

**DICTAMEN D.A.T. 26/15**  
**Buenos Aires, 28 de julio de 2015**  
**Fuente: página web A.F.I.P.**

**Dirección General Impositiva. Dirección de Asesoría Técnica. Impuesto a las ganancias. Deducciones. Período fiscal de imputación. Criterio de lo percibido. Pago de aportes previsionales adeudados.**

Sumario:

Los aportes previsionales adeudados a la Caja de Previsión Social para ... de la provincia de Buenos Aires, correspondientes a los períodos fiscales 1978, 1979 y 1980, que hubieran sido pagados en el año 2013, resultan deducibles en este período fiscal, atento a que por imperio de lo estatuido en el art. 18 sexto párrafo “in ine” de la ley del gravamen, procede que dichos gastos sea imputados cuando se paguen, esto es, por el método de lo percibido.

Texto:

I. Las presentes actuaciones tienen su origen en la presentación efectuada por el contribuyente del epígrafe mediante la cual consulta, en los términos de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05, sobre la procedencia de deducir en la determinación del impuesto a las ganancias del período fiscal 2013, el pago de la deuda que en concepto de aporte previsional mantenía con la Caja de Previsión Social para ... de la provincia de Buenos Aires, correspondiente a los años 1978, 1979 y 1980, la que fuera cancelada durante el citado período fiscal.

Al respecto, el consultante señala que el régimen previsional de la Caja de ... de la provincia de Buenos Aires no contempla el instituto de la prescripción, y si bien considera que procede la deducción del pago efectuado para la determinación del referido gravamen, plantea la duda al respecto habida cuenta de la antigüedad de la deuda y la aplicación del mencionado instituto en materia tributaria.

II. Descripto el planteo sometido a consulta, en primer lugar corresponde señalar que mediante Nota Nº .../13 (SD.G. ...) la Subdirección General ... notificó a la presentante que su consulta vinculante había sido admitida formalmente.

En cuanto al tema consultado, es dable traer a colación que el inc. d) del art. 81 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones) establece que se deducirán de la ganancia del año fiscal, entre otros conceptos, “... d) Las contribuciones o descuentos para fondos de jubilaciones, retiros, pensiones o subsidios, siempre que se destinen a Cajas nacionales, provinciales o municipales; ...”.

Si bien se advierte que la norma referida dispone, en forma taxativa, que sólo son deducibles las erogaciones efectuadas a favor de las Cajas indicadas específicamente, cabe señalar que en el marco del Dict. Di.A.L.I.R. 11/08 la Dirección de ..., dependiente de la Subdirección General de ..., precisó el alcance que desde su óptica procede conceder a los términos del precepto en consideración y que para ello valoró como un factor relevante el traspaso de las funciones y facultades de las “Cajas nacionales” a diversos organismos.

De esta manera, y dejando en claro que el propósito de la ley debe cumplirse de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación, opinó que “... cuando el art. 81, inc. d) alude –en lo que aquí interesa– a ‘Cajas nacionales’, debe entenderse en un sentido laxo que se compadezca con la estructura actual de orden previsional, esto es que se trate de contribuciones o descuentos para fondos de jubilaciones, retiros, pensiones o subsidios cuyo destino sea un régimen del orden nacional, provincial o municipal. Entendiendo por dichos regímenes, a grandes rasgos, como el conjunto de normas que regulan las condiciones de acceso a una prestación de índole previsional”.

Con tales argumentos concluyó que en tanto el régimen de que se trata –Convenio de Corresponsabilidad Gremial/Ley 20.155– coadyuva a que el trabajador en cuestión con su aporte obligatorio obtenga una prestación de índole previsional “... el mismo resultaría deducible como gasto del impuesto a las ganancias, en razón de los términos del art. 81, inc. d) de la Ley de Impuesto a las Ganancias”.

Por otra parte mediante la Actuación .../14 (DI ...) dicho servicio asesor legal resaltó que en el art. 125, segunda parte, de la Constitución nacional argentina se establece que “Las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires pueden conservar organismos de Seguridad Social para los empleados públicos y profesionales ...”.

