

TRATAMIENTO TRIBUTARIO Y PREVISIONAL DE SOCIEDADES E INTEGRANTES

NORMA GLADYS FLORES y
SUSANA AJME

PONENCIA

El desarrollo de esta ponencia hace hincapié en el diferente tratamiento impositivo -en el impuesto a las ganancias- y previsional, tanto desde el punto de vista societario, como así también de la persona física considerada *sujeto empresa*.

En relación a la gravabilidad dada por el impuesto a las ganancias, el análisis también versar sobre algunas figuras jurídico-societarias (Contratos de Colaboración Empresaria, Uniones Transitorias de Empresas etc.).

En materia previsional, trataremos los sujetos comprendidos en el ámbito de la ley 24241, teniendo en cuenta que la misma contempla dos clases de incorporaciones al Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones: 1) la obligatoria, definida en el art. 2º. y 2) la voluntaria, de la que se ocupa el art. 3º.

De acuerdo a lo establecido en el párrafo anterior, centraremos nuestro análisis en: 1) el art. 2º, inc. a), punto 5 y último párr.; inc. b), puntos 1, 2 y 4; inc. d) y, 2) art. 3º, inc. a y b (puntos 1, 2 y 4).

Si bien el tema que abordaremos está relacionado con el encuadramiento impositivo y previsional de los socios, consideramos importante tratar algunos casos que guardan relación con la temática de las afiliaciones obligatorias y voluntarias al Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones (titulares de empresas unipersonales, profesionales, titulares de condominios y sucesiones indivisas).

FUNDAMENTOS

1. Titulares de empresas unipersonales

1.1. Tratamiento previsional

Los titulares de empresas unipersonales aportan obligatoriamente como trabajadores autónomos, en virtud del inc. b) punto 1 del art. 2º de la ley en

consideración, tratamiento que no merece duda alguna.

El problema se plantea cuando el titular de una empresa unipersonal dedicada -por ejemplo- a la actividad comercial y explotación agropecuaria, debe aportar como si se tratara de actividades distintas, y en consecuencia, contribuir por cada una de ellas.

Entendemos que, para el titular de la empresa se trata de una sola actividad, independientemente de las actividades u objetos de la misma: la de dirección, conducción y administración, encuadrada en el punto 1 del inc. b) del artículo en cuestión.

Distinto es el caso del titular de una empresa unipersonal y además profesional universitario que ejerce la profesión en forma independiente. No existe duda que, aquí sí, estamos en presencia de dos actividades debiendo aportar, en consecuencia, por cada una de ellas -art. 5º ley 24241-.

1.1. Tratamiento impositivo

Atento al art. 1º de la ley 20628 y sus modificatorias, las ganancias obtenidas en el pas y en el exterior por personas físicas de existencia visible residentes en el pas, están gravadas por este tributo, como así también los no residentes tributan por las ganancias de fuente argentina; por lo tanto, el titular de estas empresas unipersonales incorporan en sus declaraciones juradas las obtenidas por dicha actividad -llamadas de 3ra. categoría-.

Los aportes efectuados al Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones como autónomos son deducibles como gastos en su liquidación y desde la vigencia del Decreto 1684/93 también son considerados pago a cuenta del impuesto determinado en un porcentaje del aporte personal efectuado, siempre que los mismos están efectivamente ingresados al sistema.-art.90 de la ley 20628-.

Si bien lo que se pretendió a través de esta modificación en la ley de referencia, fue incrementar el cumplimiento del aporte al sistema, hay que recordar en primer lugar, que el cómputo es solo admisible con límites y condiciona la deducibilidad de los conceptos de ganancia no imponible y deducción especial ya que éstas no serán de aplicación respecto de las ganancias que generen el pago a cuenta -art. 23 de la ley-.

Existe un proyecto a la fecha del presente trabajo, elevado a Despacho de Comisión de la Cámara de Diputados. En su Tit. III art. 4º, se propicia la reforma de los artículos 23 y 90 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, en la cual a partir de los ejercicios iniciados desde 1/1/96, nuevamente se replantarán las deducciones de mínimo no imponible y deducción especial -derogando el sistema de pago a cuenta de los aportes al Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones-.

2. Profesionales

2.1. Tratamiento previsional

Los profesionales, por la profesión que desempeñan, deben aportar obligatoriamente como trabajadores autónomos -art. 2º inc. b) punto 2.

Analizamos ya el caso de los profesionales que ejercen su profesión en forma independiente y simultáneamente otra actividad, razón por la cual deben contribuir por cada una de ellas. Entendiendo por otra actividad, *no el ejercicio de más de una profesión*, sino el ejercicio simultáneo de la profesión, con algunas de las actividades comprendidas en los puntos 1, 3 y/o 4, del inc. b) art. 2º -titular de empresa unipersonal, socio gerente de S.R.L., administrador de consorcio, productor de seguros, etc.-.

Los profesionales se encuentran eximidos de aportar como trabajadores autónomos, en el caso que, en la jurisdicción donde obtuvieron la matrícula, exista uno o más regímenes provinciales al que, deban afiliarse obligatoriamente; no obstante la posibilidad de incorporarse al régimen nacional en carácter de afiliado voluntario -art. 3º. inc. b) punto 4-.

En el régimen anterior -ley 18038- se requiera, para revestir el carácter de afiliado voluntario, que la profesión se “... desempeñe exclusivamente en el ámbito territorial de aplicación de dichos regímenes y aunque se ejerzan ante organismos nacionales existentes en ese ámbito territorial.” -art. 3º, inc. e) de la mencionada ley. Este párrafo ha sido eliminado del punto 4, inc. b) art. 3º de la ley 24241—, razón por la cual, los profesionales que estando incluidos obligatoriamente en un régimen provincial y ejerzan la profesión en otra u otras jurisdicciones -en las que no existe tal régimen- se encuentran exentos de aportar como autónomos.

