

IMPUESTO A LAS GANANCIAS

DEDUCCIONES ESPECIALES DE LA TERCERA CATEGORÍA

1. ARTÍCULO 87 LIG

a) Los gastos y demás erogaciones inherentes al giro del negocio.

El contribuyente deberá justificar el alcance de las erogaciones realizadas, de modo que no se deduzcan gastos que no se ajusten a las prestaciones recibidas por el sujeto.

En autos *Service Pilot SA*¹ se confirmó la impugnación efectuada por la AFIP en el marco de una verificación a la suma deducida por la empresa en concepto de honorarios a pagar por servicios profesionales prestados por terceros. En el caso, se trataba de tareas de un contador certificante, una abogada con vínculo de parentesco con uno de los directores y otro contador. No se acompañaron instrumentos que respalden los asientos contables y constancias que sirvan para establecer el monto total de tales honorarios y a qué labor correspondían, por lo que no se pudo confirmar que los mismos constituyan gastos inherentes al negocio, ni que revistan el carácter de necesarios para que proceda su deducción.

En armonía con esta interpretación, la Sala A falló en *Argenova SA*² que “*Tal como lo establece la ley del gravamen, un gasto será deducible cuando sea necesario para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, con exclusión de la parte correspondiente, cuando se trate de gastos atribuibles a rentas exentas o ingresos que no son ganancias. Asimismo, dicho gasto deberá encontrarse formalmente documentado, si bien ello no es óbice a que se demuestre que el gasto existió y que se encuentra vinculado con la obtención de ganancias gravadas por otro medio idóneo. Pero para que los documentos por servicios prestados adquieran “per se” entidad suficiente para que el gasto que documenten sea deducible en el impuesto a las ganancias, deben encontrar sustento en la realidad fáctica de las operaciones...*”.

b) Los castigos y provisiones contra los malos créditos en cantidades justificables de acuerdo con los usos y costumbres del ramo.

c) Los gastos de organización.

Dentro de este grupo se encuentran los gastos destinados a la organización de la estructura jurídica de la empresa. También se incluyen los gastos para la organización administrativa y contable del ente.

La ley admite la afectación de los mismos al primer ejercicio, o su amortización en un plazo no mayor de 5 años, a opción del contribuyente.

¹ Service Pilot SA. TFN Sala D del 21/12/2004.

² Argenova SA. TFN Sala A del 16/12/2003.

Respecto de la composición de éstos gastos, el Tribunal Fiscal consideró en autos **IECSA SA**³ que los incurridos en bienes inmateriales, tales como conocimientos, experiencia, archivos técnicos, planos, especificaciones y procedimientos, con el propósito de desarrollar nuevos emprendimientos vinculados con el objeto social, deben ser clasificados como gastos de organización y serán deducibles en el marco del artículo 87 inciso c) de la ley. Acorde a esta interpretación, no pueden ser asimilados a la adquisición de un nombre o marca.

d) Las sumas que las compañías de seguro, de capitalización y similares destinen a integrar las provisiones por reservas matemáticas y reservas para riesgos en curso y similares, conforme con las normas impuestas sobre el particular por la Superintendencia de Seguros u otra dependencia oficial.

En todos los casos, las provisiones por reservas técnicas correspondientes al ejercicio anterior, que no hubiesen sido utilizadas para abonar siniestros, serán consideradas como ganancia y deberán incluirse en la ganancia neta imponible del año en curso.

Con referencia a la posibilidad de deducción en el balance impositivo de ciertas sumas previsionadas, consideradas como reservas “similares”, la Administración Federal de Ingresos Públicos opinó en el **Dictamen 92/2001 (DAL)**⁴ que corresponderá observar si las mismas se condicen con el espíritu que condujo a establecer que puedan deducirse de las ganancias de la tercera categoría.

En tal sentido, se plantea que corresponderá analizar en forma individual cada una de las reservas indicadas a fin de evaluar si reúnen los requisitos para ser consideradas como similares a la reserva matemática. En caso afirmativo es procedente su deducción.

En un pronunciamiento posterior, **Dictamen 43/2003 (DAT)**⁵, el Fisco consideró que la “reserva por desvío de siniestralidad” no se encuentra encuadrada dentro del mencionado término “similares” aludido por la norma legal, no siendo por lo tanto admisible su deducción en el respectivo balance impositivo de la entidad aseguradora.

