

Este documento ha sido descargado de:
This document was downloaded from:



**Portal *de* Promoción y Difusión
Pública *del* Conocimiento
Académico y Científico**

<http://nulan.mdp.edu.ar> :: @NulanFCEyS

Dr. (C.P.) Marcelo A. Corbalan
Dra. (C.P./L.A.) Melisa Gómez



DEDUCCION de COMPRAS a MONOTRIBUTISTAS en el IMPUESTO a las GANANCIAS

En esta oportunidad nos referiremos a las limitaciones que la normativa vigente dispone para la deducción en el Impuesto a las Ganancias de compras realizadas a sujetos adheridos al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (RS). Nos pareció interesante tratar este tema porque la existencia de estos límites implica en muchos casos ajustes impositivos significativos. Es por esto, que resulta una cuestión de suma aplicación práctica, en especial si tenemos en cuenta que el universo de monotributistas se ha ampliado a partir del reciente incremento de los máximos definidos para los parámetros de ingresos y alquileres y que la AFIP ha cargado inspecciones por este tema. Asimismo existen diversas controversias y dificultades en la implementación de estas normas que merecen un análisis, el que complementaremos con una guía orientativa para la determinación de los ajustes impositivos.

Críticas al régimen vigente

En primer lugar, es importante aclarar que el RS no es un tributo, sino una categoría de tributación por la que puede optar el pequeño contribuyente frente al impuesto al valor agregado, el impuesto a las ganancias y al sistema de seguridad social. Decimos que no es un tributo, porque en el RS no se verifica el elemento objetivo del hecho imponible, no podemos definir "qué" se encuentra sujeto a imposición en el RS, ya que no es más que un régimen alternativo de tributación al que pueden acceder determinados sujetos.

El RS es una instrumentación "teórica" que surge de varias leyes (sobre todo la de procedimiento tributario) que ha sido creada con el objetivo de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias a sujetos de poca capacidad

contributiva y para incorporar al sistema tributario a un grupo importante de contribuyentes. Destacamos el carácter de "teórico" ya que a nuestro entender no se trata de un régimen simple, sino que por el contrario, resulta complejo en cuanto a su entendimiento y aplicación.

Por otra parte, creemos que ciertos aspectos del RS resultan bastante injustos y precisamente las limitaciones que dispone el artículo 29 de la ley 26.565 para deducir compras a monotributistas en el impuesto a las ganancias es uno de los puntos que ejemplifica esta injusticia o discriminación a la que nos referimos. Desde ya, adelantamos que consideramos que la única manera de solucionarlo es mediante la modificación de la norma que la origina. Creemos que una reforma reglamentaria en algunos casos mejoraría ciertos aspectos de la aplicación, pero no desterraría el problema de fondo. No se trata aquí de hacer una crítica al organismo recaudador, ya que el mismo aplica una norma vigente. En definitiva, el organismo debe aplicar la ley y no juzgar la validez de la misma, por lo que insistimos en que el accionar de la AFIP es correcto, el problema se soluciona MODIFICANDO LA NORMA.

No podemos dejar de mencionar que bajo el régimen actual, pueden verse afectadas las relaciones comerciales, dirigiendo las compras a sujetos no adheridos al RS, se generan desigualdades y aplicaciones de tasas efectivas del Impuesto a las Ganancias mayores a las vigentes, vulnerando los principios constitucionales de igualdad y equidad. Es por esto, que proponemos derogarla y aplicar las normas generales de deducción de gastos que surgen de los artículos 17 y 80 de la ley del impuesto a las ganancias. De esta forma, no se discriminaría entre la adquisición de bienes y servicios, entre un sujeto adherido al RS de otro que tributa por el régimen general.