Otra cuestión, importante de destacar, es la del profesional que tiene trabajador/es en relación de dependencia. Entendemos que por ese hecho, no se transforma en una empresa u organización con fines de lucro, en consecuencia, no le corresponde abonar la categoría indicada en la tabla I del Decreto 433 en función de la cantidad de empleados que posee. Su actividad sigue siendo la misma encuadrándose en el punto 2, inc. b) art. 2º de la ley 24241, y tabla II del Decreto 433: o en el punto 4, inc. b), art. 3º de la mencionada ley -según corresponda-.

Al respecto creemos conveniente recordar la Circular N° 1080/79 de la Dirección General Impositiva la que define a la Empresa Unipersonal de la siguiente manera: “Empresario es la persona física o sucesión indivisa titular de un capital que, a nombre propio y bajo su responsabilidad jurídica y económica, asume *con intención de lucro* la prestación habitual de servicios técnicos, científicos o profesionales, y organiza, dirige y solventa con ese fin, el trabajo remunerado y especializado de otras personas.”

2.2. Tratamiento impositivo

Los profesionales por la actividad relacionada a su profesión tributan sobre las ganancias denominadas de 4ta. categoría. Al no efectuar aportes al Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones pero si a un régimen provincial, la ley les otorga el beneficio de deducir éstos como erogación del periodo y computar en su totalidad las deducciones de mínimo no imponible y deducción especial. Recordamos que si estos contribuyentes obtienen otras ganancias, por ejemplo -derivadas de la actividad comercial- las deducciones serán computadas hasta el límite de las mencionadas en ler. término.

3. Titulares de condominio y de sucesiones indivisas

3.1. Tratamiento previsional

Los titulares de condominios y sucesiones indivisas, en tanto no ejerzan la dirección, conducción o administración de la explotación común, no están obligados a aportar como trabajadores autónomos -punto 2, inc. b) art. 3° de la ley 24241-.

Consideramos oportuno hacer un breve análisis de la situación previsional de los rentistas. Los mismos están incluidos en la tabla VI de "Afiliaciones Voluntarias" del Decreto 433/94, individualizados con el código 020. Entendemos que este encuadramiento, está dirigido a quienes perciben, sencillamente una renta. Pero si se tratara de titulares de propiedades -por ejemplo- que aparte las administran, deben aportar obligatoriamente como autónomos, no obstante la calidad de rentista.

3.2. Tratamiento impositivo

Las sucesiones indivisas, en lo que respecta a la gravabilidad del impuesto a las ganancias, están sujetas a las mismas disposiciones que las personas de existencia visible, por las ganancias que obtengan desde el día siguiente al fallecimiento del causante hasta la fecha de declaratoria de herederos.

Están sujetos a las consideraciones efectuadas en los apartados anteriores respecto a las deducciones y pagos a cuenta efectuados al Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones.

4. Cooperativas

4.1. Tratamiento previsional

Los miembros del consejo de administración de cooperativas se eximen

de aportar obligatoriamente al régimen nacional -como trabajadores autónomos- sólo si, no perciben retribución alguna por la función que ejercen -punto 1, inc. b) art. 3° ley 24241-.

Es importante determinar, en relación a las cooperativas de trabajo, el vínculo que existe entre los asociados y la cooperativa. Al respecto, la resolución 784/92 (21/07/92) de la Administración Nacional de la Seguridad Social (ANSeS) estableció que el vínculo jurídico entre el asociado y la cooperativa es ajeno al derecho laboral, en consecuencia, los asociados no son trabajadores en relación de dependencia, debiendo considerárseles *trabajadores autónomos*.

En el mismo sentido, ya la R. 183/92 (07/04/92) del Instituto Nacional de Acción Cooperativa (INAC) estableció la inexistencia de relación laboral entre los asociados y la cooperativa de trabajo. As lo determin en su art. 1ro. al "... reafirmar que el vínculo jurídico entre el asociado y la cooperativa de trabajo es de naturaleza asociativa y está exento, por lo tanto, de toda connotación de dependencia, ...".

No obstante lo establecido en las disposiciones mencionadas en los párrafos anteriores, entendemos que, deben considerarse particularmente los casos que ofrecieren razonable duda sobre la existencia del vínculo laboral.

Cracogna, Dante "Las Cooperativas de Trabajo" - LT T. XXI-B— p. 769, trata en forma exhaustiva este tema. El autor concluye: "La cooperativa de trabajo no es otra cosa que la reunión de un grupo de personas (trabajadores de cualquier profesión o especialidad) para producir determinado bien o servicio mediante su trabajo personal organizado en común. De allí que, por definición, no puede hablarse de empleados en la cooperativa de trabajo ya que no los hay, y si los hubiera, no habría entonces cooperativa."

Además existe una marcada tendencia jurisprudencial que desconoce la calidad de trabajador en relación de dependencia al asociado de una cooperativa de trabajo, salvo que se demuestre el carácter fraudulento de la misma.

4.2. Tratamiento impositivo

Cooperativas de Consumo: por art.20 inc.d) están exentas las utilidades que distribuyan bajo cualquier denominación (retorno, interés accionario, etc.) entre sus socios.

Otras Cooperativas: el art.45 inc.e) incorpora como gravado en 2da. categoría el interés accionario que estas distribuyan.

Cooperativa de Trabajo: según art.79 inc.d) tanto el retorno como la retribución que perciban los socios por el servicio personal están gravados dentro de 4ta. categoría de ganancias.

Por las rentas de 2da. categoría que obtengan los socios integrantes de las cooperativas, cuyos intereses accionarios están incluidos en esta categoría, no están obligados a efectuar el aporte con carácter obligatorio o sea, pueden computar el total de la deducción prevista en el inc. a) art. 23 de la ley.

Por las rentas gravadas en 4ta. categoría al ser obligados de aportar como trabajadores autónomos, efectúan los cómputos de pago a cuenta atento a lo manifestado en tratamientos anteriores.

