidas en el extranjero, o a personas físicas residentes en el exterior”. Luego aclara que: “No están comprendidas en este inciso las sociedades constituidas en el país, sin perjuicio de la aplicación de las disposiciones del art. 14, sus correlativos y concordantes”.

El concepto de establecimiento permanente es importante porque fija las características que debe tener la actividad en el país, desarrollada por un sujeto del exterior, para que sea gravada en igualdad de condiciones con los residentes.

Aquellos que no cumplan con esas condiciones, se les da el tratamiento de residentes del exterior y pagan el impuesto vía retención en la fuente, pago por pago.

Un dictamen emitido por la autoridad de aplicación²⁶ menciona las características de estos entes:

- *Establecimiento*: implica un domicilio y una actividad desarrollada en él o desde él (comercial, industrial, agropecuaria, minera, de prestación de servicios o de otro tipo);
- *Organización en forma de empresa*: comporta la existencia de una dirección, una estructura orgánica y un patrimonio;
- *Estabilidad*: entraña la intención de continuidad, de perdurar.

3.2. Demás sociedades y empresas unipersonales

El inc. b) del art. 49 comprende a “todas las que deriven de cualquier otra clase de sociedades constituidas en el país o de empresas unipersonales ubicadas en éste”, o sea, todas las sociedades que no son sujetas del impuesto sino que tributan por el régimen de transparencia: los sujetos son sus socios o dueños y las empresas y explotaciones unipersonales; en definitiva, son los llamados, junto con las sociedades de capital, sujetos empresa.

²⁶ ARGENTINA, DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA, DIRECCION DE ASESORIA LEGAL, Dictamen N° 118/1999.

3.3. Auxiliares del comercio

El inc. c) alcanza a “las derivadas de la actividad de comisionista, rematador, consignatario y demás auxiliares de comercio no incluidos expresamente en la cuarta categoría”.

Son auxiliares del comercio los denominados por el respectivo código u otras leyes. Se incluyen en cuarta categoría los corredores, viajantes de comercio y despachantes de aduana.

Los demás obtienen rentas de tercera categoría, y pueden o no constituir empresa, ellos son según el artículo 87 del Código de Comercio: rematadores o martilleros; barraqueros y administradores de casa de depósitos; factores o encargados; dependientes del comercio, siempre que no trabajen en relación de dependencia, caso en el que obtienen rentas de cuarta categoría; acarreadores, porteadores y empresarios de transporte.

3.4. Loteos con fines de urbanización

El inc. d) comprende a las ganancias “... derivadas de loteos con fines de urbanización; las provenientes de la edificación y enajenación de inmuebles bajo el régimen de la ley 13.512²⁷”.

Se trata de ganancias gravadas en todos los supuestos, con independencia del carácter del sujeto que las obtenga, es decir, si hay loteos con fines de urbanización quienquiera sea el sujeto que obtenga la ganancia, ésta se halla gravada, y es de la tercera categoría.

De lo dicho se deduce que los loteos que no tengan ese fin están fuera del ámbito del tributo, salvo que sean realizados por sujetos empresa u otros que hagan habitualidad de estas operaciones.

Con acierto Raimondi y Atchabahian²⁸ sostienen que “cualquiera fuere la definición que adopte el reglamento, es esencial que el loteo con fines de urbanización tenga realmente

²⁷ ARGENTINA, Ley N° 13.512

este propósito, y se halle en zona declarada urbana, o por lo menos, suburbana”, no obstante lo cual dicha norma define a los loteos por características objetivas, sin importar el lugar donde están ubicados.

De allí la importancia de definir adecuadamente en qué consiste un “loteo con fines de urbanización”; este concepto no consta en la ley y el decreto reglamentario indirectamente lo define cuando enumera las características de los loteos que encuadran en la noción.

El decreto reglamentario en su art. 89 dispone que un loteo tiene fines de urbanización cuando se cumplan cualquiera de dos condiciones:

- Que del fraccionamiento de una misma fracción o unidad de tierra resulte un número de lotes superior a 50 (cincuenta);
- Que en el término de 2 (dos) años contados desde la fecha de iniciación efectiva de las ventas se enajenen (en forma parcial o global) más de 50 (cincuenta) lotes de una misma fracción o unidad de tierra, aunque correspondan a fraccionamientos efectuados en distintas épocas.

En lo que respecta a la primera condición, al hablar de “fracción de tierra” se refiere a la subdivisión de una unidad mayor en unidades menores, o sea, al loteo propiamente dicho en el que los lotes obtenidos sean más de cincuenta; es este un concepto material u objetivo.

Además, se establece que para este cómputo debe considerarse la unidad contribuyente que desarrolla la urbanización sin interesar si el fraccionamiento fue realizado por la misma persona o entidad que realiza la venta, o si el conjunto de lotes fue adquirido en block, recibido por herencia o donación o adquirido de cualquier otra manera.

Para la segunda condición, lo importante es determinar el momento desde el cual se comienza a contar el plazo de dos años.

²⁸ RAIMONDI, Carlos A. y ATCHABAHIAN, Adolfo, Op. cit. pág. 48

En cambio, Raimondi y Atchabahian²⁹ sostienen que debe considerarse la entrega de la posesión o de la escrituración, la que fuere anterior. Posición esta que comparte Fernandez³⁰ habida cuenta dice este, que ése es el modo de transferencia del dominio de los inmuebles que establece la ley en su art. 3, y agrega, cuando no se de esta condición (o sea cuando exista boleto sin posesión, o sólo con tenencia precaria, como es habitual comercialmente), sólo habrá para el comprador un derecho creditorio y para el vendedor un pasivo por los importes recibidos, el bien permanece en el patrimonio del vendedor, no hay venta de inmueble.

3.5. Fideicomisos

Se trata de fideicomisos no incluidos en el art.69 a causa de ser beneficiario el propio fiduciante, lo que hace que la ley no le reconozca el carácter de sujeto, sino que los considere una actividad más de dicho fiduciante beneficiario; esta exclusión no comprende a los fideicomisos financieros ni al caso en que el fiduciante beneficiario sea un sujeto residente en el exterior, los cuales están comprendidos en el art.69.

3.6. Demás ganancias no incluidas en otras categorías

El art. 49 inc e), contiene un enunciado introducido por la ley 21.437³¹, en virtud del cual queda comprendida en esta categoría toda ganancia no expresamente delimitada como perteneciente a alguna de las restantes categorías.

Como sostiene Jarach³² respecto de disposición similar del impuesto a los réditos, esta norma da a la enumeración legal en las distintas categorías, el carácter de un conjunto cerrado, esto no tiene razón de ser cuando la ley, en su art. 2, al definir las ganancias imponibles, cubre la posibilidad de que algunas puedan no encontrarse indicadas expresamente en determinada categoría. Sería preferible eliminar este inc e) y ubicar las rentas no enumeradas

²⁹ RAIMONDI, Carlos A. y ATCHABAHIAN, Adolfo, Op. cit. pág. 50

³⁰ FERNANDEZ, Luis Omar, Op. cit. pág. 740

³¹ ARGENTINA, Ley N° 21.437

³² JARACH, Dino, Curso superior, Buenos Aires, 1957, T. II pág. 112

especialmente en la categoría que correspondieran, teniendo en cuenta su naturaleza, en atención a las características que sirven de base para su clasificación por categorías.

En su conclusión el art. 49 contiene dos disposiciones más: la primera de ellas dispone que "... también se considerarán ganancias de esta categoría las compensaciones en dinero y en especie, los viáticos, etc., que se perciban por el ejercicio de las actividades incluidas en este artículo en cuanto excedan las sumas que la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA juzgue razonable en concepto de reembolso de gastos efectuados".

Según doctrina, reembolso de gastos es la erogación efectuada por cuenta de un tercero y que éste reintegra al sujeto que efectuó el desembolso. Cuando la Administración Federal de Ingresos Públicos considere que el reembolso excede de lo razonable, determinará que el mismo constituye una renta de tercera categoría, en cabeza de quien efectuó la erogación.

Este párrafo tiene alguna afinidad con los art. 82 inc. e) y con el último párrafo del art. 79, en cuanto se refieren al reconocimiento de gastos de movilidad y similares, carentes de comprobantes. El art. 82 inc. e) se refiere al tratamiento en cabeza de los beneficiarios de gastos que la empresa o el empleador abonen sin rendición de comprobantes. Para dicha empresa el gasto será deducible en la medida que se trate de una erogación de las previstas por el art. 80 y no encubra una liberalidad o una remuneración, caso en el cual se le debe dar el tratamiento correspondiente.

Por su parte, para los beneficiarios será ganancia gravada el exceso de estas compensaciones respecto de las sumas efectivamente erogadas.

La segunda de estas pautas, se refiere al caso en que, actividades incluidas en el art. 79, tales como profesiones u oficios se complementen con una explotación comercial (o viceversa dice la ley, en referencia a explotaciones comerciales que se complementen con el ejercicio de oficios o profesiones), para disponer que en tales casos "...el resultado total que se obtenga del conjunto de esas actividades se considerarán como ganancias de la tercera categoría".

La doctrina distingue entre actividades personales (oficios o profesiones) complementarias o independientes: las primeras son aquellas que permiten completar, terminar o perfeccionar otra principal, en tanto que las últimas tienen virtualidad propia y, por ende, deben tratarse separadamente.

Por lo tanto, si la actividad profesional u oficio es complementaria de otra de la tercera categoría, toda renta será de esta última categoría; en tanto que si aquella actividad no es accesoria de otra principal, sino independiente, la misma encuadrará en la cuarta categoría.

4. Sujetos del impuesto

La renta, como hemos visto en el capítulo I, debe vincularse a un sujeto activo (acreedor de la prestación) que ejerce la pretensión de cobro de la obligación tributaria. Asimismo, debe atribuirse a un sujeto pasivo, contribuyente responsable por deuda propia, obligado a pagar el gravamen. En el caso de los impuestos el primero de ellos es el Estado, mientras que el segundo es el contribuyente.

Este sujeto activo, es el titular del poder tributario que, por disposición constitucional, tiene atribuida la facultad de dictar las leyes impositivas y aplicarlas a la recaudación de los tributos.

En cuanto al sujeto pasivo, también se pueden distinguir el sujeto del tributo, que es quien realiza el hecho imponible y el sujeto pasivo de la obligación tributaria, que es la persona a cuyo cargo pone la ley el cumplimiento de la prestación que el tributo comporta. Giuliani Fonrouge³³ define al último como “la persona individual o colectiva a cuyo cargo pone la ley el cumplimiento de la prestación y que puede ser el deudor principal (contribuyente) o un tercero”.

La obligación tributaria constituye siempre una obligación de dar (modernamente sumas de dinero) mientras que las obligaciones de terceros pueden ser obligaciones de hacer (por ejemplo retener el impuesto o informar) o de no hacer (tolerar inspecciones, no destruir libros).

³³ GIULIANI FONROUGE, Carlos M., Op. cit pág. 402

Como se mencionó anteriormente, existen tres sujetos básicos: personas físicas, personas de existencia ideal y sucesiones indivisas. A su vez, las mismas pueden comportarse como sujetos pasivos o como sujetos informantes del impuesto a las ganancias.

4.1. Personas de existencia ideal, constituidas en el país

El Código Civil en su art. 33 dispone que las personas jurídicas pueden ser públicas o privadas, siendo las primeras el Estado nacional, provincial o municipal, las entidades autárquicas y la Iglesia Católica, mientras que las segundas son las asociaciones y fundaciones, las sociedades civiles y comerciales y los estados extranjeros, sus provincias, municipios y corporaciones.

La ley de impuesto a las ganancias sólo considera sujetos a algunas de esas personas jurídicas; es el caso de las llamadas sociedades de capital enunciadas en art. 69 que fue tratado anteriormente.

El mencionado artículo en su tercer párrafo dispone que estas entidades son sujetos del tributo desde la fecha de su acta fundacional o celebración del contrato constitutivo, respectivamente

Los responsables del art. 69 de la ley de impuesto a las ganancias son, los *sujetos pasivos del impuesto a la renta* y además los *sujetos pasivos de la obligación tributaria*. Es decir, son quienes obtienen la ganancia, determinan y declaran el resultado impositivo y además ingresan el impuesto, siendo la tasa aplicable actualmente la del 35%.

4.2. Sociedades de personas

Las demás sociedades conocidas en nuestro derecho comercial y civil, o sea, las sociedades colectivas o asociaciones de cualquier tipo, regulares o de hecho –denominadas sociedades de personas o de interés, por oposición a las que la ley llama sociedades de capital– si bien se las considera sujetos pasivos de impuesto debido a que son quienes verifican los presupuestos fácticos definidos por el legislador, los verdaderos sujetos de la obligación tributaria pasan a ser los socios, individualmente considerados o su titular, si son empresas

unipersonales, quienes, como los titulares de las ganancias, deben considerar la renta obtenida por la sociedad o asociación en su balance impositivo individual como ganancia o pérdida de la tercera categoría, aún en el caso de que no la hayan percibido materialmente, porque no se la hubieran abonado o acreditado en cuenta, por haberse mantenido el resultado en la cuenta de ganancias y pérdidas, haberse transferido a cuentas de reservas o capitalizado.

En síntesis, van a liquidar el impuesto de conformidad con lo dispuesto en el art. 50 de la ley, que dice, en lo pertinente: “El resultado del balance impositivo de las empresas unipersonales y de las sociedades incluidas en el inc. b) del art. 49, se considerará, en su caso, íntegramente asignado al dueño o distribuido entre los socios aún cuando no se hubiera acreditado en sus cuentas particulares”.

B. DEDUCCIONES ESPECIALES DE LA TERCERA CATEGORIA

1. Análisis del artículo 87 de la ley de impuesto a las ganancias.

Del análisis del mismo surge que algunos incisos no hacen más que disponer un criterio de imputación del gasto al período fiscal o establecer un límite al monto de una deducción que, por sí misma, cumple con el principio general de deducibilidad del gasto, o sea, que es necesaria para obtener, mantener o conservar ganancia gravada.

1.1. Gastos inherentes al giro del negocio.

La doctrina define a los gastos inherentes al giro del negocio como las erogaciones necesarias, aunque no obligatorias o imprescindibles, para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas derivadas de la explotación del contribuyente.

La deducción contemplada en el inc. a) del art. 87 de la ley no significa una deducción especial, sino una reafirmación al principio general de deducibilidad.