Más allá de nuestra postura, es importante destacar lo resuelto por la Cámara en el fallo "Golba construcciones S.A."¹, que desechó el planteo de inconstitucionalidad realizado por el contribuyente sosteniendo que la apreciación de la conveniencia de las leyes excede la competencia de los tribunales de justicia y que las mismas resultan impugnables solo si implican un desconocimiento de garantías constitucionales. "Nadie puede invocar un derecho adquirido a la deducción de todos o cualesquiera de los gastos necesarios para obtener o conservar las rentas gravadas en los términos del artículo 80 de la ley del impuesto a las ganancias (t.o. por el D. 649/1997 y sus modificaciones), sino sólo a las erogaciones cuya deducción esta prevista por las leyes, por lo que no es suficiente argumentar que las particularidades del régimen tienen un efecto negativo sobre la equitativa distribución de los impuestos y cargas públicas, en tanto esa apreciación constituye una determinación de política fiscal, concebida y formulada por el legislador en los términos ya descriptos y cuyo éxito o fracaso son de su exclusiva responsabilidad."

¹Cám. Nac. Cont. Adm. Fed. - 30/09/2008

Aplicación práctica de las limitaciones vigentes

En primer lugar, debemos situarnos en las circunstancias bajo las cuales en el análisis de esta cuestión resulta oportuno. Cuando analizamos la deducibilidad de las compras efectuadas a sujetos adheridos al RS, nos referimos a:

a) evaluar si corresponde realizar un ajuste al balance contable a los fines de determinar el resultado impositivo de un periodo y cuantificarlo, cuando confeccionamos declaraciones juradas de sujetos que realizan balances comerciales, o bien;

b) cuantificar el costo de ventas y gastos deducibles para determinar la ganancia impositiva de un periodo, cuando se trata de contribuyentes que no confeccionan estados contables.

Determinación del ajuste impositivo/gastos deducibles

a) Identificación de la situación fiscal de cada proveedor.

El primer paso a seguir consiste en identificar los proveedores que al momento de realizar la compra se encontraban adheridos al Régimen de Inclusión Social y Promoción del Trabajo Independiente, ya que el artículo 32 del Anexo de la Ley 26.565 establece que los adquirentes, locatarios y/o prestatarios de estos sujetos, **en ningún caso podrán computar en su liquidación del impuesto a las ganancias, las operaciones realizadas con dichos sujetos, excepto respecto de aquellas actividades y supuestos que específicamente determine la AFIP.**

Por lo tanto, las compras/gastos realizados a los monotributistas encau-

drados en el citado régimen en ningún caso serán deducibles.

b) Clasificación de los proveedores en "recurrentes" y "no recurrentes".

Una vez descartadas las compras realizadas a los proveedores indicados en el apartado anterior, el siguiente paso consiste en identificar entre los proveedores restantes aquellos cuyas compras no estarán sujetas a limitación alguna para su deducción en ganancias (proveedores "recurrentes") y aquellos que quedan alcanzados por los límites establecidos (proveedores "no recurrentes"). Al respecto, el artículo 36 de la RG 2746/2010 dispone lo siguiente:

"A efectos de las limitaciones dispuestas en el tercer párrafo del Artículo 29 del "Anexo", revisten el carácter de "recurrentes", las operaciones realizadas con cada proveedor en el ejercicio fiscal, cuya cantidad resulte superior a:
a) VEINTITRES (23), de tratarse de compras, o
b) NUEVE (9), de tratarse de locaciones o prestaciones."

La dificultad en este punto radica en el hecho de que la normativa no define el concepto de "operación", por lo que no se encuentra claramente delineado cuál es el parámetro a considerar para cuantificar las operaciones realizadas en un periodo determinado.

En "Golba Construcciones S.A."² el Tribunal Fiscal de la Nación sostuvo que el régimen "conceptúa a la "operación" teniendo en cuenta las ventas, obras y locaciones o prestaciones de servicios a los cuales se obligan los monotributistas, atendiendo a la obtención final de la cosa, obra o servicio que se persiga a través de su contratación, y no a las actividades que en pos de dicho objeto final aquélla se compone."