Conveniente es recordar que, en los casos de afiliación voluntaria-el aporte adquiere el carácter de obligatorio. De acuerdo a lo manifestado no gozaran del beneficio de las rentas de 2da. categoría sujetándose a lo dispuesto en el art.90 de la ley.

Importante tener presente que, respecto a las imposiciones voluntarias y depósitos convenidos, no son tomados como pago a cuenta del tributo -R.G.3894 DGI-. El tratamiento impositivo otorgado en la ley 24241 a estos conceptos es el siguiente: las imposiciones voluntarias que el afiliado realice al régimen de capitalización, son deducibles de la respectiva base del impuesto a las ganancias. En relación a los depósitos convenidos, para quien los efectúa constituyen un gasto deducible en el impuesto a las ganancias y, para el beneficiario no son considerados renta a los efectos tributarios, ni constituyen remuneración a ningún efecto legal.

5. Asociaciones y fundaciones

5.1. Tratamiento previsional

Quienes ejerzan la administración, dirección o conducción *en tanto perciban retribución por sus funciones*, están obligados a aportar como trabajadores autónomos.

Las asociaciones y fundaciones -definidas en el art. 33 inc. Iro. del tercer párrafo, del Código Civil- son personas jurídicas de carácter privado. Tienen por objeto el bien común, poseen patrimonio propio, son capaces por sus estatutos de adquirir bienes, no subsisten exclusivamente de asignaciones del Estado y necesitan de autorización para funcionar.

Las características de estas organizaciones, hacen que no se encuentren incluidas en el inc.b), punto 1, art. 2º de la ley 24241, ya que no constituyen una organización con fines de lucro, o sociedad civil o comercial. En consecuencia la actividad que ejercen sus directivos está encuadrada en el punto 4 del inciso mencionado, debiendo efectuar los aportes al Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones en calidad de trabajadores autónomos, solo si perciben retribución por sus funciones.

Por los motivos expuestos en los párrafos anteriores, podemos concluir que: los que ejercen la dirección, administración o conducción de las asocia-

ciones o fundaciones, si no perciben retribución alguna por sus funciones, no están obligados a aportar como trabajadores autónomos, pudiendo incorporarse voluntariamente al Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones siempre que sean menores de 55 años," con las obligaciones y beneficios que corresponden a los trabajadores autónomos definidos en el art. 2º, inc. b) " -Decreto 433, reglamentación art. 3º, punto 2-.

La afiliación voluntaria subsiste y genera la obligación de aportar mientras no se denuncie su cese ante la Autoridad de Aplicación. No obstante, ante la falta de ingreso de seis (6) mensualidades consecutivas se produce la caducidad de la afiliación -Decreto 433, reglamentación art. 3º, punto 3-.

5.2. Tratamiento impositivo

Las ganancias obtenidas por las Asociaciones y Fundaciones están exentas del impuesto a las ganancias -art.20, inc.f, g) y m), ley 20628 y sus modificaciones-.

La ley 24475, acota las exenciones determinando que, aquellas con cierre de ejercicio desde 31/3/95 pasan a tributar el impuesto a las ganancias, si durante el periodo fiscal abonan a cualquiera de las personas que formen parte del elenco directivo, ejecutivo y de contralor un importe por todo concepto -incluido gastos de representación- superior en un 50 % al promedio anual de las 3 mejores remuneraciones del personal administrativo; y en los casos de entidades que tengan vedado el pago de las mismas por normas de constitución, por cualquier monto que abonen a sus directivos, también pasan a estar gravados por este tributo.

Las remuneraciones que perciben quienes están en la administración y dirección serán declarados por éstos. Los aportes efectuados al Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones serán computables como deducción y pago a cuenta.

6. Socios de sociedades

6.1. Tratamiento previsional

La ley 24241 le asigna a los socios de sociedades " de cualquier tipo " un tratamiento particular.

En el inc. a) del art. 2º están definidos los trabajadores en relación de dependencia, cuya incorporación al Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones es obligatoria. No obstante, tratándose de socios, se aplican las disposiciones del inc.d del mismo artículo, al que remite el último párrafo del inciso mencionado en primer término.

Cuando los socios de sociedades de cualquier tipo, ejercen la dirección, administración o conducción -perciban o no retribución- deben aportar obligatoriamente como trabajadores autónomos. La actividad está encuadrada en el inc. b), punto 1 del art. 2°.

Es importante destacar que, en el caso que no perciban retribución por el ejercicio de las funciones anteriormente mencionadas, o los ingresos brutos anuales sean inferiores a veinticuatro veces el valor del Aporte Medio Previsional Obligatorio (AMPO) podrán solicitar la imputación del crédito proveniente del primer ejercicio anual aplicándolo al ejercicio siguiente. El procedimiento de imputación del crédito de aportes ingresados en el primer ejercicio, como así también los requisitos, plazos y demás condiciones están establecidos en la Resolución General N° 3931 (26/01/95) de la Dirección General Impositiva.

Los socios que trabajen en relación de dependencia en la misma sociedad y/o ejerzan la dirección, administración o conducción de la sociedad, a los fines de su inclusión obligatoria o voluntaria en el Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones, se deberán tener en cuenta las consideraciones enunciadas a continuación contempladas en el inc. d) del artículo objeto de análisis.

Aportan obligatoriamente como trabajadores autónomos:

1) Socios cuya participación en el capital sea igual o superior al porcentual que resulta de dividir 100 por el número total de socios -art. 2°, inc. d), punto 1.1-.

Si tienen la conducción de la sociedad su actividad estar definida en el punto 1, inc. b): si solamente trabajan en relación de dependencia estarán incluidos en el punto 4 del referido inciso -Decreto 433, reglamentación art. 2°, punto 3-.

Los socios -trabajadores autónomos obligados- que reúnan la condición de socio empleado pueden incorporarse voluntariamente al sistema, en calidad de trabajadores en relación de dependencia -art. 3°, inc. a), punto 2, ley 24241.

2) Los socios de sociedades de cualquier tipo, cuando la totalidad de sus integrantes están ligados por un vínculo de parentesco, hasta el segundo grado de consanguinidad y/o afinidad —art. 2°, inc. d), punto 1.4—.