Además de los gastos imprescindibles para obtener ganancia gravada, dentro del concepto se incluyen a todos aquellos que están vinculados al negocio, tales como los gastos

de propaganda, representación, estudios de mercado, los obsequios que hiciere el titular del negocio en ocasión de visitarla terceros.

1.2. Castigos y previsiones para malos créditos

El castigo contra los considerados malos créditos está contemplado por la ley en su art. 87 inc. b), por los montos que resulten justificados de acuerdo con los usos y costumbres del ramo.

Elegido el sistema de previsión, si los quebrantos del ejercicio superan al monto de la misma, el contribuyente conserva el derecho a deducir el remanente no cubierto. De esta manera, al absorber el quebranto en su totalidad, es una forma tácita de priorizar el principio de la realidad económica, al exteriorizar la pérdida en el mismo ejercicio en que se produjo. Por el contrario, si el cálculo de la previsión arroja excedente sobre los quebrantos del ejercicio, el saldo no utilizado deberá incluirse entre los beneficios impositivos.

1.3. Gastos de organización

El inc. c) del art. 87 admite deducir los gastos de organización, se trata de una opción del criterio de imputación, porque la norma permite que el contribuyente ejerza la opción de imputar a gasto el total incurrido en el primer ejercicio o bien, imputarlo, en un plazo que abarque desde dos hasta cinco períodos fiscales.

Se trata de gastos que se realicen con motivo de la creación de una sociedad incluyendo su administración administrativo contable, que es práctica habitual diferir para ser cargados a resultado en varios períodos. La razón del diferimiento es un intento de aparear costos e ingresos, ya que estos gastos producirán beneficios durante toda la vida de la empresa y es costumbre imputarlos en cinco años.

Reig³⁴ sostiene que “esta opción puede hacerse en el balance impositivo, adoptando en él un criterio distinto que el adoptado en la contabilidad comercial” y que la disposición puede aplicarse a gastos extraordinarios de reorganización incurridos posteriormente.

Lopez³⁵ manifiesta que “ha de tenerse en cuenta que la opción del contribuyente tiene lugar, no por lo que resuelve en su contabilidad comercial, sino por lo que decida hacer en su primer balance impositivo”.

1.4. Reservas matemáticas y reservas para riesgos en curso

El art. 87 en su inc. d) establece que las compañías de seguro y de capitalización pueden deducir como cargo del ejercicio las sumas que destinan a integrar las previsiones por reservas matemáticas y reservas para riesgos en curso.

Para determinarlas se debe tener en cuenta que las compañías de seguros pueden computar como pasivo generalmente el importe que resulte menor entre el 60% de la responsabilidad total que hubieran tomado a su cargo y el importe demandado³⁶.

Una vez constituida la previsión se imputarán contra la misma los siniestros que se hayan producido durante el ejercicio y en caso de existir un excedente el mismo será imputado como ganancia del ejercicio.

Además, los quebrantos no cubiertos por la previsión constituida en un ejercicio anterior serán deducibles en el ejercicio en que ocurran.

1.5. Comisiones y gastos incurridos en el extranjero

El inc. e) del art. 87 de la ley, en realidad, no incorpora una deducción especial para la tercera categoría, puesto que la deducción de comisiones y gastos incurridos en el extranjero por operaciones de exportación e importación se encuentra legislada en el art. 8 de la ley (gastos de transporte y seguro hasta el lugar de destino, en cuanto sean necesarios para

³⁴ REIG, Enrique Jorge, Op. cit. pág. 467

³⁵ LOPEZ, Alberto, El impuesto a los réditos, (Buenos Aires, Contabilidad Moderna, 1953), T.I pág. 532

³⁶ DIEZ, Gustavo E., Impuesto a las ganancias, (Buenos Aires, La Ley, 2004), 731 pág. 464

obtener la renta gravada), sino que impone como condición para la deducción que los gastos sean justos y razonables, lo que indica que el Ente Fiscal podrá acudir a índices y coeficientes que guarden relación con la actividad comercial en cuestión, a fin de determinar la procedencia o no de la deducción.

El primer requisito es una consecuencia de la regla general, sólo son deducibles los gastos que se realicen para obtener ganancia gravada, mientras que la segunda es un límite, que intenta, como se dijo anteriormente, relacionar su razonabilidad con las costumbres o prácticas comerciales habituales, dado que esas erogaciones realizadas en el exterior son para su beneficiario ganancias de fuente extranjera no sujetas al tributo argentino, por lo cual podrían facilitar la comisión de maniobras evasivas.

1.6. Gastos a favor del personal

El art. 87 en su inc. g) permite la deducción de gastos o contribuciones realizados a favor del personal por asistencia sanitaria, ayuda escolar y cultural, subsidios a clubes deportivos y, en general, todo gasto de asistencia a favor de los empleados, dependientes u obreros.

La segunda parte correspondiente al primer párrafo del inciso mencionado, establece una forma especial de imputar al año fiscal las gratificaciones voluntarias y aguinaldos que se disciernen al personal y que estén impagas al fin del ejercicio. A ello se refiere el art. 139 del reglamento.

Según Raimondi y Atchabahian³⁷, la norma no establece la deducibilidad, porque es indiscutible, aunque no exista el citado inciso; sólo establece un criterio especial de imputación:

Si el sujeto aplica el criterio de lo percibido: permite la deducción aunque no se haya pagado el gasto, siempre que se pague antes del vencimiento general del impuesto.

³⁷ RAIMONDI, Carlos A. y ATCHABAHIAN, Adolfo, Op. cit pág, 673/674

Si el sujeto aplica el sistema de lo devengado: limita la posibilidad de deducción a que se pague efectivamente el gasto dentro del plazo de vencimiento general del impuesto.

Si el pago se realiza pasado dicho plazo, la deducción se difiere hasta el ejercicio en que se paguen. Además, se incluye una restricción al facultar a la AFIP- DGI a impugnarlas cuando no guarden relación con la importancia de la empresa, con la labor del sujeto y con el nivel habitual de remuneraciones.

Estas normas no alcanzan a las remuneraciones obligatorias, que forman parte del contrato de trabajo, pues no pueden dejar de ser pagadas, y el plazo de pago no es discrecional: si no se efectúa en término genera penalidades, sin perjuicio de las compensaciones por mora. Todas estas gratificaciones deducibles e impagas a la fecha de cierre deben ser computadas como pasivo.

Posteriormente, se presenta un caso práctico explicando lo antes mencionado.

1.8. Gastos de representación

Se considera gasto de representación en los términos del art. 141 del reglamento “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”

Dicho artículo del reglamento en su segundo párrafo aclara que no están comprendidos en el concepto, los gastos dirigidos a la masa de consumidores potenciales, tales como los gastos de propaganda, ni los viáticos y gastos de movilidad que, en las sumas reconocidas por la AFIP, se abonen al personal en virtud de la naturaleza de las tareas que desempeñe o en compensación de gastos para cumplir sus tareas.

Raimondi y Atchabahian³⁸ expresan que este esclarecimiento no quiere en modo alguno significar que estos otros gastos, por no participar del concepto de gastos de

³⁸ RAIMONDI, Carlos A. y ATCHABAHIAN, Adolfo, Op. cit. pág. 675

representación, no sean deducibles, sino que adecuadamente se aclara que tales otros gastos no han de ser tomados en cuenta para el cómputo del límite dado por el porcentaje establecido en la norma de la ley.

El art. 87 inc. i), los considera deducibles en tanto fueran “efectivamente realizados y debidamente acreditados hasta una suma equivalente al 1,5% del monto total de las remuneraciones pagadas en el ejercicio fiscal al personal en relación de dependencia”.

Para aplicar el límite en cuestión, según lo establece el art. 141 en su tercer párrafo, se consideran las remuneraciones pagadas excluidas gratificaciones y retribuciones extraordinarias a que se refiere el inc. g) del art. 87 de la ley.

Para su deducibilidad se requiere: el respaldo documental fehaciente y la demostración de la vinculación de tales gastos con la obtención de ganancias gravadas.

De esta forma, el citado art. 141, en su tercer párrafo, advierte estas dos circunstancias que deben estar reunidas para la viabilidad de la deducción:

- El respaldo mediante comprobantes demostrativos, fehacientemente, de la realización de los gastos en ella comprendidos;
- La demostración de la relación de causalidad entre esos gastos y la obtención de ganancias gravadas y no la de ganancias beneficiadas con exenciones.

Cuando los gastos de representación se refieren a gastos de viaje, el último párrafo del art. 141 dispone que sólo podrán computarse en la medida que tales viajes cumplan con la vinculación anteriormente señalada. En ningún caso deberán considerarse a efectos de la deducción la parte de los mismos que reconozcan como causa el viaje del o los acompañantes (no empleados) de las personas a quienes la empresa recomendó su representación. Según Reig “no se ve razón para esta limitación, ya que si la empresa paga el viaje del o los acompañantes es porque por el tipo de reunión de que se trata, su presencia favorece la imagen que se busca mantener”.³⁹

³⁹ REIG, Enrique Jorge, Op. cit. pág. 474

1.9. Honorarios a directores, síndicos y miembros de consejos de vigilancia y las acordadas a los socios administradores

Una deducción típica de tercera categoría, especialmente enumerada en el art. 87 inc. j), es la relativa a honorarios a directores, síndicos o miembros de consejos de vigilancia y las acordadas a los socios administradores – con las limitaciones que se establecen en ese inciso- por parte de los contribuyentes comprendidos en el inc. a) del art. 69, o sea, de las sociedades anónimas u otras formas de sociedades de capital constituidas en el país.

Por su parte, el art. 143 del reglamento aclara que son socios administradores de las sociedades de responsabilidad limitada, en comandita simple y en comandita por acciones, quienes hayan sido designados como tales en el contrato constitutivo o posteriormente, mediante decisión adoptada en los términos establecidos por la ley 19.550.

Los honorarios de directores y síndicos de sociedades anónimas son votados en las asambleas ordinarias a las cuales se someten, para su aprobación, los balances generales anuales y propuestas de los directores sobre el destino a dar a las utilidades; de estas últimas se toma una parte para abonar los honorarios a los miembros del directorio y síndicos de la sociedad.

En la realidad, generalmente, los directores retiran a cuenta de honorarios aún no definidos, porque, como mencionamos anteriormente, esta definición se establece en la Asamblea de Accionistas.

Para comprender mejor el análisis de la deducción es conveniente aclarar previamente que las sociedades de capital son sujetos directos del impuesto, lo pagan a una alícuota del 35%, obtienen rentas de tercera categoría y por el art. 18 segundo párrafo de la ley, el método de imputación de sus ganancias al año fiscal, es el devengado.

Por otra parte, para los directores, síndicos, miembros del consejo de vigilancia y socios administradores las sumas que se le asignan por el ejercicio de sus funciones son consideradas por el art. 79 inc. f) rentas de cuarta categoría. La alícuota que pagan sobre estas rentas, por ser personas físicas, varía del 9% al 35% según la escala establecida por el art. 90 de la ley , y su imputación al ejercicio fiscal se rige por el método del percibido según art. 18

inc. b), con la excepción establecida en su segundo párrafo de que dichos honorarios sean imputados al ejercicio en que la Asamblea de Accionistas apruebe su asignación.

1.9.1 Problemática.

1.9.1.1. Deducción-Ingreso

La Sociedad Anónima es una sociedad de capital que paga el 35% de impuesto por las ganancias que genera y deduce el 35% por cada gasto que realiza. Por el pago de honorarios deduce (se ahorra) el 35% y ese honorario se transforma en renta de cuarta categoría para el beneficiario. Así podemos destacar la diferencia en el momento de la imputación en cuanto a:

- La sociedad deduce por el 35% aplicando método del devengado.

De lo antedicho podemos inferir que en muchas sociedades, quienes reciben honorarios probablemente sean socios de la misma y por lo tanto, sus dueños. Esto trae la posibilidad de que, con el objetivo de disminuir el costo fiscal y, además trasladarlo en el tiempo, sea conveniente abonar honorarios, los cuales la sociedad deduce a la tasa del 35% en un período fiscal y el socio-director los reconoce como ganancia en el próximo ejercicio (cuando los recibe).

Es un beneficio para las sociedades, que el Fisco no está dispuesto a otorgar por lo que establece límites temporales y cuantitativos que veremos más adelante.

Limita y no elimina la posibilidad de otorgar honorarios y deducirlos, debido a que en la mayoría de los casos se trata de gastos necesarios para obtener ganancias gravadas, y por lo tanto, posibles de deducir por parte de la sociedad que los otorga. Además, existen también muchos casos en los que los directores no son socios.

1.9.1.2. Retribución considerada

El director tiene la siguiente particularidad: puede cobrar dinero por la función de director y a su vez por otros servicios que le preste extra a la sociedad (tareas técnico administrativas).

Retribución incluida en la deducción: Son los honorarios propiamente dichos, es decir aquellos que retribuyen la función de director (por su cargo).

Retribuciones excluidas: Son las remuneraciones percibidas por funciones no inherentes al cargo de director, síndico, miembro del consejo de vigilancia o socios administradores; por ejemplo en una clínica, constituida bajo la forma de sociedad de capital, los honorarios por servicios médicos que presta un doctor-director no son deducibles por la sociedad (salvo que cumpla las condiciones del art. 142 del reglamento, que mencionaremos seguidamente), pero sí se le debe dar el tratamiento tributario previsto por la ley en función del tipo de ganancia en que consistan, aún cuando por lo común son concebibles como de la cuarta categoría.

Estas retribuciones, según el art. 142 del reglamento, podrán ser deducidas totalmente cuando cumplan las siguientes condiciones en forma concurrente:

- Debe responder a una efectiva prestación del servicio
- Su magnitud debe guardar relación con la tarea desarrollada
- Se ha dado cumplimiento a las obligaciones previsionales pertinentes, si corresponde

1.9.2. Limitaciones

La deducción de honorarios propiamente dicha está sujeta a dos limitaciones: una temporal y otra cuantitativa.

Aunque en el presente capítulo estemos viendo las ganancias de tercera categoría, un tratamiento integral de la deducción de honorarios en el impuesto a las ganancias implica analizar la problemática desde el punto de vista de la sociedad pagadora, como también del beneficiario de tal gasto, para mejor comprensión del tema.

1.9.2.1. Límite temporal

El límite temporal define el ejercicio en el que se deducen los honorarios, es decir el *cuando*. Este límite es aplicable a la retribución de todos los perceptores (directores, síndicos, miembros del consejo de vigilancia y socios administradores).