Sobre el concepto de siniestros ocurridos y no reportados, razonó en el **Dictamen 33/2005 (DAT)**⁶ :

“...El concepto de Siniestros Ocurridos y no Reportados (IBNR) constituye una previsión "similar" a las admitidas en el inciso d) del artículo 87 de la ley del tributo, toda vez que para obtenerla se utilizan procedimientos de cálculo actuarial razonables y suficientes que guardan relación con la experiencia pasada, la real existencia del gasto y su apareamiento con primas devengadas en cada ejercicio.

Si el IBNR arrojase un excedente sobre los casos ocurridos y conocidos en el ejercicio, el saldo no utilizado deberá incluirse entre los ingresos gravados por el impuesto.

³ IECSA SA. TFN Sala D del 2/3/2001.

⁴ Dictamen 92/2001 (DAL) del 5/11/2001.

⁵ Dictamen 43/2003 (DAT) del 15/7/2003.

⁶ Dictamen 33/2005 (DAT) del 20/9/2005.

Aquellos conceptos del pasivo que resulten partes integrantes de las deudas con asegurados anteriores a la aplicación del IBNR, también serán deducibles en el Impuesto a las Ganancias en la medida que respondan a las mismas causalidades y exigencias del IBNR... ”.

e) Las comisiones y gastos incurridos en el extranjero en cuanto sean justos y razonables

El artículo 116 del Decreto Reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias expresa que los gastos realizados en el extranjero se presumen ocasionados por ganancias de fuente extranjera, pero que la Administración Federal de Ingresos Públicos podrá admitir su deducción si se comprueba debidamente que están destinados a obtener, mantener y conservar ganancias de fuente argentina.

El Tribunal Fiscal citó esta afirmación del reglamento en la causa *Salerno Hnos SA*⁷. Resulta interesante mencionar las consideraciones de la representación fiscal en autos *Alvarez Benjamín*⁸, al alegar que cuando se trata de gastos producidos en el extranjero es necesario contar con documentación respaldatoria de los mismos para justificar las exigencias jurisprudenciales sobre la materia y que corresponde a la recurrente la demostración de la existencia de los gastos y costos que pretende deducir. Se destacó entonces que el contribuyente no había suministrado ningún tipo de información de cómo realizó los gastos, ni cuáles eran los comprobantes que suscribió al contraer la deuda, ni las fechas en que se realizaron las presuntas erogaciones.

En el mismo sentido, se ha pronunciado la Cámara Nacional de Apelaciones en la causa *Citibank SA*⁹, donde expresó: *“...Sentado que no se advierten diferencias acerca de la posibilidad legal de la deducción de los gastos realizados en el extranjero cuando estuvieren destinados a obtener, mantener y conservar réditos de fuente argentina, con sustento en lo preceptuado en la reglamentación del impuesto a los réditos o del impuesto a las ganancias, cabe sin embargo agregar que los elementos probatorios deben respaldar tanto la necesidad y razonabilidad de los gastos que se hubieren efectuado y que se quieren apropiar, cuanto la efectiva individualización de tales erogaciones... ”.*

Asimismo cabe destacar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha interpretado el alcance de la norma que hace referencia a la prueba de la existencia de los gastos en el extranjero, señalando en *Lepetit SAQIC*¹⁰ que: *“...El art. 76, segunda parte, del decreto reglamentario de la ley de impuesto a los réditos, fija una presunción relativa -con fines de protección de la renta nacional- en cuanto a la medida o cuantía de los gastos, pero no respecto de su efectiva existencia, toda vez que la realización habitual de tales gastos debe probarla quien la invoca... ”.*

Tiempo atrás también la Cámara había hecho hincapié en la mentada justificación del gasto realizado en la causa *First National City Bank*¹¹ al sentenciar:

⁷ Salerno Hnos SA TFN Sala A del 12/12/2001.

⁸ Alvarez Benjamín. TFN Sala D del 22/12/2004.

⁹ Citibank SA. CNACAF Sala I del 8/8/1985.

¹⁰ Lepetit SAQIC. CSJN del 7/11/1974.