Interpretamos, al no estar limitado a los ascendientes y/o descendientes en línea recta, que se incluyen a los parientes colaterales.

3) Los socios de las sociedades civiles y las comerciales irregulares o de hecho -art. 2°, inc. d), punto 1.3-.

En las sociedades civiles aportarán obligatoriamente como trabajadores autónomos los socios que ejerzan la administración, dirección o conducción -perciban o no retribución-. Si además se desempeñan, en la misma sociedad, como trabajadores en relación de dependencia la incorporación como tales es voluntaria -art. 3°, inc. a), punto 2-.

Tratándose de sociedades de hecho, los socios aportan obligatoriamente como trabajadores autónomos aunque se desempeñen en relación de dependencia en la misma sociedad.

En las sociedades del apartado anterior, todos los socios deben aportar como autónomos. Pero aquí nos planteamos la siguiente reflexión: si bien cualquiera de los socios representa a la sociedad en las relaciones con terceros -art. 24 ley de Sociedades Comerciales- en la práctica, suele ocurrir, que solo algunos ejercen efectivamente la representación y los otros, son simplemente aportantes de capital.

El tratamiento dado a *todos* los socios de sociedades de hecho, es injusto y no se equipara al otorgado a los socios de las restantes sociedades; los que, aportarán obligatoriamente al Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones en calidad de trabajadores autónomos y/o en relación de dependencia, solo s, desempeñan alguna actividad en la sociedad.

Es oportuno citar como ejemplo a una explotación agropecuaria radicada en el sur de la provincia de Chubut cuyo titular fallece, y los herederos conforman una sociedad de hecho. La misma queda constituida por la viuda de 80 años: la hija -abogada- profesión que ejerce en la provincia de Jujuy; y el hijo de 40 años, único encargado de la sociedad. Nos preguntamos: deben los tres (3) aportar como trabajadores autónomos?. Si bien por imperio de la ley, todos los socios representan a la sociedad y tienen responsabilidad solidaria por las obligaciones societarias contraídas, sólo uno -en este caso- continúa con la explotación, asumiendo los otros dos la representación y la responsabilidad solidaria, pero *no realizan actividad alguna en la sociedad*.

4) El socio comanditado único de las sociedades en comandita simple o por acciones. En las sociedades con más de un socio comanditado, aportarán *obligatoriamente como autónomos*, los socios que tengan participación igualitaria o mayoritaria en el capital comanditado -art. 2º, inc.d), punto 1.2-.

Indudablemente que la inclusión ser obligatoria solo s, ejercen la dirección, administración y conducción y/o trabajan en relación de dependencia en la misma sociedad. En este último caso su incorporación como trabajadores dependientes es voluntaria -art. 3º inc.a), punto 2—. Si únicamente realizan tareas en relación de dependencia, aportarán como autónomos —categorizados en el punto 4, inc.b), art.2º. Decreto 433, reglamentación art. 2, punto 3—.

Se justifica que no se incluya a los socios comanditarios, porque para éstos, está vedado el ejercicio de la administración de la sociedad. La violación de esta prohibición, los hace solidaria e ilimitadamente responsables por las obligaciones sociales contraídas -art. 137 ley de Sociedades Comerciales-. La única excepción admitida está contemplada en el art. 140 de la mencionada ley, y es en el caso de “... concurso, art. 2, punto 3.

Aportan obligatoriamente como trabajadores en relación de dependencia, siempre que se configure tal relación:

Los socios de cualquier tipo de sociedad, con participación minoritaria en el capital.

Lo afirmado precedentemente es la regla, la que admite las siguientes excepciones —ya comentadas—: 1) socios de sociedades de hecho; 2) socio comanditado único; 3) socios con participación igualitaria o mayoritaria en el capital; 4) socios de sociedades en la que la totalidad de sus integrantes están ligados por un vínculo de parentesco. Todos ellos aportan obligatoriamente como trabajadores autónomos.

Los aportes y contribuciones de los socios minoritarios que trabajan en relación de dependencia —sin perjuicio de su inclusión en el inc. b), art. 2º— deben efectuarse “sobre la proporción de la remuneración y participación en las utilidades que el socio perciba y/o se le acrediten en cuenta, en la medida que exceda el monto que le hubiera correspondido de conformidad con su participación en el capital social” —art. 2º, inc. d), punto 2:

Consideramos oportuno comentar el art. 27 de la Ley de Contrato de Trabajo. el mismo define la figura del socio empleado: “Las personas que, integrado una sociedad, presten a ésta toda su actividad o parte principal de la misma en forma persona y habitual, o con sujeción a las instrucciones o directivas que se le impartan o pudieran impartírseles para el cumplimiento de tal actividad, serán consideradas como trabajadores dependientes.

Se excluye de dicha calificación al trabajo prestado en las mismas condiciones de sociedades de familia entre padres e hijos.

La calidad de socio no excluye su posible condición de empleado de la sociedad, ambos contratos (el de la sociedad y el laboral) pueden acumularse. Coexisten dos vínculos de distinta naturaleza uno laboral, asumiendo las partes los derechos y obligaciones que el mismo implica, y otro de carácter comercial, por el que los socios participan como tales y ejercen los derechos derivados del capital aportado a la sociedad.

Los socios que aportan capital y no están incluidos en los inc. a) y/o b) del art. 2º —simplemente socios— son afiliados voluntarios. La condición es: ser menor de 55 años de edad; incorporándose al Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones con las obligaciones y beneficios que corresponden a los trabajadores incluidos en el inc. b) del art. 2º de la ley 24.241 —dto. 433, reglamentación art. 3º, punto 4—.