1.9.2.1.1. En cabeza de la sociedad pagadora

Los honorarios de Directores realizados por la sociedad, deben ser imputados a la declaración jurada del ejercicio en el cual se ha producido el hecho sustancial generador del gasto, o sea, el ejercicio en que fueron prestados los servicios por parte de los directores; siempre que se cumplan las siguientes dos condiciones:

- que la Asamblea o reunión de socios realice una asignación individual de honorarios. Si la asignación es global no se permite su deducción hasta que no se individualice.

Es válida la situación en la que, la asamblea realice la asignación global y el directorio, con facultades otorgadas por la misma, realice la asignación individual.

- que la asignación se efectúe antes del vencimiento para la presentación de la declaración jurada del mencionado ejercicio.

La presentación de la misma luego del vencimiento, no prolonga el plazo para computar la deducción. Su asignación posterior derivaría en una anticipación de impuestos para la sociedad, habida cuenta de que habrá de diferirse el gasto al ejercicio en el que se asignen.

Es decir, que los honorarios no deducibles en un ejercicio, aplicando el criterio del devengado, porque fueron asignados individualmente después del vencimiento de la declaración jurada, se deducirán en el período fiscal siguiente, si en este último se produjo la asignación individual correspondiente.

1.9.2.1.2. En cabeza del director

La norma de imputación para el sujeto beneficiario se encuentra en el segundo párrafo del inc. b) del art. 18 de la ley, precisa que la ganancia por tal concepto deberá imputarse al año fiscal en que se realiza su asignación individual.

Tal criterio representa una excepción al principio de imputación de ganancias de cuarta categoría, que normalmente sigue la regla de lo percibido.

1.9.2.2. Límite cuantitativo

El límite cuantitativo determina el monto máximo deducible, es decir el *cuanto*.

Este límite excluye los honorarios del síndico; o sea, que la suma que determine la Asamblea es deducible completamente, si previamente cumple con el límite temporal.

Una vez más se hace presente en el análisis, el concepto de simetría en la imputación (utilizado para el límite temporal), ya que, previamente a la reforma a la ley del impuesto a las ganancias, realizada por ley 25.063⁴⁰, la determinación del monto que la sociedad debía imputar como gasto, y lo que el Director debía imputar como ingreso, pasó por diferentes criterios, tales como:

- Íntegramente deducibles para la sociedad e íntegramente gravados para el director, según el decreto reglamentario 1383/80⁴¹ en su art. 118.
- La sociedad tenía límites en la deducción y estaban íntegramente gravados para el director, según ley 23.260⁴² con vigencia a partir de octubre de 1985.
- Únicamente lo que la sociedad podía deducir, era ganancia para el director, según la ley 24698⁴³.

⁴⁰ ARGENTINA, Ley N° 25.063.

⁴¹ ARGENTINA, PODER EJECUTIVO NACIONAL, Decreto Reglamentario N° 1.380/80.

⁴² ARGENTINA, Ley N° 23.260.

⁴³ ARGENTINA, Ley N° 24.698.

Este último criterio fue el vigente hasta antes de haberse producido, vía ley 25.063⁴⁴, la incorporación de un último párrafo en el art. 87 inc. j) de la ley, reglamentado posteriormente por el artículo 142.1 del Decreto Reglamentario. Este último fue incorporado por el decreto 254/99⁴⁵.

Ambas incorporaciones devienen en una modificación sustancial en lo referido al tratamiento que debe darle el Director a los honorarios que no pudo deducir la sociedad, y que antes eran íntegramente no computables para él.

1.9.2.2.1. En cabeza de la sociedad pagadora

Tanto el art. 87 inc. j) de la ley, como la aclaración dispuesta por el art. 142 del reglamento, disponen que el mayor de los siguientes dos límites es el que las sociedades de capital podrán deducir en concepto de honorarios de director, miembros de consejos de vigilancia y socios administradores:

- a) Hasta el 25% de la utilidad contable del ejercicio obtenida después de detraer el impuesto a las ganancias del ejercicio que se liquida determinado según las normas de la ley y de su reglamento. Esto supone una relación circular entre el resultado contable del ejercicio y el impuesto a las ganancias, siendo entonces ambos conceptos interdependientes, por cuanto el impuesto a las ganancias determinado, que deberá detraerse de la referida utilidad contable, se halla condicionado al monto de la deducción en concepto de honorarios. Para solucionar este problema se han desarrollado varias fórmulas, pero la más utilizada por la doctrina es la siguiente:

UC = Utilidad contable

UI = Utilidad Impositiva antes de deducir honorarios de directores

T = tasa del impuesto en tanto por ciento

L = Límite del 25%

$$L = \frac{(0.25 \times UC) - (0.25 \times T \times UI)}{1 - (0.25 \times T)}$$

⁴⁴ ARGENTINA, Ley N° 25.063.

⁴⁵ ARGENTINA, PODER EJECUTIVO NACIONAL, Decreto N° 254/99.

$$L = \frac{(0.25 * UC) - (0.0875 * UI)}{0.9125}$$

- b) El menor monto que resulte de comparar \$12.500 (doce mil quinientos pesos), por cada uno de los perceptores de honorarios y el de los honorarios o sumas acordadas que se le hubieran asignado.

Es decir, que el monto computable fiscalmente se determinará considerando el menor valor entre el monto asignado individualmente por Asamblea y el mayor de los dos límites anteriores (explicitados en los puntos a y b anteriores).

1.9.2.2.2. En cabeza del director

Con anterioridad a la reforma operada por ley 25.063⁴⁶, el tratamiento que tenía este concepto para el director respondía en líneas generales a lo siguiente: lo que la sociedad podía deducir, por aplicación de los límites descriptos en el acápite anterior, resultaba ganancia gravada para el director; por el contrario, el excedente no deducido por la sociedad era un ingreso no computable para el beneficiario. Tal tratamiento respondía a dos causas razonables: a) por una cuestión de simetría en el impuesto, lo que para un sujeto era gasto, para el otro era ganancia, y a la inversa, b) si entendemos que los honorarios son una forma de distribución de ganancias de la sociedad, resulta razonable equiparar su tratamiento al de los dividendos, que actualmente son no computables.

Como vimos anteriormente, la reforma incorporó un nuevo párrafo en el art. 87 inc. j) de la ley que fue complementado con la incorporación en el reglamento de un artículo a continuación del 142.

En efecto, la ley tan sólo dispone que el excedente de los honorarios no deducidos por la sociedad tiene el tratamiento de no computables para el director, en la medida en que la liquidación impositiva de la sociedad arroje impuesto para el ejercicio por el cual se pagan los

⁴⁶ ARGENTINA, Ley N° 25.063.

honorarios, con lo cual la sola existencia de \$1 de impuesto en cabeza de la sociedad habilitaría al director a imputar la totalidad del excedente como no computable.

El decreto reglamentario agregó - en forma coherente- que no basta \$1 de impuesto, y fijó el límite máximo al no cómputo, en un importe idéntico al de la ganancia neta sujeta a impuesto determinado por la sociedad. Esto es:

- a) Si la sociedad determina impuesto, sirviendo de base para el mismo una ganancia neta superior al importe de los excedentes, la totalidad de los excedentes son no computables para el director.
- b) Si la sociedad determina quebranto, con lo cual no existe ganancia neta sujeta a impuesto, el límite para el no cómputo de los excedentes es cero; por lo tanto, todos los excedentes son ganancia gravada para el director.
- c) Si la sociedad determina impuesto, sirviendo de base para el mismo una ganancia neta inferior al importe de los excedentes, los excedentes son no computables para el director hasta el monto de la ganancia neta, siendo el resto renta gravada.

C. TECNICAS DE LIQUIDACION PARA SUJETOS QUE OBTIENEN RENTAS DE TERCERA CATEGORIA

1. Análisis de los artículos 69 y 70 del decreto reglamentario

1.1. Contribuyentes que llevan libros

El decreto reglamentario en su art. 69 establece la forma de determinar la ganancia que deben emplear quienes lleven un sistema contable que les permita confeccionar balances en forma comercial, y estén comprendidos en los incs. a), b), c) y en el último párrafo del art. 49 de la ley.

Las sociedades comerciales comprendidas en los incs. a) y b) deben llevar contabilidad, por disposición del art. 53 del Código de Comercio y de la Sección IX de la ley

19.550⁴⁷; el incumplimiento de estas normas acarrea graves responsabilidades a los administradores de las mismas, por lo que no es habitual que esta situación ocurra, o sea que, en los hechos aplican el art. 69 premencionado.

Por el contrario, en el caso de las demás sociedades o empresas unipersonales incluidas en el inc. b) y de los auxiliares del comercio incluidos en el inc. c) es mucho más frecuente que no lleven contabilidad en legal forma, habida cuenta que, prácticamente las consecuencias no son demasiado graves: como perder la calidad probatoria de los libros o imposibilidad de solicitar en concurso preventivo.

Entonces, en estos casos, la ganancia neta se obtiene de la siguiente manera:

- Al resultado neto del ejercicio comercial suman los montos computados en la contabilidad cuya deducción no admite la ley y restan las ganancias no alcanzadas por el impuesto. Del mismo modo proceden con los importes no contabilizados, que la ley considera computables a efectos de la determinación del tributo.
- Al resultado del inciso anterior, se le adiciona o detrae el ajuste por inflación impositivo que resulte por aplicación de las disposiciones del Título VI de la ley.

Cuando se trate de los responsables comprendidos en los inc. b), c) y el último párrafo del art. 49 de la ley, los mismos, deben informar la participación que les corresponda a cada uno en el resultado impositivo, discriminando dentro de tal concepto la proporción del ajuste por inflación impositivo atribuible a cada partícipe, de modo de facilitar su inclusión en las declaraciones juradas personales.

1.1.1. Ajustes en columna I (-) y ajustes en columna II (+)⁴⁸

Por lo tanto, los contribuyentes que llevan libros deben partir del resultado contable y a ese resultado realizarle los ajustes necesarios, a través del mecanismo conocido como columna I (-) y columna II (+), para llegar al resultado impositivo o base imponible.

⁴⁷ ARGENTINA, Ley N° 19.550.

⁴⁸ DIEZ, Gustavo E., Op. cit. pág. 337

A modo de ejemplo citamos un caso de ajuste por columna II:

Supongamos una sociedad de responsabilidad limitada que dentro del resultado contable, en gastos administrativos ha imputado una multa por \$368. La multa es un concepto no deducible del impuesto, sin embargo, como el punto de partida para la liquidación impositiva es el resultado contable y para la determinación del mismo de restó la multa, corresponde hacer un ajuste por columna II para llevar el resultado contable al resultado impositivo. Otros ejemplos serían amortizaciones contables que excedan a las impositivas, gastos de representación contables superiores a los permitidos legalmente, donaciones realizadas que excedan los topes legales, entre otros.

Otros casos prácticos de ajustes por columna I:

Consideramos una sociedad anónima que percibe dividendos en efectivo por su participación en otra sociedad del mismo tipo. Los dividendos están sumando para llegar al resultado contable que tomamos como punto de partida para la determinación impositiva, sin embargo, impositivamente son no computables, o sea, que los debemos restar para llevar el resultado contable al resultado impositivo. Por lo tanto, corresponde un ajuste por columna I. Otros ejemplos serían, rentas impositivamente consideradas como exentas, amortizaciones contables en defecto de la permitidas impositivamente, entre otros.

Una vez que se llega a la base imponible se aplica la alícuota del impuesto que actualmente es del 35%, y se obtiene el impuesto determinado.

Esto es así siempre que el sujeto pasivo del impuesto sea a su vez el sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Mientras que, si el sujeto pasivo de la obligación tributaria no coincide con el sujeto pasivo del impuesto, si bien se determina el resultado impositivo en cabeza de la sociedad o empresa, ese resultado no es base imponible, sino que se adjudica como resultado fiscal al titular o a los socios en función a la participación que cada uno tenga en el resultado.

Por lo tanto, y en función a la técnica de liquidación, debemos analizar:

Si cada uno de los rubros del Estado de Resultados contable está valuado de acuerdo con las normas impositivas, de lo contrario corresponderá practicar un ajuste, por columna I o II según corresponda, llevando el resultado contable al resultado impositivo.

Si los activos y pasivos del Estado de Situación Patrimonial están valuados conforme a normas impositivas o si se omitió algún devengamiento, para entonces realizar los ajustes pertinentes.

1.2. Contribuyentes que no llevan libros

Según las disposiciones del art. 70 del decreto reglamentario, cuando los sujetos mencionados no confeccionen balances en forma comercial, determinan la ganancia neta de acuerdo con el siguiente procedimiento:

- a) Del total de ventas o ingresos, incluidos los retiros de mercaderías, se detrae el costo de ventas, los gastos y otras deducciones admitidas por la ley, y se restará o sumará el ajuste por inflación del título VI de la ley.
- b) El costo de ventas a que se refiere el inciso a) se obtiene por diferencia de inventarios: sumando a las existencias, al inicio del año fiscal las compras realizadas en el curso del mismo y al total así obtenido se restan las existencias al cierre del mencionado año fiscal.

Cuando se trate de los responsables comprendidos en los incs. b), c) y en el último párrafo del art. 49 de la ley, es decir los responsables que no son sujetos del impuesto, los mismos deberán informar la participación que le corresponda a cada uno en el resultado impositivo, discriminando dentro de tal concepto la proporción del ajuste por inflación impositivo adjudicable a cada partícipe.

Como se desprende de las normas citadas, y a diferencia de los sujetos que llevan libros rubricados, que cuentan con un punto de partida para la liquidación impositiva como es el resultado contable del ejercicio, estos sujetos arman el Estado de Resultados considerando directamente las normas impositivas, por lo cual no se origina ajuste alguno.

Además, cuando no se lleve contabilidad, establecer cuáles son los bienes afectados a la obtención de renta no es una cuestión trivial, por ello el art. 68 del decreto reglamentario, en su segundo párrafo, dispone: “ A efectos de la determinación del resultado neto..., tratándose de sociedades y empresas o explotaciones unipersonales, que no lleven libros que les permitan confeccionar balances en forma comercial, se considerará que pertenecen a la sociedad, empresa o explotación, todos los bienes que aparezcan incluidos en sus balances impositivos, partiendo del último que haya presentado hasta el 11 de octubre, inclusive, en tanto no se hubieran enajenado antes del primer ejercicio iniciado con posterioridad a esa fecha”.

Esta norma es aplicable a los sujetos que realizaban esas actividades a la fecha citada, no obstante, las altas y bajas producidas en los bienes afectados y que fueren posteriores a la misma se podrán probar por todos los medios previstos en las leyes.