¹¹ First National City Bank. CNACAF Sala II 13/09/1979

“...La ley 11.682 y su reglamentación establece que son deducibles de los réditos del año fiscal los gastos efectuados para obtener, mantener o conservar los réditos gravados por el impuesto que se trata, entre ellos los incurridos en el extranjero con el mismo fin, siempre que sean necesarios, justos y razonables y debidamente probados -también resulta de aplicación lo normado por la ley 11.683 en lo que hace a que todas las registraciones contables deberán estar respaldadas por los comprobantes correspondientes y sólo de la fe que estos merezcan surgirá el valor probatorio de aquellas-. No habiéndose demostrado qué funciones, operaciones y actos han sido realmente efectuados y el costo de los mismos a los efectos de conocer su razonabilidad y carácter necesario, con el fin de tenerlos como deducibles del rédito del año fiscal 1968 y, lo normado por las leyes y reglamento señalados, no debe hacerse lugar a la repetición intentada...”

La Sala D del Tribunal Fiscal revocó la resolución del Fisco en **Laboratorio Pyam SA**¹² que había impugnado las deducciones del impuesto a las ganancias en concepto de gastos incurridos en el exterior por gestiones comerciales realizadas para la exportación de productos. Se había fundamentado que las salidas carecían de garantías y avales, que no se tomaron recaudos respecto a la protocolización y autenticidad consular y que para efectuar los pagos no se siguió un circuito bancario. Opinó entonces el Tribunal que a la fecha de la operación no se encontraba en vigencia ninguna norma que así lo impusiera y de la prueba documental acompañada podía apreciarse que las gestiones que las originaron fueron efectivamente realizadas.

De la lectura de la sentencia en autos **Pesquera Costa Brava SRL**¹³, surge que una sociedad comercial apeló la resolución de la Dirección General Impositiva que le determinó el impuesto a las ganancias con motivo de la impugnación de los gastos realizados en el exterior. El Tribunal Fiscal confirmó la resolución apelada por haberse detectado, a raíz de la verificación practicada, que se habían considerado gastos operacionales y del exterior como parte del costo operativo en manera desproporcionada a la erogación estimada por el Fisco.

Para el caso de los gastos de publicidad realizados en el exterior, cuando los mismos no se encuentren relacionados con la posibilidad de obtener, mantener y conservar ganancias de fuente argentina, no es procedente la deducción de los mismos en la declaración jurada del gravamen. Así se expidió la Administración Federal de Ingresos Públicos en el **Dictamen 85/2000 (DAL)**¹⁴ al considerar que no resultaba procedente la deducción de los importes en concepto de "gastos de publicidad", en la declaración jurada del impuesto a las ganancias de un contribuyente, toda vez que no se verificaba que los mismos estuviesen destinados a obtener, mantener y conservar ganancias de fuente argentina.

f) Inciso derogado por la Ley 25.063.

¹² Laboratorio Pyam SA. TFN Sala D del 25/11/2005.

¹³ Pesquera Costa Brava SRL. TFN Sala B del 4/2/2004.

¹⁴ Dictamen 85/2000 (DAL) del 24/10/2000.

- g) Los gastos o contribuciones realizados en favor del personal por asistencia sanitaria, ayuda escolar y cultural, subsidios a clubes deportivos y, en general, todo gasto de asistencia en favor de los empleados, dependientes u obreros. También se deducirán las gratificaciones, aguinaldos, etc., que se paguen al personal dentro de los plazos en que, según la reglamentación, se debe presentar la declaración jurada correspondiente al ejercicio.**

La Dirección General Impositiva podrá impugnar la parte de las habilitaciones, gratificaciones, aguinaldos, etc., que exceda a lo que usualmente se abona por tales servicios, teniendo en cuenta la labor desarrollada por el beneficiario, importancia de la empresa y demás factores que puedan influir en el monto de la retribución.

La parte de utilidad del ejercicio que el único dueño o las entidades comerciales o civiles, paguen a los empleados u obreros en forma de remuneración extraordinaria, aguinaldo o por otro concepto similar, será deducible como gasto siempre que se distribuya efectivamente dentro de los plazos fijados por la Administración Federal de Ingresos Públicos para presentar la declaración jurada correspondiente al ejercicio.