En cuanto a tal dispositivo, enuncia que la doctrina señala que “Al igual que respecto de los empleados públicos, las provincias se reservaron su competencia originaria en materia de Seguridad Social para sus profesionales ...”, y que “La naturaleza jurídica de las Cajas Profesionales es la de un ente de derecho público no estatal, y actúan por expresa delegación del Estado sustituyendo al mismo en el marco de la previsión y la Seguridad Social, cubriendo y satisfaciendo los riesgos clásicos de la previsión que son la vejez, invalidez y muerte ...”. “–cfr. Luis Alberto Ruesjas, ‘Previsión y Seguridad Social para Profesionales’; 2004, [www.saij.jus.gov.ar](http://www.saij.jus.gov.ar) –ID Infojus DACC030096–”.

Luego, haciendo hincapié en las mencionadas funciones y facultades de las Cajas de Previsión de Profesionales adujo que “... la Caja de la Seguridad Social para Profesionales en Ciencias Económicas de la provincia de Buenos Aires posee como finalidad que los aportes que realizan los profesionales de tal profesión liberal, afiliados a la misma, contribuyan a la prestación de índole previsional”.

Así pues, continuando la línea argumental del Dict. Di.A.L.I.R. 11/08, aclara que el inc. d) del art. 81 de la ley del gravamen tuvo como objetivo “... permitir la deducción de la base imponible de los aportes que efectuaran los afiliados a los regímenes nacional, provinciales y municipales cuyo propósito fuera contribuir al otorgamiento de los beneficios de la Seguridad Social”.

A ello agrega que "... el sector público provincial se encuentra constituido no sólo por entes que pertenecen a la Administración pública provincial centralizada –Ministerios, Secretarías, etc.– y descentralizada provincial –entes públicos estatales– sino también por aquéllos que detentan la condición de entes públicos y no componen la primera –entes públicos no estatales–. Dicho en otros términos, las formas jurídicas públicas estatales como no estatales integran el cuadro del sector público provincial".

Por los motivos expuestos dicha máxima área asesora legal concluye que los aportes previsionales realizados a la Caja de Profesionales aludida en dicha oportunidad "... resultan deducibles del impuesto a las ganancias, en virtud de lo contemplado en el art. 81, inc. d) de la ley del tributo ...".

Por lo tanto, siguiendo el mismo temperamento, este servicio asesor entiende que los aportes previsionales que realiza el contribuyente a la Caja de Previsión Social para ... de la provincia de Buenos Aires se podrán deducir de igual forma con el fin de determinar la renta gravada.

Analizado el tema de la deducibilidad del tipo de aportes en trato queda por aclarar si resulta viable deducir en el período fiscal 2013 los pagos realizados en el mismo por tal concepto, cancelando la deuda que se mantenía con la aludida Caja por los años 1978, 1979 y 1980.

En tal tarea cabe remitirnos a las normas del art. 18 de la ley del tributo, el cual prescribe en el segundo párrafo de su inc. a) que las ganancias de la tercera categoría (art. 49 de la L.I.G.) "... se consideran del año fiscal en que termine el ejercicio anual en el cual se han devengado", mientras que el primer párrafo de su inc. b) determina que "Las demás ganancias se imputarán al año fiscal en que hubieran sido percibidas, excepto las correspondientes a la primera categoría que se imputarán por el método de lo devengado".

Dicho esto, observamos que las rentas derivadas del "ejercicio de profesiones liberales u otros oficios" –como las obtenidas por el desarrollo de la profesión de abogado de las que se deduciría el citado aporte– están incluidas en el inc. f) del art. 79 de la ley del gravamen como pertenecientes a la cuarta categoría y que el referido art. 18 no realiza ninguna acotación en especial sobre la forma de imputación de la mismas. En razón de ello puede decirse que están en el grupo de las demás ganancias a las que alude el inc. b) de este último dispositivo y se imputarán al año fiscal en el que hubiesen sido percibidas.

Respecto del método de lo percibido en el antepenúltimo párrafo del mismo art. 18 se consigna que las ganancias "... se considerarán percibidas y los gastos se considerarán pagados, cuando se cobren o abonen en efectivo o en especie ...".

De las disposiciones precedentes se interpreta que cuando se aplica el sistema de lo percibido las erogaciones que representan los aportes bajo análisis serán imputables al año fiscal en el cual se paguen.

– Referencias normativas:

• **[Res. SD.G.T.L.I.-A.F.I.P. - Consulta vinculante 4/06](#)**