D. CASOS PRACTICOS DE EJERCICIO

1. Deducción de Honorarios de Directores

Visto en puntos anteriores el sustento legal y doctrinario de la deducción de honorarios de directores, síndicos y miembros del consejo de vigilancia, se expondrá en este punto un ejemplo práctico de aplicación y determinación de la mencionada deducción.

1.1. Planteo del caso. Datos Generales

<u>Razón Social:</u>	<i>LOS NAUTICOS S.A.</i>
<u>Domicilio:</u>	<i>Las Heras 55-Guaymallén-Mendoza</i>
<u>C.U.I.T.:</u>	<i>30-70795215-9</i>
<u>Actividad:</u>	<i>Fabricación y venta de repuestos para la industria vitivinícola</i>
<u>Fecha de cierre:</u>	<i>31 de Diciembre</i>

ESTADO DE RESULTADOS

A valores históricos sin reexpresar

<i>Correspondiente al ejercicio finalizado el 31 de Diciembre de 2007</i>	
<i>Ventas netas de bienes</i>	665.542,88
<i>Costo de los bienes vendidos</i>	-
<u>225.044,40</u>	
<i>Resultado bruto (Utilidad)</i>	410.498,48
<i>Gastos Operativos</i>	
<i>Administración</i>	-73.013,29
<i>Comercialización</i>	-96.080,70
<i>Resultado financiero</i>	
<i>Ingresos financieros</i>	23.009,64
<i>Egresos financieros</i>	-46.866,30
<i>Resultado por la actividad principal (Utilidad)</i>	217.547,82
<i>Otros ingresos</i>	<u>6.032,00</u>
<i>Resultado por operaciones ordinarias (Utilidad)</i>	<u>223.579,82</u>
<i>Impuesto a las Ganancias</i>	<u>-55.380,00</u>
<i>Resultado final del ejercicio (Utilidad)</i>	<u>168.199,82</u>

PROYECTO DE DISTRIBUCIÓN DE UTILIDADES	
<i>Según Estado de Resultados</i>	
<i>Aprobado por Asamblea Ordinaria el 15/04/2008</i>	
<i>Utilidad del ejercicio</i>	168.199,83
<i>Utilidad de ejercicios anteriores</i>	18.980,00
<i>Destino a:</i>	

<i>Reserva legal</i>	8.409,99	
<i>Honorarios directores y síndicos</i>	61.750,00	
<i>Gratificaciones al personal</i>	23.660,00	
<i>Dividendos en efectivo</i>	70.200,00	
<i>Saldo para ejercicios futuros</i>	23.159,84	
<i>Sumas iguales</i>	<u>187.179,83</u>	<u>187.179,83</u>

PAPELES DE TRABAJO

Correspondientes a la liquidación del impuesto a las ganancias del ejercicio 2006

Gratificaciones al personal

Total de gratificaciones al personal aprobadas por asamblea del 8/04/2007

9.230,00

Gratificaciones canceladas el 24/04/2007

2.730,00

Gratificaciones canceladas el 28/07/2007

6.500,00

Sumas iguales

9.230,00

9.230,00

- Col. I ajuste disminuye utilidad 2006
- No deducibles en ejercicio 2006

REFERENCIAS

1. Honorarios a directores y síndicos

La Asamblea ordinaria celebrada el 15/04/2005 que trató el balance del ejercicio cerrado el 31/12/2007 aprobó la siguiente asignación de honorarios:

- *Director A:* 18.330,00
- *Director B:* 21.970,00
- *Director C:* 9.300,00
- *Síndico:* 12.150,00

Total	61.750,00
--------------	------------------

Los honorarios indicados fueron cancelados con posterioridad al vencimiento de la declaración jurada del impuesto a las ganancias.

2. Gratificaciones al personal

Las gratificaciones al personal correspondientes al ejercicio 2007 fueron pagadas en las siguientes fechas:

20/04/2005	11.648,00
20/07/2005	12.012,00

1.2. Solución del caso

1) Ajustes que surgen del Estado de Resultados

<i>Ganancia final según Estado de Resultados:</i>	168.199	Columna II 1)
<i>Impuesto a las ganancias s/ Estado de Resultados:</i>	55.380	Columna II 2)

2) Ajustes que surgen de los papeles de trabajo del Ejercicio anterior

2.1) Gratificaciones al personal

<i>Gratificaciones no deducidas en ejercicio 2006:</i>	6.500	Columna I 3)
--	-------	---------------------

3) Ajustes que surgen de las referencias

3.1) Honorarios de Directores y Síndicos

<i>Honorarios Sindicatura (deducible sin límites)</i>	12.150	Columna I 4)
---	--------	---------------------

Honorarios Directorio (ver deducción en planilla por separado)

3.2) Gratificaciones al personal

Resultan deducibles las pagadas antes del vencimiento del plazo para presentar la declaración jurada:

20/04/2005

11.648,00

Columna I 5)

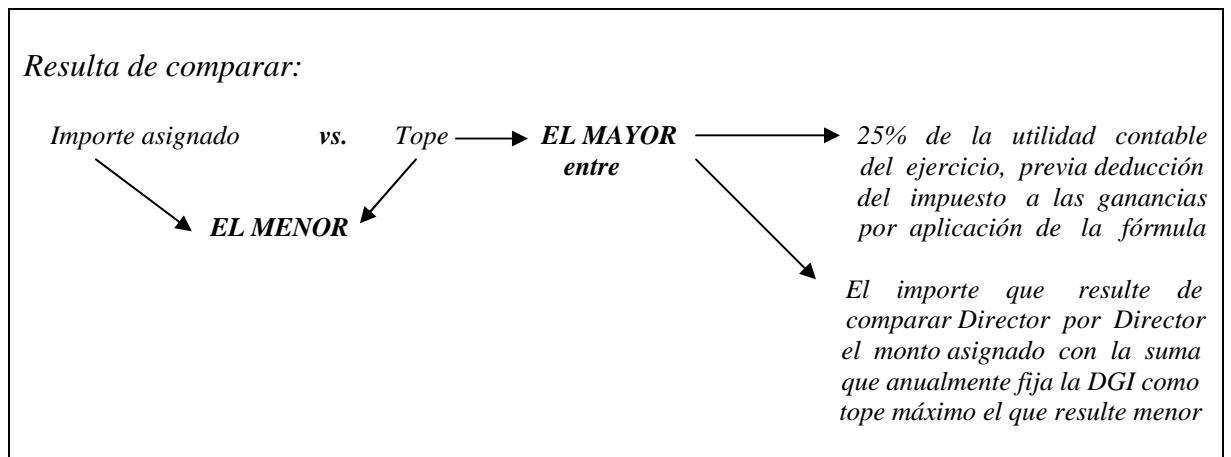
4) Deducción honorarios directores

Honorarios Directores (Art. 87 inc. j) y Art. 142 del D.R.)

4.1) Límite temporal:

Se cumple. Fueron asignados (15/04/2005) antes del vencimiento del plazo para presentar la declaración jurada.

4.2) Límite cuantitativo:



4.3) Importe asignado

Director A	18.330,00
Director B	21.970,00
Director C	<u>9.300,00</u>

Total asignado 49.600,00 Este importe se compara con el tope

4.4) Determinación del tope

Es el mayor entre: 25% de la utilidad contable luego de deducir impuesto a las ganancias
Como se produce una indeterminación aplicamos la fórmula:

$$IG = \frac{0,3325 * UI - 0,083125 UC}{0,919875}$$

UI= 193.281,82 Utilidad antes de deducir honorarios. Ver planilla liquidación.

UC= 223.579,82 Utilidad contable antes de impuesto. Ver Estado de Resultados.

IG= 49.660,15

25% de la utilidad contable= 25%(223.579,82-49.660,15)= **43.479,92**

Comparación Director por Director entre lo asignado y la suma fija anual, el que resulte menor

Director	Asignado	Suma fija	El menor
A	18.330,00	12.500,00	12.500,00
B	21.970,00	12.500,00	12.500,00
C	<u>9.300,00</u>	12.500,00	<u>9.300,00</u>
	49.600,00		34.300,00

el menor

Importe que resulta menor de la comparación **34.300,00**

De estos dos importes se elige el mayor, o sea: **43.479,92**

Finalmente se compara:

Importe asignado:	49.600,00
Tope:	43.479,92

Y resulta deducible el menor de ambos, o sea: 43.479,92

PLANILLA DE LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO

	Ajuste N°	Columna I	Columna II
Resultado según Estado de Resultados contable	1)		168.199,82
Provisión contable impuesto a las ganancias	2)		55.380,00
Gratificaciones personal no deducidas en ej. 2006	3)	6.500,00	
Honorarios Sindicatura	4)	12.150,00	
Gratificaciones personal pagadas antes vto. DDJJ	5)	11.648,00	

<i>Sub- Totales</i>	30.298,00	223.579,82
<i>Diferencia antes deducción honorarios</i>		193.281,82
<i>Deducción de Honorarios según planilla anexa:</i>	43.479,92	
<i>Sub- Totales</i>	43.479,92	193.281,82
<i>Ganancia neta sujeta a impuesto</i>		149.801,90
<i>Alícuota</i>		35,00%
<i>Impuesto determinado</i>		52.430,66

2. Justificaciones de las variaciones patrimoniales

2.1. Conceptos

En la cuantificación del gravamen sobre la renta, debemos consignar un resultado impositivo (beneficio o quebranto), que muchas veces, difiere de la situación real. Dicha diferencia distorsiona el consumo matemático, y debemos, por ende, justificarla para igualar el consumo declarado con la situación pretendidamente real.

La justificación patrimonial puede definirse como todos aquellos conceptos que indican de qué forma el contribuyente ha equilibrado su declaración jurada impositiva.

Tal situación se podría resumir de la siguiente manera:

<p>PATRIMONIO INICIAL+ RESULTADO+JUSTIFICACIONES (COL. II)</p> <p>ES IGUAL</p> <p>PATRIMONIO FINAL+CONSUMO+NO JUSTIFICACIONES (COL. I)</p>

2.1.1. Conceptos que justifican erogaciones y consumos de fondos. Columna II

- Incrementos patrimoniales o consumos de fondos originados en rentas exentas o no gravadas (por ejemplo dividendos)
- Deducciones al balance impositivo que no implican consumo de fondos o disminuciones patrimoniales (por ejemplo amortización impositiva)

2.1.2. Conceptos que no justifican erogaciones y consumos de fondos. Columna I

- Rentas presuntas (no originan consumo o incrementos patrimoniales, por ejemplo alquiler presunto)
- Disminuciones patrimoniales o consumos que no originan deducciones en el balance impositivo (por ejemplo una multa)

2.2. Justificaciones patrimoniales de la tercera categoría

Se realizará un análisis práctico de la confección de las justificaciones patrimoniales teniendo en cuenta a los siguientes sujetos:

- Sociedad de Responsabilidad Limitada
- Explotación Unipersonal
- Sociedad Colectiva

2.2.1. Planteo del caso. Datos Generales

1) Datos del contribuyente:

*Nombre y Apellido: Héctor Vazquez
CUIT: 20-17052250-3*

El señor Vazquez es socio de una SRL, de una sociedad colectiva y es propietario de una explotación unipersonal. El patrimonio neto al inicio correctamente valuado ascendió a \$750.000.

2) Detalle de las actividades del contribuyente durante el año 2007.

- *Participación como socio gerente de TIEMPO LIBRE SRL*
- *Empresa unipersonal*
- *Participación en sociedad colectiva ZAFIRO S.C.*

2.1) Datos de Tiempo Libre Sociedad de Responsabilidad Limitada.

Actividad principal: Venta de ropa deportiva

Fecha de cierre del ejercicio: 30 de junio

Participación en el capital: 50%

En el mes de enero del 2008 el contador de la SRL, le remitió al señor Vazquez la siguiente información:

- *Estado de situación patrimonial de TIEMPO LIBRE SRL*
- *Estado de resultados por el ejercicio finalizado el 30 de junio del 2007*
- *Distribución de utilidades*
- *Movimiento de la cuenta particular por el período 01/01/2007 al 31/12/2007*

A) Estado de Situación Patrimonial

RUBROS	30/06/06	30/06/07
ACTIVO		
<i>Activo Corriente</i>		
<i>Caja y Bancos</i>	18.000	23.000
<i>Créditos por Ventas</i>	190.000	185.000
<i>Otros Créditos</i>	30.000	28.000
<i>Bienes de Cambio</i>	270.000	280.000
<i>Bienes de Uso</i>	280.000	298.000
<i>Total del Activo</i>	788.000	814.000
PASIVO		
<i>Deudas Comerciales</i>	100.000	85.000
<i>Préstamos Bancarios</i>	60.000	66.000
<i>Otros Pasivos</i>	75.000	49.000
<i>Total del Pasivo</i>	215.000	200.000
PATRIMONIO NETO		
<i>Capital</i>	100.000	100.000
<i>Ajuste del Capital</i>	25.000	40.000
<i>Reservas</i>	75.000	83.500
<i>Resultados No Asignados</i>	203.000	194.000
<i>Resultado del Ejercicio</i>	170.000	196.000
<i>Total del Patrimonio Neto</i>	573.000	614.000
<i>Total del Pasivo y Patrimonio Neto</i>	788.000	814.000

B) Distribución de utilidades de la sociedad dispuesta por la reunión de socios realizada el 20/09/2007

<i>Resultados No Asignados</i>	194.500	
<i>Resultado del Ejercicio</i>	196.000	
<i>Reserva Legal</i>		9.800
<i>Reservas Facultativas</i>		15.000
<i>Asignación de Honorarios a los Socios Administrativos *</i>		
<i>Señor Vazquez</i>		60.000
<i>Señora Lucía Maidana</i>		60.000
<i>Distribución de utilidades **</i>		
<i>Señor Vazquez</i>		90.000
<i>Señora Lucía Maidana</i>		90.000
<i>Saldo al próximo ejercicio</i>		65.700
TOTALES	390.500	390.500

*La Sociedad dedujo en su declaración de Impuesto a las Ganancias \$12.500 por cada uno de los socios. El impuesto a las Ganancias pagado asciende a \$53.000.

**La Sociedad tiene suficientes Ganancias impositivas para distribuir estas utilidades, por tanto no corresponde la aplicación del art. 69.1 de la ley.