6.2. Tratamiento impositivo

En este acápite es oportuno efectuar la aclaración que todo socio que, por su desempeño, en relación de dependencia perciba además conceptos no

remuneratorios, al sólo efecto de los aportes y contribuciones a la Seguridad Social —definidos éstos en el decreto 333/93— como por ejemplo: servicios de comedor en la empresa, vales de almuerzo, otorgamiento de cursos, etc., tales ganancias se encuentran en su totalidad gravadas por el impuesto a las ganancias. El contribuyente podrá en estos casos deducir los montos aceptados como pago a cuenta en conceptos previsionales únicamente sobre estas ganancias por las que efectuó el mismo. Por los conceptos no remuneratorios percibidos podrá computar los mencionados en inc. a) y c) del art. 23 de la ley hasta la concurrencia de estas remuneraciones, para ello la DGI ha establecido un sistema de cómputo proporcional, RG 3825/94.

Por ley 24.475/95 a partir del período fiscal 1995 se eliminan ciertas exenciones o deducciones para los contribuyentes comprendidos en los inc. a), b) y c) art. 79 de la ley, derogando toda disposición que establezca exenciones, por tal motivo, están gravados por el tributo los conceptos que estos contribuyentes perciban juntamente con sus remuneraciones, tales como: gastos de representación, viáticos, movilidad, dedicación especial, etcétera.

Idéntico tratamiento da el art. 99.2, correspondiente a los beneficios sociales otorgados a favor de dependientes, ej.: vivienda, viajes de recreo o descanso, vales de combustible dándoles el carácter de gravados en el impuesto a las ganancias, aún cuando tengan carácter de no remuneratorios a los fines de aportes al Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones. Es discutible su aplicabilidad hacia períodos no prescriptos ya que viola la seguridad jurídica de los contribuyentes, es un derecho adquirido que según la jurisprudencia agravaría el derecho de propiedad consagrado en la Constitución Nacional.

Sociedades de Hecho: Legalmente son consideradas sociedades no constituidas regularmente y las ganancias obtenidas por los integrantes de éstas son de 3ª categoría —art. 490 de la ley—.

El resultado impositivo del período fiscal se considera íntegramente asignado aún cuando no se hubiera acreditado en sus cuentas particulares, siendo estas sociedades sólo agentes de información de la utilidades obtenidas —art. 50—.

En los supuestos de socios que trabajen en relación de dependencia, incorporan estas ganancias en 4ª categoría computando para ambas los aportes que hubieran efectuado al Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones, atento al análisis efectuado en los párrafos precedentes.

Sociedades en Comandita Simple: Tienen el tratamiento impositivo de las sociedades de personas —son agentes de información— tributando los socios por la participación de las utilidades.

Sociedades en Comandita por Acciones: 1. Socios comanditados: las

ganancias obtenidas de estas sociedades son para ellos 3ª categoría. El art. 50 de la ley establece que el resultado será distribuido a éstos en la proporción que por contrato social corresponde a dichos socios en las utilidades —o sea para estos socios la sociedad actúa como agente de información y los socios tributan atento a la escala publicada por la Dirección General Impositiva, computando los aportes efectuados al Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones—.

Por la participación de los socios comanditarios, la sociedad tributa la tasa del 30% —art. 69 inc. a)—.

Sociedad entre Cónyuges: Sólo es admisible en las sociedades regularmente constituidas, por ejemplo: S.R.L. o S.A., y el capital esté integrado por aportes de bienes cuya titularidad le corresponde atribuir a cada cónyuge provenientes de actividades personales, bienes propios, bienes adquiridos con el producido de su profesión, oficio, etc.—debidamente probada según la jurisprudencia—. Cada uno de los cónyuges tributa atento lo que informe la sociedad —supuestos de sociedades de personas— o directamente la sociedad.

De no haber esa condición de regularidad respecto a la constitución de la sociedad, corresponde al marido tributar, salvo las excepciones previstas por la ley.

La regla es que cada cónyuge tributa por las ganancias provenientes de actividades personales, bienes propios, bienes adquiridos con el ejercicio de su profesión, oficio u empleo.

Es importante también sancionar el tratamiento a dar a los menores de edad, quienes, respecto a la tributación de este impuesto —art. 31 ley— las ganancias obtenidas por éstos deben ser declaradas por quien tenga el usufructo. El art. 2º inc. c), decreto reglamentario impone a los padres en representación de sus hijos, y los tutores y curadores en representación de sus pupilos, la obligación de presentar declaración jurada e ingresar —de corresponder— el impuesto.

El dictamen 20/94 DAL (DGI) aclara respecto al tratamiento a dar a los menores bajo tutela, de quienes la ley impositiva nada dice, determinando que el tutor no tiene el usufructo de los bienes sino que solamente los suministra, debiendo presentar declaraciones juradas en nombre del incapaz y pagar los impuestos que adeude. En idénticas condiciones se encuentra el menor que trabaja y tiene un sueldo, en éste quien debe declarar sus ganancias.

Desde el punto de vista previsional, la obligación de aportar al Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones, es a partir de los 18 años. Con los regímenes anteriores (leyes 18.037 y 18.038), los aportes se efectuaban a partir de los 16 años, por lo que, y en virtud del decreto 433/94 se debe diferenciar entre:

1) Menores de 18 años, *empleados en relación de dependencia*:

- a) Contratados con anterioridad al 1 de julio de 1994. En este caso se deben efectuar los aportes al Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones y al Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados. Los empleadores quedan exentos de las respectivas contribuciones.
- b) Contratados con posterioridad al 1 de julio de 1995. La obligación de efectuar los aportes al Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones es a partir de los 18 años, por lo que, a partir de esta edad, al trabajador se le retienen los conceptos mencionados en el apartado anterior.

En ambos supuestos, corresponde ingresar los aportes y contribuciones a favor de las Obras Sociales, y las contribuciones al Régimen de Asignaciones Familiares y Fondo Nacional de Empleo.