²Tribunal Fiscal de la Nación - Sala A - 07/06/2006

En el mismo caso si bien Cámara entendió que la determinación de la cantidad de operaciones no resultaba dirimente para resolver la cuestión, indicó que "en principio, por operación debe entenderse toda prestación discriminada que haya sido objeto de un contrato, se le



Sistema de Consultas sobre Legislación Impositiva, Laboral, Societaria y Provinciales (Incluye General Pueyrredón)



Solicite Demo GRATIS al Servicio de Atención al Cliente Tel.0223-155427897 / e-mail:fislab@argentina.com

Acceda a toda la información como en una pag. web. Un sistema competente en calidad y precio




→ DEDUCCION de COMPRAS a...

haya asignado un precio determinado y por cuyo cumplimiento deba emitirse una factura; o las prestaciones sucesivamente cumplidas en el curso de un contrato de ejecución continuada cuya ejecución parcial dé lugar a pagos parciales; aunque también es concebible que, según la intención común de las partes, la operación consista en la construcción de la obra íntegra en los términos pactados o la realización completa de los trabajos; sin que, en abstracto, tampoco quepa excluir de plano la posibilidad de que en una factura se individualicen varias operaciones.” Como puede apreciarse, esta definición no identifica el concepto de operación con cada comprobante emitido, y su interpretación puede resultar de difícil aplicación en la práctica, ya que depende íntegramente de la voluntad de las partes. En definitiva, frente a una controversia, todo se reducirá a una cuestión de hecho y prueba. Cabe destacar que en este caso la Cámara admitió la invocación de error excusable planteada por el contribuyente “debido a la inexistencia de normas claras que inequívocamente le impusieran obrar en sentido diverso al que lo hizo”.

Más allá del criterio sostenido en el fallo referido, no podemos dejar de mencionar nuestra experiencia en fiscalizaciones realizadas por la AFIP, la que en los casos que tuvimos acceso, adoptó como criterio identificar “operación” con comprobante emitido. Disentimos absolutamente con este criterio, el que puede derivar en resultados por demás injustos, e insistimos en la necesidad de una norma reglamentaria que aclare el concepto de operación a los fines de identificar los proveedores “recurrentes”.

Finalmente, es importante tener presente la literalidad de la norma en cuanto establece que la cantidad de operaciones con un proveedor debe ser superior a 23 (para compras) y a 9 (para locaciones o prestaciones) para que éste sea considerado recurrente. Es decir que deben ser al menos 24 o 10 la cantidad de operaciones del periodo con un proveedor de bienes o servicios, respectivamente, para que sea considerado recurrente y no haya límites de deducción.

c) Determinación de los límites aplicables a compras realizadas a proveedores “no recurrentes”.

Una vez definido (o consensuado con nuestro cliente) el criterio que utilizaremos para cuantificar las operaciones y detectados los proveedores que revisten el carácter de “no recurrentes”, debemos determinar los límites con los que compararemos las compras realizadas a los mismos. El artículo 29 del Anexo establece lo siguiente:

“Los adquirentes, locatarios o prestatarios de los sujetos comprendidos en el presente régimen sólo podrán computar en su liquidación del Impuesto a las Ganancias, las operaciones realizadas con un mismo sujeto proveedor hasta un total del 10% y para el conjunto de los sujetos proveedores hasta un total del 30%, en ambos casos sobre el total de las compras, locaciones o prestaciones correspondientes al mismo ejercicio fiscal. En ningún caso podrá imputarse a los períodos siguientes el remanente que pudiera resultar de dichas limitaciones.

El Poder Ejecutivo nacional podrá reducir los porcentajes indicados precedentemente hasta en un 2% y hasta en un 8%, respectivamente, de manera diferencial para determinadas zonas, regiones y/o actividades económicas...”

Por su parte, el artículo 43 del Decreto Reglamentario indica:

“Los adquirentes, locatarios o prestatarios de los sujetos adheridos al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (RS), por las operaciones efectuadas con éstos, sólo podrán computar en su liquidación del impuesto a las ganancias:

- a) respecto de un mismo proveedor: hasta un 2%, y
- b) respecto del conjunto de proveedores: hasta un total del 8%.

Los porcentajes señalados en los incisos precedentes se aplicarán sobre el total de compras, locaciones o prestaciones correspondientes a un mismo ejercicio fiscal.”