C) Cuenta particular del socio Hector Vazquez

<i>Fecha</i>	<i>Detalle</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>	<i>SALDO</i>
01/01/07	Saldo al 31/12/2006			25.000
06/02/07	Retiro de efectivo	20.000		5.000
30/04/07	Retiro de efectivo	4.000		-40.000
20/09/07	Acreditación Honorarios Socio Administrador		60.000	20.000
20/09/07	Acreditación de Utilidades		90.000	110.000
30/11/07	Retiro de efectivo	70.000		40.000
31/12/07	Saldo al 31/12/2007			40.000

2.2) Datos de Explotación Unipersonal

A) Información obtenida de papeles de trabajo de la Declaración Jurada de la explotación:

<i>Total de Ingresos</i>		203.530
<i>Intereses de financiación a Clientes</i>		1.550
<i>Retiros de Mercaderías a Precio de Costo (1)</i>		3.000
<i>Costo de Ventas</i>	104.900	
<i>Compras y Gastos Computables (2)</i>	64.540	
<i>Amortizaciones (3)</i>	9.420	
<i>Previsión para Incobrables</i>	780	
<i>Resultado Venta Bienes de Uso (4)</i>		15.200

<i>Diferencia de Cotización de Títulos Públicos</i>		3.100
Resultado (5)		46.740

(1) Las mercaderías retiradas por el titular tienen un precio de venta a terceros de \$4.500

(2) No se computaron como gastos por no ser admitida su deducción los siguientes:

- Donación efectuada a I.R.P.I. (a)	\$ 1.500	
- Exceso de Gastos de Automóvil (10.090 - 7.200)	\$ 2.890	(Col I)
- Multas D.G.I.	\$ 500	(Col I)
- Exceso de amortizaciones automóvil (6.500 – 4.000)	\$ 2.500	
- TOTAL:	\$7.390	

(a) Se cumplió con la normativa vigente a los fines de materializar la donación, por tanto es deducible.

(3) Las amortizaciones son las impositivas ajustadas.

(4) El resultado corresponde a la utilidad diferida (art. 67) del ejercicio anterior no revertida, en el ejercicio anterior había sido consignada en el pasivo de la explotación.

(5) En el resultado no se han incluido \$2.500 (Col II) obtenidos por el cobro de dividendos en efectivo distribuidos por Pitalindo S.A. Asimismo, no se han incluido \$ 4.000 recibidos el 30 de noviembre en concepto de dividendos en acciones liberadas de Azul y Oro S.A.

B) Capital afectado a la actividad

<i>Valor al 31/12</i>	<i>Total del Activo</i>	<i>Total del Pasivo</i>	<i>Capital Afectado</i>
2006 (6)	146.500	28.600	117.900
2007 (7)	16.550	30.700	136.850

(6) Dentro de créditos en el Activo se encuentra incluido el saldo de la cuenta particular del titular por la suma de \$17.900.

(7) Dentro de los créditos en el Activo se encuentra incluido el saldo de la cuenta particular del titular por la suma de \$ 24.120. Dicho monto incluye la suma de \$ 860 que se debitaron por retenciones de impuesto a las ganancias que le practicaron a la explotación.

C) Planilla anexa: Participación del titular

<i>Nombre</i>	<i>%</i>	<i>Resultado impositivo</i>	<i>Retiro de mercaderías</i>	<i>Total Participación</i>	<i>Retención Ganancias</i>
Vazquez Hector	100	46.740	1.500	48.240	860

2.3) Datos de Participación en Zafiro Sociedad Colectiva

La fecha de cierre del ejercicio de Zafiro S.C. es el 31 de octubre.

A) Papel de trabajo de la determinación del resultado impositivo de la sociedad:

<i>Detalle</i>	<i>Columna I</i>	<i>Columna II</i>
<i>Resultado contable del ejercicio</i>		95.000
<i>Ajustes que aumentan la utilidad</i>		61.100
<i>Ajustes que disminuyen la utilidad</i>	46.100	
<i>Sub totales Columnas I y II</i>	46.100	156.100
<i>Utilidad Final</i>		110.000

B) Estado de Situación Patrimonial al 31/12/2006 y al 31/12/2007

RUBRO	31/12/06	31/12/07
ACTIVO		
<i>Activo corriente</i>		
<i>Caja y bancos</i>	1.800	2.300
<i>Créditos por ventas</i>	133.000	139.000
<i>Otros créditos</i>	15.000	12.000
<i>Bienes de cambio</i>	280.000	286.000
<i>Bienes de uso</i>	81.000	79.000
TOTAL ACTIVO	510.800	518.300
PASIVO		
<i>Deudas comerciales</i>	55.000	50.000
<i>Préstamos bancarios</i>	30.000	10.000
<i>Otros pasivos</i>	6.514	11.422
TOTAL PASIVO	91.514	71.422
PATRIMONIO NETO		
<i>Capital</i>	9.600	9.600
<i>Ajuste de capital</i>	338.730	338.730
<i>Reservas</i>	0	3.548
<i>Resultados no Asignados</i>	0	0
<i>Resultados del Ejercicio</i>	70.956	95.000
TOTAL PATRIMONIO NETO	419.286	446.878
TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO NETO	510.800	518.300

C) Otros datos:

- Los socios por su trabajo en la sociedad perciben sueldos.
- Los sueldos que incluye el saldo inicial de la cuenta del Sr. Vazquez corresponden a los meses de noviembre y diciembre del 2.003 que ascendieron a \$ 3.100.

- Los saldos de las cuentas particulares de los socios devengan intereses conforme se dispuso por reunión de socios.
- La sociedad efectuó una donación que cumple con los requisitos de la Ley de Impuesto a las Ganancias para su deducibilidad. La donación efectuada ascendió a \$ 3.200 y corresponde asignar 50% a cada socio.
- Se ha deducido en la DD.JJ. de ganancias de la sociedad la suma de \$ 32.500 utilizados para pagar otras retribuciones a los socios gerentes. El señor Vazquez recibe la suma de \$20.000 en su carácter de gerente de comercialización. En tanto que su socio recibe la suma de \$ 12.500.

D) Distribución de utilidades (según Acta de socios del 31 de enero de 2.007)

Resultados no asignados	70.965	
Destino:		
*Reserva legal		3.548
*Gratificaciones al personal		7.200
* Vazquez acreditación en su Cta. Particular		30.104
*Otro socio acreditación en su Cta. Particular		30.104
TOTALES	70.965	70.956

E) Movimiento de la cuenta particular del socio Vazquez

FECHA	DETALLE	DEBE	HABER	SALDO
01/01/07	Saldo al 31/12/06 (1)			25.110
02/01/07	Acreditación intereses nov. y dic. 2006		240	25.350
31/01/07	Acreditación util. Ejercicio finalizado 31/10/06		30.104	55.454
03/02/07	Retiro de efectivo	13.000		42.454
31/10/07	Sueldos de enero a octubre de 2007		17.000	59.454
31/10/07	Intereses del 01/01/2007 al 31/10/2007		750	60.204
30/11/07	Retiro de efectivo	30.000		30.204
31/12/07	Sueldos noviembre a diciembre de 2007		3.400	33.604
31/12/07	Intereses del 01/11/2007 al 31/12/2007		180	33.784
	TOTALES	43.000	51.674	33.784

(1) Incluye los sueldos de noviembre y diciembre de 2.003 por la suma de \$ 3.100 en total.

F) Planilla anexa: Distribución del resultado impositivo.

Socio	%	Resultado impositivo	Sueldos	Otras Retribuciones	Intereses	Totales
Vazquez	50	55.000	20.100	20.000	990	96.090
Otro socio	50	55.000		12.500		67.500
Totales	100	110.000	20.100	32.500	990	163.590

3) Otros datos a considerar en la confección de la Declaración Jurada Anual

- *Prima de Seguro de vida para el caso de muerte \$ 450. El importe proviene del ejercicio anterior como un excedente no deducido. Pagos efectuados de esta póliza en el año 2.007 \$ 1.800. La póliza tiene vigencia hasta junio del año 2.008.*
- *Durante el ejercicio pagó un seguro de vida (caso de muerte) para su cónyuge por la suma de \$ 900. Vencimiento de la póliza: junio 2.008.*
- *Es afiliado a OSDE y anualmente paga los siguientes importes: Por el contribuyente y su cónyuge \$ 1.200. Por un sobrino \$ 1.200. Y por sus cuatro hijos \$ 2.000 en total.*
- *Detalle de personas a cargo del contribuyente:*
 - 1) *Eleonora Sánchez, cónyuge, es arquitecta y percibió honorarios por \$ 2.800 durante el año 2007.*
 - 2) *Carolina, hija, nacida el 30/09/83, es contadora pública y no trabaja.*
 - 3) *Natalia, hija, nacida el 20/01/85, estudia y no tiene rentas.*
 - 4) *Maximiliano, hijo, nacido el 21/06/86, es estudiante y se encuentra becado en Italia desde el 01/03/2.007.*
 - 5) *Lucía, hija, nacida el 10/10/92, estudia y en marzo del 2.007 participó de un programa educativo de televisión en el cual ganó un premio de \$ 10.000.*
 - 6) *José, sobrino, nacido el 01/01/70, es discapacitado para el trabajo.*
- *El señor Vazquez, efectúa aportes como trabajador autónomo, estando correctamente categorizado respecto de sus actividades y conforme lo establece la legislación vigente. Abonó por el ejercicio 2.007 la suma del \$ 10.921. Todos los pagos los realizó en término.*

4) Datos patrimoniales a considerar en la confección de la Declaración Jurada.

- *Casa habitación destinada a vivienda propia al contribuyente y su familia. El inmueble fue adquirido el 10/10/2.000 en \$ 12.000. Dicho importe incluye \$ 2.000 de intereses por la financiación que le otorgó el vendedor. Los gastos de compra fueron de \$ 650 y no se encuentran incluidos en el precio de compra.*
- *Automóvil marca Chevrolet modelo 2.000, adquirido el 09/09/2.000 en \$ 25.000. El contribuyente lo vendió en mayo del 2.007 en \$ 2.007 suma que cobró al contado.*
- *Camioneta Toyota 0 Km., adquirida el 31/05/2.007 en \$ 65.000 dicha suma la pagó \$50.000 al contado y el resto con un cheque de pago diferido vencimiento 06/01/2.008 de \$ 16.800 (incluye intereses de financiación por \$ 1.800).*
- *Durante el año 2.007 ingresó 4 anticipos del Impuesto a las Ganancias de \$ 1.976. En febrero del 2.005 ingresó el quinto anticipo de \$ 1.976. Todos los anticipos los pagó en término.*
- *El Impuesto a las Ganancias del año 2.006 ascendió a \$ 10.980.*

- *El Impuesto sobre los Bs. Personales del año 2.006 ascendió a \$ 4.335,78. Durante el 2.007 abonó cuatro anticipos de \$ 690,88 cada uno y en febrero del 2.005 abonó el quinto anticipo de \$ 690,88.*
- *Al 31 de diciembre del 2.007 disponía de \$ 3.500 en efectivo.*
 - 1) *Con fecha 01/10/2.007 efectuó un plazo fijo de \$ 70.000 en el Banco de La Nación Argentina. El plazo fijo vence el 31/01/2.005 y se pactó una tasa de interés anual del 4%.*
 - 2) *Los Bs. Del Hogar y de uso personal fueron adquiridos en \$ 10.475.*
 - 3) *El saldo de la cuenta corriente bancaria al 31/12/2.007 ascendía a \$ 3.600 no encontrándose acreditado un depósito efectuado el 27/12/2.007 de \$ 5.000.*

2.2.2. Solución del caso

2.2.2.1. Sociedad de Responsabilidad Limitada

Retribución socio gerente		
<i>Gravada impositivamente</i>		<i>12.500</i>
<i>Asignada por la sociedad</i>	<i>60.000</i>	
<i>Deducida por la sociedad</i>	<i>12.500</i>	

Situación patrimonial al cierre		
<i>Participación en el patrimonio neto</i>	<i>614.000/2</i>	<i>307.000</i>
<i>Saldo de la cuenta particular</i>		<i>40.000</i>
<i>Total participación SRL</i>		<i>347.000</i>

Situación patrimonial al inicio		
<i>Participación en el patrimonio neto</i>	<i>573.000/2</i>	<i>286.500</i>
<i>Saldo de la cuenta particular</i>		<i>25.000</i>
<i>Total participación SRL</i>		<i>311.500</i>

Justificaciones Patrimoniales		
a) Diferencias entre los patrimonios		
<i>Patrimonio Neto del cierre</i>		<i>307.000</i>
<i>Patrimonio Neto al inicio</i>		<i>286.500</i>
<i>Justificación</i>		<i>20.500</i>
b) Dif. entre la acreditación contable y la utilidad impositiva		
<i>Acreditación Contable</i>		<i>150.000</i>
<i>Utilidad impositiva</i>		<i>12.500</i>
<i>Justificación</i>		<i>137.500</i>

Explicación de las Justificaciones				
<i>Rubro</i>	<i>30/06/03</i>	<i>30/06/04</i>	<i>Diferencia</i>	<i>Participación socio</i>
<i>Capital</i>	100.000	100.000	0	0
<i>Ajuste del capital</i>	25.000	40.000	15.000	7.500
<i>Reservas</i>	75.000	83.500	8.500	4.250
<i>Resultados no asignados</i>	203.000	194.500	-8.500	-4.250
<i>Resultados del ejercicio</i>	170.000	196.000	26.000	13.000
				20.500
Explicación de las Justificaciones				
<i>Ganancia no gravada</i>				90.000
<i>Diferencia entre UI y UC</i>				47.500
				137.500
Patrimonio al inicio				
<i>Patrimonio al inicio</i>				311.500
<i>Resultado impositivo</i>				12.500
<i>Justificaciones dif. de patrimonios</i>				20.500
<i>Justificaciones dif. utilidades</i>				137.500
<i>Patrimonio al cierre</i>			347.000	
<i>Consumo (*)</i>			135.000	
<i>Sumas Iguales</i>			482.000	482.000
(*) 20.000 + 45.000 + 70.000				

2.2.2.2. Explotación Unipersonal

Resultado Impositivo	
* Explotación Unipersonal	48.240

Situación Patrimonial	
<i>Explotación Unipersonal</i>	
*Patrimonio Afectado a la actividad	136.850
*Menos: Saldo de la Cuenta Particular	-24.120
*Participación del Titular 100%	112.730
*Retención Impuesto a las Ganancias	860