Si la distribución no se realizara dentro del término indicado, se considerará como ganancia gravable del ejercicio en que se produjeron tales utilidades, debiendo rectificarse las declaraciones juradas correspondientes, sin perjuicio de su deducción en el año en que se abonen, tal como manda el artículo 139 del reglamento de la ley.

Sobre este particular, el Tribunal Fiscal falló en autos *Ruggeri SA*¹⁵ que la sola aprobación de las gratificaciones por la asamblea de accionistas, no alcanza a constituir el pago aludido, extremos éstos condicionantes para la procedencia de la mentada deducción, sino que es requisito indispensable el efectivo pago de las mismas por medios fehacientes.

La adquisición de alimentos para ser consumidos por el personal dependiente en el ámbito laboral dará lugar a su deducción como gasto en el impuesto a las ganancias. En tal sentido se ha expedido la Administración Federal de Ingresos Públicos en el *Dictamen 26/2000 (DAT)*¹⁶ avalando, además, el cómputo de crédito fiscal en el impuesto al valor agregado del gravamen facturado por dichas compras. A los efectos del régimen previsional, el dictamen define que estos gastos a favor del personal constituyen un beneficio social, complementario del sueldo, de carácter no remunerativo, que libera al empleador de cualquier cotización a la seguridad social.

Respecto de la determinación del resultado impositivo de los establecimientos estables en el exterior de residentes en el país, la deducción de los gastos enumerados en este apartado sólo será procedente cuando beneficie a todo el personal del establecimiento, tal como surge del artículo 163 inciso d) punto 2 del texto legal.

Opinó el Fisco en el *Dictamen 50/2003 (DAT)*¹⁷ que en el caso de aportes en concepto de seguro de vida colectivo, los aportes efectuados por el tomador de la póliza -empleador- destinados a la

¹⁵ Ruggeri SA. TFN Sala A del 10/5/1999.

¹⁶ Dictamen 26/2000 (D.A.T.) del 6/4/2000.

¹⁷ Dictamen 50/2003 (DAT) del 18/7/2003.

cuenta colectiva propiedad de los asegurados nominados previamente -empleados- no resultan deducibles en el impuesto a las ganancias como gasto del período en cuestión.

Concomitantemente se destaca que los mismos resultarían deducibles, de acuerdo con el artículo 80 de la ley del gravamen, recién en el momento en que se transfieran a las cuentas individuales, resultarán concretos y cuantificables. Ello en tanto se compruebe la razonabilidad de los montos aportados y el beneficio concreto que aporta al personal.

Con relación al posterior beneficio derivado del aporte del empleador, el mismo resultará imponible para el empleado en el momento de su percepción, es decir cuando reciba el fondo más la renta acumulada, ya sea por cumplirse el período correspondiente o por opción de rescate anticipado.

Una empresa consultó al Fisco acerca del tratamiento fiscal a aplicar a las primas pagadas en el caso de seguros de vida con ahorro, cuando toma a su cargo tales pagos por contratos que celebra en favor de sus empleados en relación de dependencia.

Sobre el particular se solicitó se informe si el gasto de la prima abonada es deducible para la empresa, y si debe ser considerada mayor sueldo para el empleado.

Al respecto el Organismo Recaudador respondió en el marco del *Dictamen 21/97 (DAT)*¹⁸ que la porción de la prima que se destina a la constitución del fondo tiene el siguiente tratamiento:

- 1) Para la empresa: constituye una inversión, motivo por el cual hasta tanto no se liberen los fondos a favor de los dependientes beneficiados, no podrá -por su naturaleza- deducirse del balance impositivo.
- 2) Para el empleado: en mérito a que no resulta titular del fondo ni dispone del mismo, esta porción no constituye renta sujeta a imposición. Cuando se produzca la edad jubilatoria, la porción del fondo liberada por la empresa a su favor cabrá someterla al gravamen como renta de cuarta categoría.

Por otra parte, con referencia a la porción de la prima destinada a la cobertura del riesgo de muerte e invalidez se deberá considerar:

- 1) Para la empresa: resulta deducible conforme lo previsto por el artículo 87, inciso a).
- 2) Para el empleado: constituye renta de cuarta categoría resultando a su vez deducible, de acuerdo al artículo 81, inciso b), la porción de la misma destinada a la cobertura de muerte.