Las normas citadas merecen algunos comentarios a tener en cuenta:

- Legalidad del reglamento. Una interpretación literal de la norma, lleva a advertir que la reglamentación se excede en la facultad otorgada por el legislador, ya que el texto de la ley indica que los porcentajes definidos pueden reducirse

vía reglamentaria “en hasta” un 2%/8%, en lugar de “hasta” el 2%/8%. Claramente la diferencia entre ambas expresiones tiene un efecto cuantitativo, ya que en el primer caso estamos hablando de un límite más elevado, es decir que las compras deducibles podrían ser mayores. Sin embargo, el decreto reglamentario no respeta esta expresión, lo que ha motivado cuestionamientos doctrinarios en cuanto a su legalidad.³ Además, la ley indica que el Poder Ejecutivo podrá reducir estos porcentajes de manera diferencial para determinadas zonas, regiones y/o actividades económicas, y no para la generalidad de los casos.

- Base de cálculo de los límites. Este aspecto no ha sido aclarado por la reglamentación, la que se limita a reiterar el texto de la ley: “se aplicarán sobre el total de compras, locaciones o prestaciones correspondientes a un mismo ejercicio fiscal”.

En primer lugar, debemos hacer notar que la norma se refiere al “total” de compras, por lo que entendemos que dicho importe debe comprender el IVA abonado por las adquisiciones realizadas a responsables inscriptos.

Por otra parte, la AFIP opinó frente a la consulta de un contribuyente⁴ “que el límite en cuestión se vincula al gasto, por lo que este servicio asesor interpreta que cuando la ley y su decreto refieren al total de las compras, locaciones o prestaciones, las mismas deben estar correlacionadas con costos y gastos del ejercicio fiscal, y no con la adquisición de bienes de uso”. A nuestro entender, no resulta del todo clara la interpretación que realiza el organismo en esta oportunidad, y no le encontramos fundamento legal o reglamentario.

No obstante, debemos tener presente que si bien un dictamen no es más que una opinión de un órgano asesor de la AFIP, que no tiene efectos jurídicos para los administrados ni para la propia AFIP (no es vinculante), es un antecedente que nos puede orientar sobre las pautas de interpretación del Fisco.

Finalmente, consideramos que el concepto de “compras, locaciones o prestaciones” al que refiere la ley no es comprensivo de ciertos gastos que podrían presentarse en un determinado periodo: sueldos, cargas sociales, tributos, resultados por tenencia, diferencias de cotización, amortizaciones.

³Veglia, Daniela B. - “El monotributo y las normas referidas al impuesto a las ganancias: ¿vulnera el derecho tributario constitucional?” - Doctrina Tributaria Errepar - Tomo/ Boletín XXXII - Febrero 2011 - Página 175.
⁴DAT 9/2009 AFIP - 27/09/2009.

d) Comparación de los límites calculados con las compras realizadas a proveedores “no recurrentes”.

Una vez calculados los límites antes indicados, la siguiente etapa consiste en:

1- Comparar individualmente el monto de las compras realizadas en el periodo a cada proveedor no recurrente con el límite calculado aplicando el 2% sobre las compras, y tomar el menor importe entre ambos.

2- Calcular el total de las compras a proveedores no recurrentes que en principio serían deducibles, en función al análisis realizado en el punto anterior.

3- Comparar el monto obtenido en el punto 2 con el límite global calculado (8% sobre el total de las compras), el menor será el importe deducible por compras a proveedores no recurrentes.

e) Determinación del ajuste impositivo / monto de compras y gastos deducibles.

Finalizado el procedimiento descrito en los puntos anteriores estaremos en condiciones de identificar:

- Para un contribuyente que no confecciona balance comercial, el monto de compras a monotributistas deducibles en el impuesto a las ganancias:

- a proveedores recurrentes
- a proveedores no recurrentes con los límites calculados

- Para un sujeto que confecciona estados contables, el ajuste impositivo a realizar por el importe de compras a monotributistas que no resultan deducibles:

- a proveedores adheridos al Régimen de Inclusión Social y Promoción del Trabajo Independiente.
- el excedente no computable de las compras a proveedores no recurrentes, determinado por aplicación de los límites mencionados.

CASO PRACTICO

Para finalizar, plantearemos un caso práctico con la determinación del ajuste impositivo para el caso de un contribuyente (una pinturería) que confecciona estados contables:

Datos

Compras del periodo: a RI \$ 600.000 netos más \$ 130.000 de IVA - a monotributistas \$ 326.800.