Justificaciones Patrimoniales	Columna I	Columna II
<i>Explotación Unipersonal</i>		
*Ganancia Presunta Retiro de Mercaderías	1.500	
*Exceso no deducible gastos de automóviles	2.890	
*Multas DGI	500	
*Ajustes amortizaciones		9.420
*Ganancias no computables:		
-Dividendos en efectivo (Pintalindo SA)		2.500
-Dividendos en acciones liberadas (Azul y Oro SA)		4.000

Donaciones
<i>La donación efectuada a IRPI, deberá ser tenida en cuenta al realizar el cuadro de resultados impositivos de todas las categorías y las deducciones admitidas para este contribuyente</i>

2.2.2.3. Sociedad Colectiva

Planilla Anexa						
<i>Socios</i>	<i>% de participación</i>	<i>Resultado impositivo</i>	<i>Sueldos</i>	<i>Otras retribuciones</i>	<i>Intereses</i>	<i>Totales</i>
<i>Socio Vazquez</i>	50	55.000	20.100	20.000	990	96.090
<i>Otro socio</i>	50	55.000		12.500		67.500
<i>Totales</i>	100	110.000	20.100	32.500	990	163.590

Situación Patrimonial al cierre (31/10/07)		
<i>Participación en el PN</i>	446.286/2	223.439
<i>Saldo de la cuenta particular</i>		33.784
<i>Total participación Soc. colectiva</i>		257.223

Situación Patrimonial al inicio		
<i>Participación en el PN</i>	449.286/2	209.643
<i>Saldo de la cuenta particular</i>		25.110
<i>Total participación Soc. colectiva</i>		234.753

Justificaciones Patrimoniales	
<i>4.a) Diferencias entre los patrimonios</i>	
<i>PN al cierre</i>	223.439
<i>PN al inicio</i>	209.643
<i>Justificación</i>	13.796
<i>4.b) Dif. entre la acreditación contable y la utilidad impositiva</i>	
<i>Acreditación contable (haber cta. Particular)</i>	51.674
<i>Utilidad impositiva</i>	96.090
<i>Justificación</i>	-44.416

Explicación de las Justificaciones				
-Explicación de las Justificaciones	31/10/2006	31/10/2007	Diferencias	Participación socio
Capital	9.600	9.600	0	0
Ajuste del capital	338.730	338.730	0	0
Reservas	0	3.548	3.548	1.774
Resultados no asignados	0	0	0	0
Resultados del ejercicio	70.956	95.000	24.044	12.022
Total PN	419.286	446.878	27.592	13.796
-Explicación de las Justificaciones		Contable	Impositivo	Participación socio
Acreditación de utilidades				
Rdo. Impositivo		30.104	55.000	-24.896
Sueldos (17.300+3.400)		20.400	20.100	300
Otras retribuciones			20.000	-20.000
Intereses (240+750+180)		1.170	990	180
		51.674	96.090	-44.416
Patrimonio al inicio				234.753
Resultado impositivo				96.090
Justificaciones				13.796
Justificaciones			44.416	
Patrimonio al cierre			257.223	
Consumo			43.000	
Totales			344.639	344.639

Gastos y otras deducciones:		
-Primas de Seguro de Muerte (Ref. a y b)		
*Saldo diferido del Ejercicio anterior	450	
*Primas del ejercicio	1.800	2.250
*Tope computable		996
*Diferencia (prima diferida al siguiente) Crédito		1.254
*Prima pagada por el cónyuge (No deducible-No justifica) Col. I		900
-Aportes a Obra Social		
Determinación del monto a deducir en concepto de obra social		
*Contribuyente y su esposa		1.200
*Hijos 2		1.000
Total		2.200
Tope deducible 5% sobre Resultado Impositivo (ver adelante)		
Tope	139.243 5 %	6.962
*No deducible (sobrino e hijos 1200 + 1000) Col. I		2.200
-Aportes al Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones		
*Jubilaciones como Trabajador Autónomo		10.921

Otras deducciones: G.N.I., Especial de 3° y 4° Categoría, Cargas de familia.		
Determinación de las Deducciones del art. 23 antes de aplicar la escala del art. 23.1		
-Ganancia No imponible		4.020
-Deducción especial de tercera y cuarta		6.000
-Cargas de familia		
* Cónyuge: rentas totales \$2.000; es carga	2.400	
* Carolina: es carga	1.200	
* Natalia: es carga	1.200	
* Maximiliano: no es residente; no es carga		
* Lucía: no es carga		
* José: no es carga		4.800
-Total deducciones		14.820

Otros datos de interés		
-Determinación de Bienes y Deudas		
* Inmueble casa habitación (12.000 - 2.000) + 650		10.650
* Camioneta Ranger		65.000
* Créditos impositivos		
* Anticipos de Ganancias (1.976 x 4)	7.904	
* Anticipos de Bienes Personales (690,88 x 4)	2.764	10.668
* Dinero en efectivo		3.500
* Plazo Fijo Banco Nación (Vto. 31/01/2007)		70.000
* Cuenta corriente bancaria (3.600 + 5.000)		8.600
* Deudas por compra de camioneta (sin intereses)		15.000
-Justificaciones Patrimoniales		
* Resultado venta auto. Precio de venta	18.000	
* Costo de compra	25.000	
* Pérdida de la operación	Col. I	7.000
* Impuesto a las ganancias	Col. I	10.980
* Impuesto sobre los Bienes Personales		3.519

Resumen de las Justificaciones	
Conceptos	
-Que Justifican erogaciones y/o aumentos patrimoniales - COLUMNA I	
*Diferencia Patrimonio Neto SRL	20.500
*Diferencia Utilidades SRL	137.500
*Ajuste de Amortizaciones Explot. Unipersonal	9.420
*Dividendos en efectivo Explot. Unipersonal	2.500
*Dividendos en Acciones Explot. Unipersonal	4.000
*Diferencia Patrimonio Neto Soc. Colectiva	13.796
*Donación Deducible Sociedad Colectiva	1.600
*TOTAL	189.316
-Que NO justifican erogaciones y/o aumentos patrimoniales - COLUMNA II	
*Ganancia Presunta retiro de mercaderías	1.500
*Exceso no deducible de gastos de automóvil	2.890
*Multas de la AFIP - DGI	500
*Diferencia entre utilidad impositiva y contable Soc. Colectiva	44.416
*Prima de seguro cónyuge	900
*Obra Social personas que no son carga (sobrino e hijo)	2.200
*Resultado venta auto	7.000
*Impuesto a las ganancias	10.980
*Impuesto sobre los Bienes Personales Proporcional	817,01
*TOTAL	71.203,01

Determinación de la Ganancia neta y Liquidación del impuesto anual				
Ingresos				
<i>Categorías de Ganancias</i>	<i>Cuarta</i>	<i>Tercera</i>	<i>Primera</i>	<i>Segunda</i>
<i>Ingresos netos gravados</i>	12.500	144.330		0
Total de ingresos de las cuatro categorías				156.830
Deducciones Generales				
* <i>Impuesto sobre los bienes personales</i>			3.518,77	
* <i>Seguro de vida</i>			996	
* <i>Aportes al S.I.J.P. (Autónomo)</i>			10.921	-17.587
SUBTOTAL				139.243
Otras deducciones generales				
* <i>Obra Social: Tope 5% o monto pagado; el menor</i>				-2.200
* <i>Donaciones: Tope 5% sobre \$ 139.243 (6.962.15 > que 3.100)</i>				
<i>Donación Explotación Unipersonal</i>			1.500	
<i>Donación Sociedad Colectiva</i>			1.600	-3.100
Resultado Impositivo del Ejercicio				133.943
<i>Quebrantos de ejercicios anteriores</i>				0
Resultado Final del Ejercicio				133.943
Deducciones Personales				
<i>Concepto</i>	<i>Importe</i>	<i>Reducción</i>	<i>Importe</i>	
* <i>Mínimo no Imponible</i>	4.020	0,70	1.206	
* <i>Deducción Especial de 3° y 4°</i>	6.000	0,70	1.800	
* <i>Cargas de Familia</i>	4.800	0,70	1.440	-4.446
Ganancia Neta Sujeta a Impuesto				129.497
Liquidación del Impuesto				
* <i>Ganancia Neta Sujeta a Impuesto</i>			129.497	
* <i>Importe Básico según art. 90</i>			28.500	
* <i>Más el 35% sobre el excedente de 120.000</i>			3.323,95	
Impuesto determinado				31.823,95

Determinación del saldo de Impuesto (Minuta de pago)		
* Impuesto Determinado		31.823,95
*Retenciones		
* Explotación Unipersonal	860	
* Anticipos Depositados		
* Año 2007 cuatro anticipos	7.904	
* Año 2008 quinto anticipo	1.976	-10.740
Saldo de Impuesto a Favor AFIP - DGI		21.083,95

Patrimonio al 31 de diciembre del año de la Liquidación	
Inmueble casa habitación	10.650
Rodado camioneta Toyota	65.000
Créditos impositivos retenciones	860
Créditos seguro de vida	1.254
Créditos impositivos anticipos	10.667
Plazo fijo Banco Nación	70.000
Participación Explotación Unipersonal	112.730
Participación Sociedad Colectiva	257.223
Participación SRL	347.000
Dinero en efectivo	3.500
Cuentas bancarias	8.600
TOTAL DEL ACTIVO	887.484
Deuda compra camioneta	15.000
TOTAL DEL PASIVO	15.000
PATRIMONIO AL 31 DE DICIEMBRE	872.484

Justificaciones de las Variaciones Patrimoniales y Erogaciones del Ejercicio		
Total del Patrimonio al inicio		750.000
Más:		
Resultado Impositivo del ejercicio fiscal (punto VII - 5)		133.943
Conceptos que justifican erogaciones y/o increm. Patrim.		189.316
Total del Patrimonio al cierre	872.484	
Más:	71.203	
Conceptos que no justifican erogaciones y/o inc. Patrim.		
Subtotales	943.687	1.073.259
Monto Consumido (obtenido por diferencia)	129.572	
SUMAS IGUALES	1.073.259	1.073.259

<i>Cálculo de la proporción del impuesto sobre los Bienes Personales imputable a la DD.JJ. de impuesto a las ganancias como gasto del período (afectado a la actividad) y proporción considerada justificación (no afectado).</i>			
	<i>Total</i>	<i>Afectado</i>	<i>No afectado</i>
<i>Inmueble casa habitación</i>	10.650	0	10.650
<i>Rodado</i>	25.000	0	25.000
<i>Créditos seguro de vida</i>	450	0	450
<i>Participación Explotación Unipersonal</i>	100.000	100.000	0
<i>Participación Sociedad Colectiva</i>			0
<i>Participación SRL</i>			0
<i>Dinero en efectivo</i>	3.000		3.000
<i>Cuentas bancarias</i>	16.255		16.255
<i>Otros bienes</i>	48.392		48.392
<i>TOTAL ACTIVO</i>	203.747	100.000	103.747
<i>Proporción</i>		49,08	50,92
<i>Bienes del hogar y de uso personal</i>	10.187,35	5.000	5.187,35
	213.934,35	105.000,00	108.934,35
<i>Impuesto (0.5%)</i>	1.069,67	787,50	817,01
<i>Impuesto pagado por el art. 25.1</i>	2.731,27	2.731,27	0,00
<i>Total Impuesto según referencia</i>	4.335,78	3.518,77	817,01

3. Determinación de la declaración jurada por el SIAP

La Administración Federal de Ingresos Públicos, a través de la resolución general 462, de fecha 4/3/1999 -publicada en el Boletín Oficial el día 9/3/1999-, aprobó un nuevo sistema informático denominado "S.I.Ap. - Sistema Integrado de Aplicaciones", el cual sirve de plataforma para la incorporación de los distintos módulos que se utilizarán para la generación de las declaraciones juradas de algunos de los gravámenes que el Organismo Fiscal recauda.

En la página de Internet de AFIP se puede encontrar un intento de definición del programa. Se define el S.I.Ap. como “un sistema diseñado por la AFIP, en el cual se ingresarán los datos generales de los contribuyentes, los que además alimentarán las distintas aplicaciones, que posteriormente instale el usuario, a partir del S.I.Ap. La información contenida en este servirá de base para la generación de las declaraciones juradas que los responsables deberán presentar por los diferentes impuestos, facilitando y agilizando la tarea de los contribuyentes”.

3.1. Vigencia

Recordemos que la Versión 3.0 del módulo de Ganancias - Sociedades -aprobada por la RG (AFIP) 567 (BO: 28/4/1999)- resultó de utilización obligatoria a los contribuyentes en general a partir del 1/11/1999, según lo determina la resolución general (AFIP) 664 (BO: 27/8/1999). Actualmente, se encuentra en vigencia la versión 3.1 (Release 2).

3.2. Descripción general del sistema

La función fundamental del sistema es generar la declaración jurada del impuesto a las ganancias de sociedades y empresas que lleven un sistema contable que les permita confeccionar un balance comercial, teniendo en cuenta la reforma introducida por la ley 25063⁴⁹.

En la página de Internet de AFIP se puede encontrar un intento de definición del programa. Se define el S.I.Ap. como “un sistema diseñado por la AFIP, en el cual se ingresarán los datos generales de los contribuyentes, los que además alimentarán las distintas aplicaciones, que posteriormente instale el usuario, a partir del S.I.Ap. La información contenida en este servirá de base para la generación de las declaraciones juradas que los responsables deberán presentar por los diferentes impuestos, facilitando y agilizando la tarea de los contribuyentes”.

3.3. Metodología general para la confección de la declaración jurada

La confección del formulario de declaración jurada se desarrolla cubriendo cada uno de los campos identificados en las respectivas pantallas.

La Aplicación estructura el trabajo en dos etapas principales: "*Detalle*" y "*Resultado*"

3.3.1. Detalle

⁴⁹ ARGENTINA, Ley N° 25.063

Comprende todas las pantallas y los cuadros de ingreso de los datos necesarios para que el sistema efectúe todas las validaciones, los cálculos y los traslados de importes, y luego muestre la declaración jurada resultante.

3.3.2. Resultado

El sistema muestra progresivamente, en distintos cuadros, los datos procesados de acuerdo con el esquema general de liquidación; finaliza con la determinación del impuesto, el saldo resultante y, de corresponder, la forma de ingreso.

3.4. Pantallas del sistema

Con el objetivo de facilitar el manejo del nuevo Aplicativo se describen las opciones de uso más frecuentes para la generación de la declaración jurada.

3.4.1. Datos de la declaración jurada

Una vez seleccionada la sociedad, de la lista de contribuyentes en la plataforma del sistema se elige el icono perteneciente al módulo Ganancias - Sociedades. A continuación se ingresarán los datos correspondientes a la declaración jurada que se desea generar.