Finalmente concluyó que, ocurrido el fallecimiento, las sumas cobradas por los derecho-habientes merecen el tratamiento exentivo establecido por el artículo 20, inciso i).

¹⁸ Dictamen 21/97 (DAT) del 23/4/1997.

h) Los aportes de los empleadores efectuados a los planes de seguro de retiro privados administrados por entidades sujetas al control de la Superintendencia de Seguros y a los planes y fondos de jubilaciones y pensiones de las mutuales inscriptas y autorizadas por el Instituto Nacional de Acción Cooperativa y Mutual, hasta la suma de \$ 630,05 anuales por cada empleado en relación de dependencia incluido en el seguro de retiro o en los planes y fondos de jubilaciones y pensiones.

i) Los gastos de representación efectivamente realizados y debidamente acreditados.

Los gastos de representación son los relacionados con la imagen de la empresa en el medio económico social y que hacen a su relieve y prestigio.

El artículo 141 del Decreto Reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias define el concepto de gastos de representación y, además, completa el alcance de la norma en otros aspectos. En tal sentido, entiende por gasto de representación a toda erogación realizada o reembolsada por la empresa que reconozca como finalidad su representación fuera del ámbito de sus oficinas, locales o establecimientos o en relaciones encaminadas a mantener o mejorar su posición de mercado, incluidas las originadas por viajes, agasajos y obsequios que respondan a esos fines.

No están comprendidos en el concepto definido en el párrafo anterior, 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 Administración Federal de Ingresos Públicos, se abonen al personal en virtud de la naturaleza de las tareas que desempeñan o para compensar gastos que su cumplimiento les demanda.

La deducción en concepto de gastos de representación no podrá exceder la suma equivalente a uno con cincuenta por ciento (1,50%) del monto total de las remuneraciones pagadas en el ejercicio fiscal al personal en relación de dependencia, excluidas las gratificaciones y retribuciones extraordinarias. Su cómputo deberá encontrarse respaldado por comprobantes que demuestren fehacientemente la realización de los gastos en ella comprendidos y estará condicionado a la demostración de la relación de causalidad que los liga a las ganancias gravadas y no beneficiadas por exenciones.

El Tribunal Fiscal no contempló la posibilidad de computar las cargas sociales abonadas sobre las referidas remuneraciones a efectos del cálculo del tope en la causa *Clínica Sarmiento SRL*¹⁹.

Resulta oportuno afirmar que no debe confundirse a los gastos de representación con los gastos de viáticos y movilidad. Estos últimos no tienen ningún límite a la deducción siempre y cuando estén vinculados con la obtención de rentas gravadas.

Sobre el particular, surgen del voto minoritario de la causa *Surpiel SA*²⁰ las siguientes conclusiones:

¹⁹ Clínica Sarmiento SRL. TFN Sala D del 10/3/2003.

²⁰ Surpiel SA. TFN Sala D del 17/4/2006.

“...Es improcedente el criterio seguido por la AFIP que impugnó los gastos de representación deducidos por la actora en concepto de hoteles y restaurantes porque presuntamente habrían excedido el 2% del total de remuneraciones previsto en el art. 87, inc. i) de la ley del gravamen, puesto que la fiscalización actuante confundió su naturaleza y en realidad constituyen meros gastos de movilidad y viáticos, cuyo cómputo no se encuentra cuantitativamente limitado por la normativa vigente...”

En la causa **Acrovar SA**²¹, se hizo lugar a la impugnación efectuada por la AFIP con respecto a los gastos de representación deducidos por la empresa, toda vez que se trataban de salidas que no tenían relación con el desarrollo de la actividad comercial de la misma y los comprobantes respaldatorios habían sido emitidos a nombre de personas ajenas a la sociedad sin que se determinase que función desempeñaban éstas dentro de la firma.

El último párrafo del citado artículo 141 del reglamento afirma que los gastos de representación concernientes a viajes sólo podrán computarse en la medida en que guarden la relación de causalidad señalada precedentemente. En ningún caso deberán considerarse a efectos de la deducción, la parte de los mismos que reconozcan como causa el viaje del o de los acompañantes de las personas a quienes la empresa encomendó su representación.