Detalle de compras realizadas a monotributistas durante el periodo fiscal:

Proveedor	Concepto	Cantidad de operaciones	Importe
De Colores S.H.	Pinturas y barnices	15	240.000
Roberto Hernández	Pinceles, rodillos	23	30.000
Rubén Romano (Monot-Reg inclusión social)	Limpieza	12	1.800
Manolo López	Plomería	1	2.000
Mariela Noya	Esmaltes	24	35.000
Diego Díaz	Contador	12	18.000
Total			326.800

Determinación del ajuste impositivo

Cálculo de límites

Total de compras del periodo: 600.000 + 130.000 + 326.800 = 1.056.800

Límite por proveedor (2% sobre el total de compras): 21.136

Límite por global (8% sobre el total de compras): 84.544



Sistemas Electrónicos Comerciales

Representante en Mar del Plata y zona de Controladores Fiscales Hasar Servicio Técnico Oficial Hasar- Insumos



GrupoHasar



impresoras fiscales



balanzas



scanner



redes inalámbricas puntos de ventas compactos para todo rubro programas para gastronomía



Córdoba 3279 / 7600 Mar del Plata / Tel. 0223-493-0345 / 491-1340
e-mail: secventas@speedy.com.ar / www.secsistemas.com.ar

Servicio Técnico de Guardia
Tel.: 0223-155-648741

Análisis de los montos deducibles

Proveedor	Concepto	Cantidad de operaciones	Importe	Tipo de operación	Condición	Monto deducible sujeto a límite	Monto deducible NO sujeto a límite	Observaciones
De Colores S.H.	Pinturas y barnices	15	240.000	Compra bienes	No recurrente	21.136		Supera el límite por proveedor, se toma el límite
Roberto Hernández	Pinceles, rodillos	23	30.000	Compra bienes	No recurrente	21.136		Supera el límite por proveedor, se toma el límite
Rubén Romano (Monot-Reg inclusión social)	Limpieza	12	1.800	Servicios	Recurrente			No deducible por tratarse de un sujeto adherido al régimen de inclusión social
Manolo López	Plomería	1	2.000	Servicios	No recurrente	2.000		No supera el límite por proveedor
Mariela Noya	Esmaltes	24	35.000	Compra bienes	Recurrente		35.000	
Diego Díaz	Contador	12	18.000	Servicios	Recurrente		18.000	
Total			326.800			44.272	53.000	

Determinación del ajuste impositivo

Total de compras a monotributistas: 326.800
 Compras a monotributistas deducibles:
 $44.272 + 53.000 = 97.272$
 Monto no computable (ajuste impositivo):
 $326.800 - 97.272 = 229.528$

Se compara con el límite global (\$84.544), el que en este caso no se supera por lo que resultan deducibles los \$44.272

DEDUCCION de COMPRAS a MONOTRIBUTISTAS en el IMPUESTO a las GANANCIAS

Palabras finales

Para concluir, no podemos hacer más que resaltar los efectos inicuos de esta norma, lo que nos lleva a insistir sobre la necesidad de una reforma al régimen que derogue las limitaciones vigentes que incrementan injustamente el impuesto a las ganancias que deben ingresar los sujetos que realizan compras a sujetos monotributistas. Mientras que esto no suceda, sería conveniente al menos precisar vía

reglamentaria ciertos aspectos que generan diversas interpretaciones y cuestionamientos al momento de aplicar los límites.

@mlasociados_
 @MACorbalan
 @MelisaGomezCP
 www.mlasociados.com.ar
 marcelo.corbalan@mlasociados.com.ar
 melisa.gomez@mlasociados.com.ar

GESTIONAR el CAMBIO en las ORGANIZACIONES: ¿MÚLTIPLES INTELIGENCIAS son POSIBLES?

Dr. (C.P. / L.A.) Carlos Alejandro Musticchio

Introducción

La tendencia actual a la globalización, la aceleración de los procesos sociales, tecnológicos, políticos, etc., y el consecuente crecimiento de la incertidumbre que esto genera se ha traducido en una gran proliferación de obras que intentan estudiar, explicar y optimizar la “Gestión del Cambio en las Organizaciones”. Estas obras abordan el tema tanto desde sus aspectos estratégicos, de recursos humanos y de liderazgo.