Los datos requeridos son: ejercicio fiscal (regular o irregular), mes de cierre, secuencia (original o rectificativa), Clave Única de Identificación Tributaria del contador, vinculación con otras sociedades, y si posee rentas de fuente argentina y de fuente extranjera.

3.4.2. Detalle. Estados contables de la sociedad

Activo: Se completan las distintas cuentas habilitadas. El programa contiene cierta clasificación: Activo Corriente y Activo No Corriente, a su vez divididos en rubros como Disponibilidades, Créditos, Bienes de Cambio, Inversiones, Bienes de Uso y Bienes Intangibles.

Los totales del Activo Corriente y No Corriente se ingresan manualmente. Terminada la carga del Activo, se presionará en la pestaña siguiente: "Pasivo".

Pasivo: Corresponde el ingreso de las deudas divididas según su tipo (comercial, bancaria, social, fiscal, etc.). Además, se completarán los casilleros de los totales del "Pasivo Corriente" y "Pasivo No Corriente".

El Estado de Resultados se completará rubro por rubro, salvo en el caso del costo de ventas, en el cual es necesario precisar las existencias iniciales y finales, las compras del ejercicio y todo otro concepto que deba incluirse en el mismo.

La misma metodología de carga se utilizará en la pestaña "Patrimonio Neto". En caso de que la ecuación patrimonial $[(\text{Activo} - \text{Pasivo}) = \text{Patrimonio Neto}]$ no fuera correcta, el sistema emite un mensaje advirtiendo tal situación.

Al finalizar la carga del Patrimonio Neto, se presionará la opción "Ficha Siguiente", en la que procederá la determinación del resultado impositivo. Aquí se visualizan dos pestañas en las que se realizarán los ajustes pertinentes, divididos en aquellos que aumentan la utilidad o disminuyen la pérdida, y los que disminuyen la utilidad o aumentan la pérdida.

La "Ficha Siguiente" requiere la atribución de los resultados a los socios (sólo para sociedades en las que el impuesto recae en cabeza de los socios).

La siguiente pantalla nos deposita en el cómputo de los quebrantos anteriores. Se deberá definir el período de origen y si es un quebranto específico (por venta de acciones o por contratos derivados) o del llamado "resto".

Las operaciones de sucursales de empresas extranjeras (transferencia de tecnología o inversiones extranjeras) requieren los datos de fecha, denominación, país y monto. Con esta pantalla concluye la carga de la opción "Detalle".

3.4.3. Resultado

Ahora será necesario elegir la opción "Resultado", para concluir con la determinación y la generación de la declaración jurada. La primera pestaña -Balance para Fines Fiscales- muestra el resumen del Activo, del Pasivo y del Patrimonio Neto cargados anteriormente.

En la "Determinación del Resultado Neto" obtendremos un cuadro con el resultado contable, los ajustes, el resultado impositivo, los quebrantos, el resultado neto, la atribución a los socios, el impuesto determinado, el impuesto liberado y el impuesto no liberado (estos últimos para el caso de sociedades con regímenes especiales).

Las pantallas correspondientes a la Determinación del Resultado muestran el impuesto determinado de fuente extranjera (con la posibilidad de ingresar un monto por impuestos análogos pagados en el exterior), el impuesto determinado de fuente argentina, los ingresos por regímenes especiales hasta llegar al Subtotal General.

A continuación se computarán los pagos a cuenta por otros impuestos, se cargarán las retenciones y/o percepciones, los anticipos ingresados y el saldo a favor del período anterior.

Al presionar el botón "Detallar" en el renglón Retenciones y/o Percepciones, se habilita la carga, requiriéndose los siguientes datos: Clave Única de Identificación Tributaria del agente, número de certificado, fecha, código de régimen e importe.

Existe la posibilidad de "importar" datos. Para ello, se presionará el icono correspondiente, dando lugar a la definición del diseño del registro y la ejecución del proceso de importación.

La "Ficha Siguiete" nos permite determinar la forma de ingreso del saldo del impuesto. Además de la cancelación en efectivo o en cheque, el sistema prevé la cancelación en forma no bancaria (diferimientos, compensaciones, etc.) o a través de un plan de facilidades de pago.

CAPÍTULO III RENTAS DE CUARTA CATEGORÍA

A. ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 79 DE LA LEY

Esta categoría incluye los ingresos en cuya obtención interviene, exclusiva o preponderantemente, el trabajo personal. La ley, en su art. 79, enumera distintas rentas de esta índole, las cuales se explicitará con mayor profundidad en los puntos siguientes.

1. Rentas del desempeño de cargos públicos

Se encuentran comprendidas en estas disposiciones, las rentas provenientes del trabajo personal por el desarrollo de funciones, dentro de los Estados Nacional, Provincial o Municipal y en el Poder Ejecutivo, Legislativo y Judicial.

Asimismo, el art. 16 de la ley, dispone que se consideran de fuente argentina, las ganancias provenientes del trabajo personal cuando consistan en sueldos u otras remuneraciones que el Estado argentino abona a sus representantes oficiales en el extranjero, o a otras personas a quienes encomienda la realización de funciones fuera del país.

2. Rentas del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia.

Según las disposiciones del art. 21 de la Ley 20.744⁵⁰ de Contrato de Trabajo, habrá relación de trabajo "...cualquiera sea su forma o denominación, siempre que una persona física se obligue a realizar actos, ejecutar obras o prestar servicios a favor de otra y bajo la

⁵⁰ ARGENTINA, Ley N° 20.744

dependencia de ésta, durante un período determinado o indeterminado de tiempo, mediante el pago de una remuneración...”.

Estas rentas son típicas de estas categorías, pues corresponden a la gran masa de asalariados que prestan sus servicios, ya sea en el sector público o en el privado.

Puede comprender el desempeño de funciones propias de profesionales universitarios, cuando la prestación de servicio se realiza en relación de dependencia, de cualquier profesional universitario que perciba remuneraciones como ejecutivo de empresa o como profesor, entre otras. No incluye el inciso, en cambio, las remuneraciones que, en carácter de sueldos o intereses, perciban los socios de las denominadas sociedades de personas, pues tales remuneraciones se identifican con el beneficio derivado de esas sociedades, corresponderá tratarlos como rentas de tercera categoría, si derivan de la realización de actividades comerciales, industriales o de otro carácter incluidas en ella.

En las remuneraciones comprendidas en esta categoría, quedan incluidas las que se continúen percibiendo durante las licencias o ausencias por enfermedad y, además, las indemnizaciones por falta de preaviso en el despido. El art. 20 inc. i) de la ley, excluye estas formas de rentas de la exención que otorga a otros ingresos enunciados en su texto; y, respecto de aquéllas, indican que están gravadas.

Cabe destacar que el art.1 del decreto reglamentario del impuesto a las ganancias, exime de la presentación de la declaración jurada a los sujetos que sólo obtengan rentas provenientes del trabajo personal en relación de dependencia -art. 79 incs. a),b) y c) -, siempre que se hubiese retenido el impuesto correspondiente.

3. Jubilaciones, pensiones, retiros y subsidios

Según el inc. c) del art. 79 se consideran ganancias de la cuarta categoría *las jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios de cualquier especie, cuando tengan su origen en el trabajo personal, y las de los consejeros de las sociedades cooperativas.*

De esta manera, el gravamen alcanza tanto a las remuneraciones percibidas como consecuencia y durante la prestación activa de servicios personales, como las que se perciban

ulteriormente, en el retiro, sea a través de la caja de seguros sociales, o mediante la que efectúe el propio empleador.

Estas pensiones o subsidios, tanto cuando el beneficiario del ingreso sea la misma persona que prestó el servicio como su cónyuge, descendientes, ascendientes, etc., constituyen rentas de la cuarta categoría en tanto tengan su origen en el trabajo personal.

El dictamen 39/58⁵¹ estableció que la renta de una pensión graciable es de cuarta categoría, dado que el origen de la misma son los servicios realizados por el padre de la beneficiaria, o sea que tendrían como nacimiento los servicios prestados por su padre. Este dictamen les negó la exención en el caso pretendido, la petición se apoyaba en disposición correlativa en el impuesto a los réditos, a la del actual art. 20 inc. i), de la ley, y sostenía que, al excluir de la exención a las jubilaciones, pensiones, retiros, subsidios, etc., la norma no mencionaba expresamente a las pensiones graciabiles como marginadas del beneficio de la exención.

En lo que hace a los consejeros de cooperativas, la mención se refiere a los honorarios que obtengan por sus tareas como tales (son remuneraciones y funciones similares a las que obtienen los miembros de directorios de sociedades anónimas o administradores de otras sociedades) en forma separada de los servicios prestados por los socios de las cooperativas de trabajo que se regulan en el inc. g) de este artículo.

4. Seguros de retiro del trabajo personal

La ley 23.549⁵² agrega el inc. d) que enuncia las ganancias de la cuarta categoría, referido a: *Los beneficios netos de aportes no deducibles, provenientes del cumplimiento de los requisitos de los planes... en cuanto tengan su origen en el trabajo personal.*

La renta gravable está definida para el beneficiario que haya cumplido con los aportes contractualmente estipulados, como los ingresos en forma de pagos periódicos o no, netos de los aportes que no hubieran sido deducidos impositivamente, conforme a las normas que regulan su deducibilidad.

⁵¹ Dictamen (DAJ) 39/58 del 21/02/1958, DPLL Ganancias, 6140.

⁵² ARGENTINA, Ley N° 23.549

El art. 160, incorporado por la ley 25.063⁵³, incluye en el art. 79 los beneficios netos derivados de planes de seguro de retiro privados, administrados por entidades constituidas en el exterior o por establecimientos estables de entidades del país, sujetos al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación, en la medida en que tengan su origen en el trabajo personal.

En conclusión, solamente serán de cuarta categoría, cuando los sujetos hubieren efectuado estos aportes como consecuencia de una relación de trabajo. De otra manera serán de segunda categoría.

5. Servicios personales prestados por socios de sociedades cooperativas.

El Fisco, a través del Dictamen 26/1962⁵⁴, opinó que una cooperativa de trabajo existe cuando todos sus integrantes se asocian y organizan una empresa a efectos de ejercer en común sus profesiones o industrias.

Es decir que se trata de una sola y única empresa en la que participan los asociados aportando servicios personales y recibiendo en compensación una parte proporcional del beneficio.

En consecuencia, si no existen beneficios se supone que el trabajo de los socios no debe compensarse, porque no se trata de un salario o sueldo adeudado por el mero hecho del trabajo, sino de una retribución condicionada al resultado económico total de la sociedad.

Entonces el carácter de renta de esta categoría alcanza, tanto a las remuneraciones que se abonen a los referidos socios por servicios prestados, como también a lo que perciban en concepto de *retorno*, denominación que se da a la distribución de excedentes propia de las sociedades cooperativas y que en las de trabajo tiene el carácter de un pago adicional en función del trabajo realizado.

⁵³ ARGENTINA, Ley N° 25.063

⁵⁴ ARGENTINA, DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA, DIRECCION DE ASESORIA LEGAL, Dictamen N° 26/1962.

6. Ingresos derivados del ejercicio de las profesiones liberales.

El art. 79 inc. f) comprende las rentas “del ejercicio de profesiones liberales, oficios, albacea, síndico, mandatario, gestor de negocios, director de sociedades anónimas y fideicomisario.

También se consideran ganancias de esta categoría las sumas asignadas, conforme lo previsto en el inc. j) del art. 87, a los socios administradores de las sociedades de responsabilidad limitada, en comandita simple y en comandita por acciones”.

Por profesiones liberales se entienden aquellas actividades que, para ser desempeñadas, requieren de título habilitante expedido por universidad.

Por otra parte, oficios comprende los ingresos que obtienen los trabajadores, en forma independiente, donde predomina el trabajo personal, o sea, plomeros, sastres, modistas, etc..

Es importante destacar que si el desarrollo de una ocupación habitual en forma personal (oficio) se complementa con una actividad comercial, la renta en su conjunto se considera de la tercera categoría.

Se entiende que la lista es taxativa⁵⁵; una prueba de ello es la disposición del art. 49 inc. c), que menciona como de tercera categoría a las actividades de comisionista, rematador, consignatario y demás auxiliares del comercio no incluidos expresamente en la cuarta categoría.

La ley 21.481 agregó el segundo párrafo al inc. f) del art. 79, por el cual se consideran ganancias de la cuarta categoría las sumas asignadas a los administradores de sociedades de responsabilidad limitada y en comandita, sea esta simple o por acciones, por el ejercicio de esta actividad.

Dispone esa norma que la calificación apuntada, como ganancias de la cuarta categoría, es aplicable para tales sumas en tanto ellas sean asignadas de conformidad con lo

⁵⁵ RAIMONDI, Carlos A. y ATCHABAHIAN, Adolfo, Op. cit. pág. 86

previsto en el inc. j) del art. 87, y éste fija límites para la deducibilidad por el ente societario de cuanto él destine al pago de esas sumas.

Los montos que se abonan por encima del máximo deducible constituirán distribuciones de utilidades, desde el punto de vista de la sociedad, en tanto que tendrán para el beneficiario el tratamiento de no computables para la determinación del impuesto, según lo prevé el tercer párrafo del inc. j en el citado art. 87 de la ley; pero este tratamiento será procedente siempre que el balance impositivo de la sociedad arroje impuesto determinado en el ejercicio por el cual se pagan las retribuciones, ha dispuesto agregar la ley 25.063 (art. 4, inc. u) al texto anterior de ese tercer párrafo en el inc. j del art. 87.

La conclusión de este requisito instituido mediante la ley 25.063 es que si él no se verifica, los beneficiarios de esas sumas deberán computarlas al tiempo de determinar su impuesto a las ganancias.

Para las demás sociedades no incluidas en este inciso, el art. 88 inc. b), declara no deducibles las sumas retiradas a cuenta de las ganancias o en calidad de sueldo.

Esta norma señala, además, que las sumas que se hubieren deducido por los conceptos enunciados precedentemente, deberán adicionarse a la participación del dueño o socio a quien correspondan, con lo que queda claro que las remuneraciones o sueldos que a ellos se abonaren son considerados como retiros a cuenta de utilidades e integran, pues, la tercera y no la cuarta categoría.