2) Menores de 18 años, *trabajadores autónomos*:

- a) Afiliación efectiva —por acto formal y expreso— con anterioridad al 1 de julio de 1994, al régimen de jubilaciones y pensiones para trabajadores autónomos —de conformidad con el art. 6° de la ley 18.038 (t.o. 1980) y sus modificatorias— quedan obligatoriamente comprendidos en el régimen de la ley 24.241, con la obligatoriedad de efectuar el aporte personal como trabajador autónomo.
En virtud del decreto que estamos analizando, los menores afiliados como trabajadores autónomos, tuvieron la opción por quedar desafiliados, la que debieron ejercer antes del 16 de agosto de 1994.
- b) Afiliados con posterioridad a la fecha indicada en el apartado anterior, la obligación de efectuar el aporte personal hace a partir de la fecha que cumplan los 18 años.

7. *Sociedades de Capital e Industria*

7.1. **Tratamiento previsional**

Los socios que ejercen la dirección, administración o conducción de la sociedad —perciban o no retribución-aportes como trabajadores autónomos—.

Si revistan la condición de socio empleado, a los efectos de sus aportes como autónomos o trabajadores en relación de dependencia, se deberán tener en cuenta las consideraciones efectuadas con anterioridad.

En este tipo societario, la administración puede ser ejercida pro cualquiera de los socios: socio capitalista cuya situación se asimila a la de los

socios colectivos; y socios industriales investidos de un "status" particular, ya que aportan exclusivamente su propio trabajo.

En la práctica se suele utilizar esta figura societaria para encubrir formas de contratación fraudulenta. Desde esta óptica la doctrina laboral más generalizada, se inclina por considerar excluida la relación societaria salvo en el supuesto que, el socio industrial, sea administrador de la sociedad. La jurisprudencia también se ha pronunciado siguiendo estos lineamientos.

Es minoritaria la tesis según la cual, demostrada la existencia de una verdadera sociedad de capital e industria, queda excluido el contrato de trabajo.

7.2. Tratamiento impositivo

En el impuesto a las ganancias estas sociedades tienen el alcance de las sociedades de personas, tributado en cabeza de los socios por su participación en el resultado impositivo, computando éstos —de haber efectuado— los aportes al Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones.

8. Socios de Sociedades Colectivas

8.1. Tratamiento previsional e impositivo

Remitimos al comentario efectuado para las sociedades de capital e industria.

9. Socios de S.R.L.

9.1. Tratamiento previsional

Los socios gerentes de S.R.L., aportan obligatoriamente como trabajadores autónomos. Si además se desempeñan en relación de dependencia en la misma sociedad, a los fines de su inclusión obligatoria en el inc. a) o b) del art. 2º se deberá tener en cuenta lo siguiente: 1) si son socios igualitarios o mayoritarios o socios de sociedad en la que *todos* los integrantes están ligados por un vínculo de parentesco, quedan incluidos obligatoriamente en el inc. b); 2) si son socios minoritarios aportan como trabajadores en relación de dependencia —decreto 433, reglamentación art. 2º, punto 4—.

Es importante destacar, al referirnos a los socios gerentes de S.R.L. que trabajan en relación de dependencia, lo preceptuado por el decreto 333/93, art. 2º, inc. b) en el sentido que no se considerarán conceptos remuneratorios a efectos del ingreso de los aportes y contribuciones a la seguridad social: los retiros de los socios gerentes de S.R.L. a cuenta de utilidades debidamente

contabilizadas en el ejercicio. Además la R. 443/93 de la Gerencia General de Recaudación de ANSeS establece pautas de carácter general a los fines de verificar la existencia del vínculo laboral, las que, en el caso de los socios que estamos analizando, son:

- 1) Cumplimiento de tareas técnicas y administrativas *ajenas a la función de dirección*.
- 2) Retiro a cuenta de utilidades no descontadas de las utilidades según balance del ejercicio.
- 3) Conducta encuadrada en el art. 27 de la Ley de Contrato de Trabajo.

Son todas normas o pautas para determinar si existe o no relación de dependencia de los socios que están realizando alguna actividad en la sociedad; lo que es importante determinar no sólo para definir el encuadramiento previsional de los socios, sino también el vínculo con la sociedad, ya que si es de carácter laboral —aunque en algunos casos deban aportar obligatoriamente como trabajadores autónomos— les asisten todos *los derechos y obligaciones* que surgen de la Ley de Contrato de Trabajo (vacaciones, sueldo anual complementario, indemnizaciones, etc.).

En el caso de los socios que se desempeñen en relación de dependencia en la misma sociedad, aportarán obligatoriamente como autónomos: los socios igualitarios o mayoritarios, y/o los socios de sociedad, en la que la totalidad de los integrantes, están ligados por un vínculo de parentesco; y como dependientes los socios minoritarios.

Los socios no garantes —en tanto no trabajan en relación de dependencia— son afiliados voluntarios al Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones con las obligaciones y beneficios que corresponden a los incluidos en el inc. b) del art. 2° —art. 3°, inc. b), punto 1—.

9.2. Tratamiento impositivo

La ley 23.260 modificatoria de la ley 20.628 impuesto a las ganancias, determina que las S.R.L. son agentes de información. El tributo recae sobre sus socios, donde el resultado impositivo está íntegramente distribuido aún cuando no haya sido acreditado en sus cuentas particulares —arts. 490 y 50 de la ley—.

En un todo de acuerdo al art. 88 de la ley, los arts. 67 y 149 del decreto reglamentario determina como deducción no admitida las sumas retiradas por todo concepto por sus socios; o sea, a los efectos de esta información deben incluirse si estos montos hubieran sido deducidos del balance impositivo.

- Si los socios son beneficiarios del país incorporan en su declaración jurada las ganancias provenientes de la sociedad atento a su participación en la utilidad impositiva, computando los pagos a cuenta por los aportes efectuados al Sistema

Integrado de Jubilaciones y Pensiones atento el análisis efectuado.

Las remuneraciones o sueldos que los socios administradores perciban son considerados fiscalmente como retiros a cuenta de utilidades e integran la 3ª categoría, no pudiendo computar la deducción especial, art. 23 inc. a).

De encontrarse especialmente configurada una relación de dependencia con la sociedad, estos declararán tales ganancias dentro de la 4ª categoría.