Es común observar que se manifiesta que las organizaciones deben cambiar adaptándose al entorno, anticiparse a los cambios y en el mejor de los casos generar ellas mismas los cambios necesarios en el medio circundante. Se considera que la dinámica social se ha acelerado y que las organizaciones son construcciones que cambian constantemente y que este cambio debe ser adecuadamente gestionado. En este marco todo aquello que se oponga a los cambios planeados o emergentes, se considera disfuncional a la organización, centrándose la atención en las resistencias que oponen las personas.

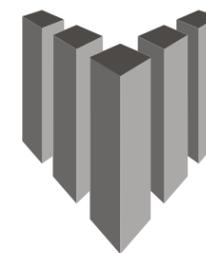
Si bien en alguna medida estas consideraciones son el reflejo de una realidad a la que se enfrenta la sociedad en su conjunto, y dentro de ella las organizaciones que la forman, no necesariamente los procesos se dan con la naturalidad que se intenta transmitir desde la bibliografía. En alguna medida las organizaciones, tanto las que son producto de un diseño planeado como aquellas cuya estructura, relaciones, funciones y procesos surgen de manera emergente, son construcciones sociales que intentan acotar el grado de libertad de sus participantes. Así, podríamos considerar que las organizaciones son construcciones creadas para no cambiar y que el cambio es traumático por la propia naturaleza del ámbito en que se produce. Desde esta óptica nos encontramos ante una de las tantas tensiones y contradicciones que deben intentar resolver los que conducen la organización: **cambio/invarianza.**

Las organizaciones se enfrentan a una dinámica resolución del conflicto que se produce por diversas tensiones y contradicciones entre pares dialógicos, las cuales son inherentes a su propio diseño (autonomía - dependencia, equilibrio - desequilibrio, cambio - invarianza, etc.). En este sentido, si bien podríamos decir que las mismas son construcciones sociales diseñadas para no cambiar, resulta evidente que se enfrentan a procesos de cambio continuos que se corresponden con su naturaleza. La gestión del cambio deberá tender a generar un equilibrio entre quienes conducen el proceso de cambio y las personas encargadas de llevar adelante las nuevas estrategias; crear un contexto organizativo en el cual se pueda producir el cambio; y gestionar las conexiones emocionales de sus participantes. Para ello deberá reconocer las características personales, competencias, valores e inteligencias de todos los participantes de la organización.

En alguna medida y en términos de lo planteado por Leonardo Schvarstein en su libro “Diseño de Organizaciones”, las organizaciones son un conjunto de soluciones en busca de problemas. En este sentido las organizaciones requieren individuos inteligentes, que aporten soluciones creativas a problemas y situaciones cambiantes.

Según Howard Gardner una inteligencia es la “capacidad de resolver problemas o de crear productos que sean valiosos en uno o más ambientes culturales”. Desde esta perspectiva se deja de lado la tradicional orientación a reconocer solo los aspectos lingüísticos y lógico-matemáticos para dar lugar a la aparición de múltiples inteligencias cuyos poseedores ponen a disposición de las organizaciones a los efectos de potenciar al máximo la creatividad en las propias soluciones. Así, quienes lideren los procesos de cambio, deberán reconocer la existencia y utilidad de diversas racionalidades e inteligencias que darán lugar a una potenciación sinérgica de las competencias individuales, colectivas y organizacionales.

Siendo que las personas son capaces de conocer y de aprender de maneras diferentes, el presente artículo intenta replantear y ampliar conceptos tradicionales, destacando que el reconocimiento de esa diversidad de perfiles de inteligencia será el camino a recorrer para generar estrategias vivas que permitan gestionar eficazmente los procesos de cambio.



VEGA



MATERIALES PARA LA CONSTRUCCION - PLANTA DE HORMIGON ELABORADO

Av. Luro 5283 - B7604BXC - Mar del Plata - Argentina
 Tel.(0223)475-7777 / ventas@victorvega.com.ar / vegaadministracion@speedy.com.ar / www.victorvega.com.ar