Sin embargo, los gastos de hotelería abonados por el contribuyente durante viajes vinculados con su actividad, no tienen límite alguno para su deducción. En este sentido, compartimos la sentencia de la causa **Traverso Juan María**²².

Sobre este último aspecto remarcado por el reglamento, se destaca la causa **Fábrica Argentina de Alpargatas SAIC**²³, de cuya sentencia se desprende:

“...Los gastos de viaje al exterior de familiares de los funcionarios pueden ser reputados como gratificaciones en favor del personal, si se prueba que son habituales en la empresa o en empresas análogas; a falta de esta prueba deben reputarse como liberalidades de la empresa que no integran la remuneración, y que no son deducibles por no guardar relación con la obtención del rédito. En razón de la prueba producida en esta causa, resulta procedente deducir el gasto correspondiente al viaje al exterior del gerente administrativo de la firma, con exclusión de los importes que, de acuerdo a las mismas bases establecidas para el restante personal, resultan atribuibles a sus familiares acompañantes...”

- j) Las sumas que se destinen al pago de honorarios de directores, síndicos o miembros de consejos de vigilancia y las acordadas a los socios administradores por parte de los contribuyentes comprendidos en el inciso a) del artículo 69.**

²¹ Acrovar SA. TFN Sala D del 5/10/2004.

²² Traverso Juan María. TFN Sala B del 9/6/2005.

²³ Fábrica Argentina de Alpargatas SAIC. TFN del 11/4/1946.

2. OTRAS DEDUCCIONES DE LA TERCERA CATEGORÍA

a) Deducciones especiales de las cuatro categorías

Los sujetos de la tercera categoría podrán deducir los conceptos enumerados en el artículo 82 del texto legal al que nos hemos referido en el capítulo destinado a la determinación del impuesto para personas físicas.

b) Pago del impuesto por cuenta de terceros

El artículo 145 del Decreto Reglamentario de la ley establece que cuando el pago del impuesto a las ganancias se encuentre a cargo de un tercero, la ganancia se acrecentará en el importe abonado por aquél, sin perjuicio de que el beneficiario considere dicho pago como un ingreso a cuenta del impuesto definitivo anual. Esta práctica se manifiesta con frecuencia en la distribución de dividendos, intereses, regalías y honorarios, entre otros conceptos.

Sobre el particular falló la Corte en la causa *Petrolera Pérez Companc SA*²⁴ que las retenciones del impuesto a las ganancias que la empresa no había practicado a sus empleados, regularizadas posteriormente en un régimen de facilidades de pago asumiéndolas como propias, no resultaban gastos deducibles por tratarse de obligaciones tributarias de terceros, cuya deducibilidad entendió condicionada a haber realizado el procedimiento previsto en el artículo bajo análisis.

Creemos cuestionable la tesis del Máximo Tribunal ya que, al margen de no haber efectuado la empresa la retención correspondiente, lo cierto es que el gasto asumido por ésta resulta en definitiva una erogación vinculada con la obtención de rentas alcanzadas por el gravamen y por tanto deducible de su base de imposición.

El último párrafo del citado artículo 145 del reglamento establece que el acrecentamiento de la ganancia no será de aplicación para los intereses de financiaciones del exterior destinadas a la industria, las explotaciones extractivas y las de producción primaria.

c) Intereses, multas y costas causídicas

En virtud de lo normado por el artículo 145 del reglamento de la ley, los contribuyentes podrán deducir los intereses resarcitorios establecidos por el artículo 37 de la Ley de Procedimiento Fiscal²⁵ y la actualización prevista en la misma. Sin embargo, y tal como quedó planteado en el capítulo correspondiente al estudio de las deducciones no admitidas, no resultan deducibles las sumas pagadas por cuenta propia en concepto de multas, costas causídicas, intereses punitivos y otros accesorios, derivados de obligaciones fiscales.

Sentenció la Corte Suprema en la causa *Sociedad Ind. Americana Maquinarias Siam Di Tella Ltda*²⁶ que la deducción en el balance fiscal, en calidad de gastos, de los intereses pagados para

²⁴ Petrolera Pérez Companc. CSJN del 21/12/2004.