- Si los socios son beneficiarios del exterior, sobre la totalidad de las ganancias que deben distribuirse entre los mismos, se efectúa retención del 36% con carácter de pago único y definitivo a la fecha de vencimiento para la presentación del balance impositivo o fecha de pago.

Conocemos que el art. 90 de la ley determina las tasas que gravan las ganancias netas sujetas a impuestos por personas físicas y sucesiones indivisas entre 11 % y 30 %.

El art. 69 establece que las sociedades de capital, por sus ganancias netas imponibles, quedan sujetas a la tasa del 30 %.

El art. 91 —primer párrafo— establece que, cuando se paguen beneficios de cualquier categoría o sociedades, empresas o cualquier otro beneficiario del exterior se retiene con carácter de pago único y definitivo el 30 %.

Cabe entonces interpretar que la retención mencionada en el apartado anterior del 36 % ha sido un olvido del legislador modificación que debería efectuarse a los efectos de generalizar la misma a todos los hechos imponibles.

10. *Directores de Sociedades Anónimas*

10.1. **Tratamiento previsional**

Los directores de S.A. aportan obligatoriamente como trabajadores autónomos.

En este sentido la ley 24.241 ha recogido reiterada jurisprudencia de la justicia laboral, ya que para tener relación de dependencia deben darse las condiciones del art. 27 de la Ley de Contrato de Trabajo: actividad sujeta a instrucciones o directivas que se le impartan o pudieran impartírseles.

La Ley de Sociedades Comerciales establece que, los directores pueden —además de su función específica como miembros del directorio— ser designados gerentes (art. 270) o en funciones técnico-administrativas —órgano de ejecución—. El gerente debe rendir cuentas ante el directorio de las funciones a su cargo, salvo que, la asamblea disponga que tal rendición se efectúe directamente ante ella. La relación con la sociedad es propia a la de un contrato de trabajo.

Configurado el vínculo laboral, los directores tienen un tratamiento particular, dentro del régimen de la ley 24.241.

Así el art. 3º, inc. a), punto 1, incluye como afiliados voluntarios “con

las obligaciones y beneficios que corresponden a los comprendidos en el inc. a) del art. 2º, a los directores que perciban remuneraciones en la misma sociedad por actividades que configuren una relación de dependencia. En consecuencia, independientemente de su obligación de aportar como autónomos, es su decisión de aportar al Régimen Nacional de Jubilaciones y Pensiones, como trabajadores en relación de dependencia, debiendo la empresa, en este caso, depositar las correspondientes contribuciones.

No obstante la afiliación obligatoria de los directores como trabajadores autónomos, si además desempeñan en relación de dependencia en la misma sociedad, le asisten todos los derechos y obligaciones derivados de la Ley de Contrato de Trabajo (vacaciones, sueldo anual complementario, licencias por enfermedad, indemnizaciones, etc.).

En el supuesto mencionado en el párrafo anterior, si el director no ejerce la opción del art. 3º, inc. a), apartado I, no procede el ingreso de las retenciones a favor del Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones, ni del Instituto de Jubilaciones y Pensiones; como así también el de las respectivas contribuciones.

En relación a las contribuciones a favor del Régimen de Asignaciones Familiares y Fondo Nacional de Empleo, el Organismo competente aún no ha resuelto si la sociedad debe contribuir —o no— por estos conceptos. Es importante una definición al respecto, ya que si el director —empleado en relación de dependencia— tiene derecho a percibir las asignaciones familiares, éstas no podrán compensarse con el 7,5 % y el 1,5 % en tanto la empresa no ingrese estos conceptos. Si bien no son significativos los montos vigentes para las asignaciones de pago mensual, comparados —en algunos casos— con los elevados sueldos que perciben los directores, si puede resultar una cifra importante la asignación por maternidad que deba cobrar una directora en el caso de una licencia por dicha causa.

Consideramos que sí deben ingresarse los aportes y contribuciones a favor del Régimen Nacional de Obras Sociales.

No podemos concluir el tratamiento previsional de los directores de S.A., sin hacer mención de aquellos que desempeñan esta función en más de una sociedad.

El Organismo recaudador, interpreta que se está en presencia de “actividades simultáneas” debiendo, en consecuencia, efectuar el aporte por cada actividad —art. 5º, segundo párrafo de la ley— teniendo como tope la categoría “J”.

Consideramos equivocada la interpretación de la Dirección General Impositiva ya que aparentemente se confunde actividad con categoría. La categoría estará en función de la cantidad de empleados en relación de dependencia que tiene la sociedad y no teniendo en cuenta si la actividad de director la ejerce en más de una sociedad.

El art. 2º, inc. b), punto 1 de la ley 24.241, al igual que el decreto 433/94, Tabla I, refieren: "Dirección, administración o conducción de *cualquier* empresa...". Indudablemente que "cualquier" empresa no es lo mismo que "toda" empresa o "cada" empresa.

Además la actividad es única, *Director de S.A.*, independientemente del número de sociedades en que la ejerza. Consecuentemente debería aportar a la categoría mayor que corresponda al cargo director, teniendo en cuenta el número de trabajadores en relación de dependencia.

Por otro lado, en cuanto a las formalidades de comunicación a la Dirección General Impositiva, de los cambios que se produzcan en las condiciones de cada afiliado, el hecho de asumir la dirección de otra sociedad anónima, no implica la presentación de un nuevo formulario de declaración jurada informando esta situación, salvo que en la nueva sociedad el número de trabajadores sea superior a diez (10) y por la que se encuentra inscripto, sea inferior o igual a dicha cifra. En este caso, sí debe presentar una nueva declaración jurada informando el cambio de categoría, lo que *no implica* una nueva actividad.

Respecto de los directores de sociedades anónimas que presten servicios en el exterior, debemos señalar que:

El director, si bien desarrolla las funciones encomendadas por el directorio fuera del país, debe cumplir con todas las obligaciones propias de su actividad dentro del Territorio Nacional, por encontrarse inscripta en ese ámbito geográfico la sociedad cuyo órgano de conducción integra. En consecuencia debe tributar sus aportes según el régimen de la ley 24.241.