Igual tratamiento debe darse a los excedentes de remuneración por sobre lo normal en el mercado para similares tareas, que pudieran abonarse a socios administradores de sociedades de responsabilidad limitada, comanditados de comanditas por acciones y en comandita simple, con la diferencia de que no deberían tributar en cabeza de ellos, sino que lo debería hacer la sociedad, acrecentando su renta imponible como consecuencia de la no deducibilidad de dichos excedentes.

7. Ingresos derivados de las actividades de corredor, viajantes de comercio y despachante de aduana.

Las ganancias derivadas de este tipo de actividades son comisiones, a veces con la garantía de un ingreso mínimo, y, en el caso del despachante de aduana, se miden por una tarifa o arancel.

8. Compensaciones en especie.

El último párrafo del art. 79 considera como ganancia de la cuarta categoría a las compensaciones en dinero y en especie, los viáticos, etc., que se perciban por el ejercicio de las actividades incluidas en este artículo, en cuanto excedan de las sumas que la Dirección General Impositiva juzgue razonable en concepto de reembolso de gastos efectuados.

El primer párrafo del art. 110 del reglamento, entiende proveer un concepto sobre qué debe entenderse por compensaciones en especie, y las describe como todas las prestaciones a las que hace referencia el primer párrafo del art. 100 de la ley, como también las que bajo cualquier denominación, fueran susceptibles de ser estimadas en dinero; se lo ejemplifica con la mención de alimentos, etc.

El primer párrafo del mencionado art. 100 enumera distintos conceptos u otros similares que considera alcanzados por el impuesto a las ganancias, aun cuando no revistieran carácter remuneratorio a los fines de los aportes y contribuciones al sistema nacional integrado de jubilaciones y pensiones, y los cuales, según la norma, sean otorgados por el empleador o a través de terceros a favor de sus dependientes o empleados, con la denominación de:

- Beneficios sociales
- Vales de combustibles
- Extensión o autorización del uso de tarjetas de compras y/o crédito
- Vivienda
- Viajes de recreo o descanso
- Pago de gastos de educación del grupo familiar

El segundo párrafo del mismo art. 100 excluye de lo dispuesto en el mismo párrafo anterior:

- la provisión de ropa de trabajo o de cualquier elemento vinculado a la indumentaria;
- el equipamiento del trabajador para uso exclusivo en el lugar de trabajo;
- el otorgamiento o pago de cursos de capacitación o especialización en la medida que ellos resulten indispensables para el desempeño y desarrollo de la carrera del empleado o dependiente dentro de la empresa.

B. DEDUCCIONES

La ley no trata de las deducciones especiales de la cuarta categoría en forma individual, tal como lo ha hecho con las rentas de la primera, segunda y tercera categoría, sino que están contenidas en los arts. 81 y 82 que comprende en forma genérica, deducciones especiales de las cuatro categorías; y deducciones comunes a todas las categorías.

De todos modos y considerando los lineamientos generales dados en el art.17 y en el art. 80 con respecto a la deducción de los gastos necesarios para obtener, mantener y conservar la ganancia gravada, podemos considerar dos situaciones distintas para las de deducciones de la cuarta categoría: que el trabajo se desarrolle en relación de dependencia o en forma autónoma.

A continuación se enumerarán las deducciones posibles en cada situación:

Deducciones posibles en el caso de desarrollo de trabajo en relación de dependencia:

- aportes previsionales y para obras sociales
- cuotas médico- asistenciales
- donaciones admisibles
- aportes a planes de seguros de retiro
- primas de seguro para casos de muerte
- gastos de sepelio
- deducciones personales (art. 23)

Deducciones posibles en el caso de desarrollo del trabajo en forma autónoma:

- alquiler del estudio profesional, consultorio, etc.

- amortización del inmueble propio utilizado en el desarrollo de la actividad, en la parte afectada a la actividad.
- deducciones de los gastos de teléfono, energía eléctrica, impuestos, etc., desarrollados con la actividad que desarrolla.
- no es posible deducir ni la amortización ni los gastos de mantenimiento del automóvil.
- material de capacitación adquirido, cursos realizados.
- amortización de los bienes muebles afectados a la profesión.
- contribuciones previsionales y profesionales (por ej. pago de la matrícula al colegio profesional).

C. CASOS PRACTICOS DE EJERCICIO

1. Justificaciones de las variaciones patrimoniales

Es sabido que los resultados provenientes de las actividades incluidas en esta categoría, deben imputarse por el método de lo percibido, excepto las provenientes de honorarios de directores y retribuciones de socios administradores, que serán imputados por dichos sujetos al año fiscal en que la asamblea o reunión de socios, según corresponda, apruebe su asignación.

Obviamente, las disposiciones sobre la imputación de ganancias se aplicarán correlativamente para la imputación de los gastos, salvo norma en contrario.

Efectuadas las precedentes acotaciones, comenzaremos nuestro estudio con la presentación de un sencillo caso practico, relativo a un contribuyente, que en un determinado periodo fiscal, percibió honorarios profesionales, pero sus gastos a ellos atribuibles, al ser superiores, determinaron un resultado impositivo negativo, es decir, un quebranto. Veamos como procedemos.

1.1. Justificaciones patrimoniales de la cuarta categoría

1.1.1. Honorarios profesionales

1) Datos Generales

Respecto de la renta e información adicional

Durante el período fiscal “n”, un contribuyente tuvo ingresos en concepto de honorarios profesionales, por \$ 19.000. Sus gastos a ellos atribuibles ascendieron a \$24.500.

Además, recibió dinero de su suegra, en carácter de préstamo, por \$21.300. Sólo consumió \$16.000.

Respecto a la situación patrimonial

<i>Detalle</i>	<i>(n-1)</i>	<i>(n)</i>	<i>Observaciones</i>
<i>Inmuebles</i>	20	20	<i>Valor de costo</i>
<i>Dinero en efectivo</i>	350	150	<i>Véase punto 1.1.1.3.</i>
<i>Deuda</i>	-	-21.300	
<i>Patrimonio final</i>	370	21.130	

2) Determinación del resultado del ejercicio

Honorarios brutos percibidos \$ 19.000
Gastos deducibles \$(24.500)
Quebranto \$ (5.500)

3) Origen y aplicación de fondos, período “n”

<i>Saldo Inicial</i>	350	<i>Por consumo</i>	16.000
<i>Honorarios percibidos</i>	19.000	<i>Por gasto</i>	24.500
<i>Dinero percibido de la suegra</i>	21.300	<i>Saldo al 31/12/n</i>	150
<i>Sumas iguales</i>	40.650		40.650

4) Justificación de variaciones patrimoniales del período “n”

<i>Conceptos</i>	<i>Columna I</i>	<i>Columna II</i>
<i>Resultado del ejercicio</i>	5.500	
<i>Monto consumido</i>	16.000	
<i>Patrimonio al 31/12/n-1</i>		370
<i>Patrimonio al 31/12/n</i>	-21.130	
<i>Sumas iguales</i>	370	370

5) Aclaraciones adicionales

Como el resultado impositivo arroja quebranto, debe consignarse en la Columna I del Cuadro de Justificación de Variaciones Patrimoniales.

1.1.2. Honorarios de directores

1) Datos Generales

Respecto a la renta e información adicional

Durante el período fiscal “n”, el Sr. Mandón cobró honorarios como Director de una S.A., por la suma de \$ 12.600, los cuales fueron asignados individualmente en dicho período. Del mencionado monto, utilizó \$125 para cancelar una deuda contraída el año anterior. El saldo de \$12.475 fue consumido íntegramente en el periodo “n”. La Sociedad Anónima sólo dedujo hasta el límite de \$ 12.500 a ella aplicable, no existiendo restricción alguna, ni legal ni reglamentaria, en cuanto a la respectiva no computabilidad del excedente por sobre lo deducido societariamente, en cabeza del beneficiario.

Respecto a la situación patrimonial:

Detalle	(n-1)	(n)	Observaciones
Inmuebles	115	115	Valor de costo
Rodados	1.200	1.200	Valor de costo
Deuda	-125	0	Cancelada en período "n" Ver pto. 1.1.2.1.
Patrimonio final	1.190	1.315	

2) Determinación del resultado del ejercicio

<i>Honorarios brutos totales</i>	<i>\$ 12.600</i>
<i>Honorarios brutos no computables</i>	<i>\$ (100)</i>
<i>Honorarios brutos gravados</i>	<i>\$ 12.500</i>

3) Origen y aplicación de fondos, periodo “n”

<i>Saldo Inicial</i>	<i>0</i>	<i>Por cancelación de deuda</i>	<i>125</i>
<i>Honorarios percibidos</i>	<i>12.600</i>	<i>Por consumo</i>	<i>12.475</i>
		<i>Saldo al 31/12/ n</i>	<i>0</i>
<i>Sumas iguales</i>	<i>12.600</i>		<i>12.600</i>

4) Justificación de variaciones patrimoniales del periodo “n”

Conceptos	Columna I	Columna II
------------------	------------------	-------------------

<i>Honorarios Computables</i>		<i>100</i>
<i>Resultado del Ejercicio</i>		<i>12.500</i>
<i>Monto Consumido</i>	<i>12.475</i>	
<i>Patrimonio al 31/12/ n-1</i>		<i>1.190</i>
<i>Patrimonio al 31/12/ n</i>	<i>1.315</i>	
<i>Sumas iguales</i>	<i>13.790</i>	<i>13.790</i>

CONCLUSIÓN

A lo largo de este trabajo se intentó aportar una serie de nociones prácticas referidas a la liquidación y determinación del impuesto a las ganancias, particularmente relativas a las rentas de tercera y cuarta categoría.

Se analizó la elaboración de las justificaciones patrimoniales, rubro complejo que forma parte de la declaración jurada del impuesto, y sobre el cual, mediante un caso práctico se mostraron las particularidades de las mismas, según rentas provenientes de sociedades de responsabilidad limitada, explotaciones unipersonales y sociedades colectivas.

Con respecto a las rentas de tercera categoría, se analizó la deducción especial de esta categoría, prevista en la ley, referida a los honorarios de directores, síndicos y miembros del consejo de vigilancia de Sociedades Anónimas, así como los socios administradores de Sociedades de Responsabilidad Limitada; la cual ocasiona dificultades en su aplicación práctica.

Se plantearon casos específicos relacionados con la procedencia o no de la aplicación de retenciones de impuesto a las ganancias en lo relativo a transferencias de inmuebles, explicitándose particularmente los casos de constitución de sociedades, reorganización de las mismas y fideicomisos de garantía.

En lo atinente a la cuarta categoría de ganancias se analizó la elaboración de justificaciones patrimoniales en los casos de rentas provenientes de honorarios profesionales y del ejercicio de cargos directivos en sociedades comerciales.

Bibliografía

- ARGENTINA, ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, **Resolución General N° 1261** (18/04/2002).
- ARGENTINA, CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, Elicagaray, Pedro N., su sucesión c. Dirección General del Impuesto a los Réditos, 8/11/43.
- ARGENTINA, DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA, DIRECCION DE ASESORIA LEGAL, **Dictamen N° 118/1999**.
- ARGENTINA, DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA, DIRECCION DE ASESORIA LEGAL, **Dictamen N° 26/1962**.
- ARGENTINA, DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA, DIRECCIÓN DE ASESORÍA TÉCNICA Y JURÍDICA, **Dictamen N° 7/1980**.
- ARGENTINA, DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA, DIRECCIÓN DE ASESORÍA TÉCNICA, **Dictamen N° 23/2001**.
- ARGENTINA, DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA, **Resolución General N° 3026**, 29/06/1989.
- ARGENTINA, DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA, **Resolución General N° 3503**, 09/04/1992.
- ARGENTINA, **Ley N° 13.512/48**.
- ARGENTINA, **Ley N° 19.550/84**.
- ARGENTINA, **Ley N° 20.628/97**.
- ARGENTINA, **Ley N° 20.744/76**.
- ARGENTINA, **Ley N° 21.437/76**.
- ARGENTINA, **Ley N° 22.016/79**.
- ARGENTINA, **Ley N° 23.260/85**.
- ARGENTINA, **Ley N° 23.549/88**.
- ARGENTINA, **Ley N° 24.083/92**.
- ARGENTINA, **Ley N° 24.441/94**.
- ARGENTINA, **Ley N° 24.557/95**.
- ARGENTINA, **Ley N° 24.631/96**.
- ARGENTINA, **Ley N° 24.698/96**.
- ARGENTINA, **Ley N° 25.063/98**.
- ARGENTINA, PODER EJECUTIVO NACIONAL, **Decreto N° 254/99**.
- ARGENTINA, PODER EJECUTIVO NACIONAL, **Decreto Reglamentario N° 1.380/80**.

- ARGENTINA, TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN, Cafiero y Pollio S.A., 28/6/2001.
- DIEZ, Gustavo E., **Impuesto a las ganancias** (Buenos Aires, La Ley, 2004), 731 pág. ,
- ERREPAR. **Impuestos comentados**, 14/04/2004 (Buenos Aires, Errepar, 2004).
- FERNÁNDEZ, Luis Omar, **Imposición sobre la renta personal y societaria** (Buenos Aires, La Ley, 2002), 370 pág.
- FERNÁNDEZ, Luis Omar, **Impuesto a las ganancias** (Buenos Aires, La ley, 2005), 1075 pág.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M. y NAVARRINE, Susana C., **Impuesto a las ganancias**, 3ª edic. (Buenos Aires, Depalma, 1996), 779 pág.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M., **Derecho Financiero**, 4ª edic. (Buenos Aires, Depalma, 1987), 2 t.
- JARACH, Dino, **Curso superior de Derecho Tributario** (Buenos Aires, s. e., 1957), 2 t.
- LOPEZ, Alberto, **El impuesto a los réditos** (Buenos Aires, Contabilidad Moderna, 1995), 2 t.
- LORENZO, Armando, EDELSTEIN, Andrés y CALCAGNO, Gabriel, **Impuesto a las Ganancias. Aspectos relativos a la determinación de la renta, en doctrina tributaria**, en *Errepar – DTE*, n° 216, Marzo/98 (Buenos Aires, Errepar, 1998), t. XVIII.
- MARTÍN, Julián Alberto, **Impuesto a las ganancias. Análisis integral técnico y práctico**, 2ª edic. (Buenos Aires, Tributaria, 1995), 70 pág.
- RAIMONDI, Carlos A. y ATCHABAHIAN, Adolfo, **El impuesto a las ganancias**, 3ª edic. (Buenos Aires, Depalma, 2000), 878 pág.
- REIG, Enrique Jorge, **Impuesto a las Ganancias**, 10ª edic. (Buenos Aires, Macchi, 2001), 1029 pág.