²⁵ Ley 11.683. t.o. Decreto 821/98.

²⁶ Sociedad Ind. Americana Maquinarias Siam Di Tella Ltda. CSJN del 13/3/1967.

acogerse a la prórroga en el pago del impuesto a las ganancias, no significa hacer desaparecer la función resarcitoria que cumplen dichos intereses. Por lo expuesto, entendió que los mismos resultan deducibles en la determinación del impuesto.

d) Gastos causídicos

En virtud a lo normado por el artículo 118 del reglamento de la ley, los gastos causídicos, en cuanto constituyan gastos generales ordinarios de la actividad del contribuyente, necesarios para obtener, mantener y conservar ganancias, son deducibles en el balance impositivo.

En caso contrario sólo serán deducibles parcialmente y en proporción a las ganancias obtenidas dentro del total percibido en el juicio.

Sin embargo no son deducibles los incurridos con motivo de juicios sucesorios (salvo los impuestos que graven la transmisión gratuita de bienes), sin perjuicio de su consideración como costo de los bienes que se hubieren adquirido.

e) Deducción especial para las remuneraciones abonadas a personas discapacitadas

La Ley 22.431²⁷, en su artículo 23, dispone que los empleadores que concedan empleo a personas discapacitadas tendrán derecho al cómputo de una deducción especial en el impuesto a las ganancias, equivalente al setenta por ciento (70 %) de las retribuciones correspondientes al personal discapacitado en cada período fiscal. El cómputo del porcentaje antes mencionado deberá hacerse al cierre de cada período. También deberán tenerse en cuenta las personas discapacitadas que realicen trabajo a domicilio.

Al respecto, el artículo 2º de la norma bajo análisis define como discapacitada a toda persona que padezca una alteración funcional permanente o prolongada, física o mental, que con relación a su edad y medio social implique desventajas considerables para su integración familiar, social, educacional o laboral.

f) Saldo a favor técnico del Impuesto al Valor Agregado

Opinó el Fisco en el *Dictamen 44/95 (DAT)*²⁸ que el hecho de que el contribuyente haya proyectado que los débitos fiscales del ejercicio siguiente no absorberán los saldos técnicos del impuesto al valor agregado acumulados, no lo autoriza deducir los mismos como gasto del balance fiscal.

Argumentó la postura afirmando que los mentados saldos son créditos genuinos cuya imposibilidad de traslación sólo podrá reflejarse en los resultados de la empresa en oportunidad del balance de liquidación, si se produjera el cese de la actividad, o en el momento de operarse la prescripción del derecho a su utilización, pero nunca antes, ya que no es la existencia suficiente de débitos fiscales la que otorga el carácter de crédito al saldo técnico, sino que, con independencia de que aquéllos se produzcan, éste representa un derecho que el contribuyente adquirió irrevocablemente incorporándolo a su patrimonio con motivo de la prestación que le efectuara su proveedor.

²⁷ Ley 22.431. BO del 20/3/81.

²⁸ Dictamen 44/95 (DAT) del 24/5/1995.

Compartimos la posición del Organismo Recaudador excepto en el caso de los denominados exportadores puros que deben solicitar el reintegro de los créditos fiscales provenientes de las compras de los bienes exportados. En la medida en que el Fisco impugne la procedencia de la devolución de determinados créditos, por ejemplo por defectos formales en la presentación, los citados créditos serían a nuestro juicio deducibles ya que no tendría el contribuyente alternativa de utilización ulterior de los mismos.

g) Deducciones por diferencia de caja

El Tribunal Fiscal consideró en autos *Cía. Financiera para la América del Sud SA*²⁹, que son deducibles como gastos las diferencias por fallas de caja siempre y cuando las mismas sean probadas fehacientemente.

h) Inversiones en Sociedades de Garantía Recíproca

De acuerdo con lo previsto por el artículo 79 de la Ley 24.467³⁰ los aportes de capital y los aportes al fondo de riesgo de los socios protectores y partícipes de la sociedades de garantía recíproca, serán deducibles del resultado impositivo para la determinación del impuesto a las ganancias de sus respectivas actividades, en el ejercicio fiscal en el cual se efectivicen, siempre que dichos aportes se mantengan en la sociedad por el plazo mínimo de dos (2) años calendario, contados a partir de la fecha de su efectivización.