10.2. Tratamiento impositivo

Sociedad: Las Sociedades de Capital, art. 69 de la ley de impuesto a las ganancias y sus modificaciones, quedan sujetas al gravamen sobre sus ganancias netas imponibles desde la fecha del acta fundacional o de celebración del respectivo contrato, con una tasa del 30 %. Como son ganancias encuadradas dentro de la 3ª categoría se le permite a la sociedad deducir las retribuciones de los directores radicados en el país o en el exterior:

1. las sumas abonadas en concepto de honorarios, monto que no puede superar según art. 87 de la ley y art. 148 del decreto reglamentario el mayor de:

* El 25 % de las utilidades contables del ejercicio, estableciendo el decreto reglamentario la metodología a aplicar a los efectos del correcto cálculo.

Al respecto es importante destacar lo ya mencionado por Arnaud Iribarne que el inc. a), art. 148 del decreto reglamentario, no ha sido modificado, al tiempo que si lo fue a través de la ley 23.760, el art. 897 de la ley; en este

último, dicho porcentaje no sufre limitaciones que si lo hace el decreto al mencionar las deducibilidades y la remisión al art. 261 de la ley 19.550.

* El límite fijando por D.G.I. para cada uno de los directores (vigente \$ 12.275,60) o el de los honorarios que se le hubieran asignado si fueron inferiores —teniendo en cuenta el año fiscal en que el directorio efectúe las asignaciones individuales— siempre que se asignen antes del vencimiento de las declaraciones juradas anuales del tributo, del año fiscal por el cual se paguen.

- Otro límite en las deducciones esta dado para las empresas constituidas o domiciliadas en el país que actúen en el extranjero permitiendo tomar como deducción admitida por las remuneraciones pagadas por los directores que actúen en el exterior, porcentajes sobre utilidades comerciales específicamente determinadas por ley; como también le de el mismo tratamiento a través de límites a los efectos de su deducción por las retribuciones abonadas a prestadores del exterior.

- Cuando los directores se desempeñan en relación de dependencia en la misma sociedad, la deducción incluye cargas sociales, excepto en el caso de los que opten por no efectuarlas.

Director: Honorario de Director, en un todo de acuerdo con la definición de Julián Martín son las retribuciones por funciones correspondientes a deliberaciones y decisiones de carácter general tomadas por el directorio, indicando que si se asignara un monto inferior de honorario a lo cobrado a cuenta o no se hiciera asignación las sumas cobradas en exceso del monto aprobado por asamblea y asignado individualmente tendrán el tratamiento que la ley otorga a los fondos dispuestos a favor de terceros. Se genera una ganancia de interés para la sociedad no menor a la fijada por Banco de la Nación Argentina para descuentos comerciales.

Los honorarios como los sueldos, definidos estos últimos, por el mismo autor como retribuciones que se perciben por funciones de carácter técnico o administrativo —es decir por un efectivo desempeño como técnico industrial, gerente, contador, etc.— son considerados ganancias de 4ª categoría para quienes los reciben.

Los honorarios serán imputados por dichos sujetos al año fiscal en que la asamblea apruebe su asignación, tributando con una escala que va del 11 % al 30 %, no considerando como tales los anticipos que pudiera percibir a cuenta de los mismos, tampoco ellos están sujetos a retención —R.G. 2784 D.G.I.—.

Los directores —aportantes al Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones— podrán computar como pago a cuenta del impuesto a las ganancias los aportes efectuados respetando los límites.

Es importante mencionar la Circular n° 1339/95 de la Dirección General Impositiva, la cual determina que, los directores que estando en relación de dependencia no optaran por efectuar aportes al sistema, esta circunstancia no

habilita a efectuar deducciones en concepto de ganancia no imponible y deducción especial por tales rentas.

La Dirección General Impositiva otorga diferentes tratamientos a varios conceptos, colocando en total desventaja a los directores de S.A. que no aporten voluntariamente al Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones, ya que como dijéramos anteriormente, quienes no aporten por percibir conceptos no remunerativos a los efectos previsionales, sí pueden tomar como deducción los mencionados en el art. 23 incs. a) y c) aún cuando se le permita sólo en forma proporcional.

11. *Otras figuras: contratos de colaboración empresarial.* ***Unión Transitoria de Empresas***

11.1. Tratamiento previsional

Quienes ejerzan la dirección, administración o conducción —perciban o no retribución— de las figuras analizadas en este punto, deben aportar obligatoriamente como trabajadores autónomos. Por su actividad quedan comprendidos en el art. 2º, inc. b), apartado 1.

11.2. Tratamiento impositivo

Los recursos económicos para el cumplimiento de sus objetivos, son aportados por quienes la integran, no pasando al patrimonio de la agrupación, no son de propiedad del ente.

En un todo de acuerdo con la opinión de los Dres. Calcagno y Edelstein estas figuras no han sido expresamente mencionadas en la ley como sujetos pasivos del gravamen. Al igual que el tratamiento dado a las sociedades de personas, el resultado impositivo que genere el consorcio es distribuido a sus integrantes de acuerdo a los porcentajes de participación que posean en las mismas.

Cada partícipe debe incorporar estas ganancias en el ejercicio anual que correspondan atento a sus cierres. Estos montos surgen del estado de situación que la ley de sociedades comerciales menciona en el art. 374, los cuales deben ser sometidos a aprobación de sus integrantes y los beneficios —o pérdidas— podrán ser imputados por los partícipes al ejercicio que se produjeran o a aquel en que se aprobó tal estado de situación.

El inconveniente que se plantea es para aquellas integrantes que poseen distintas fechas de cierres de ejercicio al de la agrupación.

En las Uniones Transitorias de Empresas el tratamiento impositivo en el impuesto a las ganancias es similar al planteado para los contratos de colaboración.