En caso de que no se cumpla el plazo de permanencia mínimo de los aportes en el fondo de riesgo, deberá reintegrarse al balance impositivo del ejercicio fiscal en que tal hecho ocurra el monto de los aportes que hubieran sido deducidos oportunamente, con más los intereses y/o sanciones que pudiere corresponderle de acuerdo a la Ley 11.683.

Agrega la norma que la deducción impositiva aludida operará por el ciento por ciento (100%) del aporte efectuado, no debiendo superar en ningún caso dicho porcentaje. Por otra parte, el grado de utilización del fondo de riesgo en el otorgamiento de garantía deberá ser como mínimo del ochenta por ciento (80%) como promedio en el período de permanencia de los aportes. En caso contrario, la deducción se reducirá en un porcentaje equivalente a la diferencia entre la efectuada al momento de efectivizar el aporte y el grado de utilización del fondo de riesgo en el otorgamiento de garantías, verificado al término de los plazos mínimos de permanencia de los aportes en el fondo. Dicha diferencia deberá ser reintegrada al balance impositivo del impuesto a las ganancias correspondiente al ejercicio fiscal a aquel en que se cumplieron los plazos pertinentes a que alude este artículo, con más los intereses que pudieren corresponder de acuerdo con la citada Ley 11.683. A los efectos de obtener la totalidad de la deducción impositiva aludida, podrá computarse hasta un (1) año adicional al plazo mínimo de permanencia para alcanzar el promedio del ochenta por ciento (80%) en el grado de utilización del fondo de riesgo, siempre y cuando el aporte se mantenga durante dicho período adicional.

²⁹ Cía. Financiera para la América del Sud SA. TFN del 3/12/1993.

³⁰ Ley 24.467. BO del 28/3/1995.

La norma bajo análisis fue reglamentada por el artículo 23 del Decreto 1076/2001³¹, que establece que la deducción citada se considerará definitiva cuando:

- a) Dichos aportes permanezcan en la sociedad como mínimo dos (2) o tres (3) años calendario, según corresponda, contados a partir del día de la efectiva disposición de los fondos a favor de la sociedad y hasta la misma fecha del año en que se cumpla el plazo respectivo.
- b) El promedio del saldo neto por garantías otorgadas durante ese período no sea inferior al OCHENTA POR CIENTO (80%) del promedio de saldos del Fondo de Riesgo; ambos medidos en la forma que establezca la Autoridad de Aplicación. A este fin, no se considerarán los rendimientos acumulados por las inversiones del Fondo de Riesgo no retirados por sus titulares.

Cuando la utilización de los fondos no alcance el porcentaje señalado en el párrafo anterior, los socios protectores deberán reintegrar al balance impositivo el importe que surja de multiplicar la suma oportunamente deducida, por uno (1) menos el grado de utilización de los fondos aludidos.

La diferencia de impuesto que surja por el reintegro total o parcial al balance impositivo respecto de las sumas oportunamente deducidas en concepto de aportes, deberá ingresarse en la fecha que se fije como vencimiento para la presentación de la declaración jurada del ejercicio comercial o período fiscal a que deba atribuirse el reintegro, con más los intereses que pudieran corresponder de acuerdo al artículo 37 de la Ley N 11.683, calculados desde la fecha de vencimiento fijada para la presentación de la declaración jurada del ejercicio comercial o período fiscal en que se practicó la deducción hasta la fecha de vencimiento indicada en primer término o del efectivo ingreso.

Sobre el tema fue consultado el Fisco³² si cuando un inversor retira el dinero invertido una vez transcurrido el plazo citado y lo vuelve a aportar en otra sociedad, resulta procedente volver a efectuar la deducción. Se concluyó que si bien el tema no está contemplado legalmente, debe interpretarse que se podría efectuar la deducción cuando se cumplan dos condiciones:

- Se demuestre la devolución del importe en forma efectiva.
- Que el nuevo aporte no se efectúe con anterioridad al ejercicio siguiente a aquel en que se cumplió el plazo citado.

³¹ Decreto 1076/2001. BO del 28/8/2001.

³² Grupo de Enlace AFIP – Consejo. Acta del 9/6/2004.