



UNIVERSIDAD
NACIONAL
DE TUCUMÁN



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS
UNIVERSIDAD NACIONAL TUCUMAN

TRATAMIENTO IMPOSITIVO DE LA DISTRIBUCION DE HONORARIOS Y DIVIDENDOS

Autores: Madrid, María Lourdes
Chávez, Edith Soraya
Contreras, Roxana Mariel
López, Pablo Roberto

Director: Benito, Gustavo

2016

Trabajo de Seminario: Contador Público Nacional

Resumen

Finalizado un ejercicio económico, llega el momento de evaluar el destino de las utilidades. Una de las decisiones a tomar consiste en determinar cuál será la distribución de dividendos y honorarios. Es importante analizar las consecuencias fiscales sobre las decisiones que se adopten en cuanto a dicha distribución.

En este escenario, el presente trabajo expone el Tratamiento Impositivo en la Distribución de Dividendos y Honorarios, a fin de analizar el impacto tributario en la distribución tanto desde el punto de la sociedad, como pagadora, como del beneficiario.

Por ello, se comenzara a analizar el enfoque legal del ente distribuidor de dichos honorarios y dividendos contemplando las disposiciones del nuevo Código Civil y Comercial para luego entrar en el tema impositivo específico en relación a dichos honorarios.

Con el objetivo de analizar aspectos importantes vinculados con esta temática, efectuaremos un resumen acerca de la normativa impositiva vigente a nivel nacional y provincial, para luego poder centrarnos puntualmente en las limitaciones y restricciones que surgen de dichas normativas, las cuales pueden generar dudas al momento de establecer la deducibilidad de los honorarios.

Prólogo

La siguiente monografía se realizó para dar fin a la carrera de Contador Público Nacional, a través de la materia Seminario; dictada en la facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Tucumán.

El tema elegido nos resulta relevante debido a la importancia de contemplar las distintas alternativas respecto del impacto impositivo en el retorno de la inversión de un empresario o la retribución de un administrador, tanto desde el punto de vista de la sociedad como pagadora, así también del director o socio como beneficiarios.

Con este trabajo pretendemos interiorizar al lector acerca de la conveniencia entre asignar honorarios o distribuir dividendos. Contemplando tanto las ventajas de diferimiento del pago del impuesto como las referidas a la tasa y financiamiento.

CAPITULO I

Marco legal y teórico del ente distribuidor

Sumario: 1.- Evolución histórica de las sociedades. 2.- Derechos de los socios. 3.- Administración y representación.

1.- Evolución histórica de las sociedades

Sociedades: sujeto distribuidor de dividendos y asignador de dividendo

El hombre actúa desde épocas remotas en forma asociada, entendiendo que reuniendo esfuerzos podrá hacer más fácil el logro de sus objetivos sociales y económicos; esto sumado a la génesis económica que todos los recursos son escasos ante las alternativas posibles nos permite observar una creciente participación de las sociedades en la economía actual.

Observamos la adhesión de la legislación argentina a la concepción de la sociedad como una comunión de personas (salvo en el caso de la sociedad unipersonal), esfuerzos y capital hacia la obtención de beneficios para quienes la integran.

Nos enfocaremos en los aspectos referidos a la organización y participación de beneficios y pérdidas que es lo determinante para la

distribución de dividendos y honorarios (retribución recibida por los socios por su participación en las sociedad; y La retribución asignada a los administradores por su tarea de funcionario a cargo de la administración y representación de la misma, respectivamente)

La sociedad en el nuevo código civil y comercial

El Código de Comercio argentino ha sido expresamente derogado por la ley 26.994, que sanciona al nuevo Código Civil y Comercial de la Nación y reforma a la Ley de Sociedades.

Esta reforma tiene puntos esenciales en la nueva concepción societaria:

- Las sociedades ya no son más ni civiles ni sociedades comerciales, simplemente son sociedades en general, incluyendo a las sociedades unipersonales.
- En principio todas las sociedades que antes conocíamos como sociedades de hecho (no inscriptas en el registro o sin contrato) y sociedades irregulares pasan a llamarse sociedades informales.
- Se le da personalidad a la sociedad siempre y cuando tenga que ver con los fines de la ley: fin empresarial.

¿Sociedad civil o comercial?

El artículo primero de la actual Ley General de Sociedades, establece que *“Habrá sociedad si una o más personas, en forma organizada conforme a uno de los tipos previstos en esta ley, se obligan a realizar aportes para aplicarlos a la producción o intercambio de bienes o servicios, participando de los beneficios y soportando las pérdidas...”*⁽¹⁾

De la definición legal transcrita, encontramos los actuales elementos tipificantes de la sociedad en general:

- a) presencia de una o mas personas;

⁽¹⁾ Art. 1, Ley General de Sociedades, N° 19.550 (B.O. 30/03/1984).

- b) una estructura organizativa de tipo societario prevista en la propia LGS;
- c) la existencia de aportaciones por esa o esas personas;
- d) la inexcusable participación del socio en el resultado de la actividad social, beneficiándose con las ganancias y soportando las pérdidas.

Al haber desaparecido el régimen de las sociedades civiles de los arts. 1648 y siguientes del derogado código civil (ley 340), que no exigía, para que exista sociedad, “la forma organizada, ni la aplicación de los aportes a “la producción e intercambio de bienes y servicios”, resulta que en el concepto legal actual de la “sociedad” resulta imprescindible el “objeto empresario”, o sea la existencia de una organización para la producción e intercambio de bienes y servicios”.⁽²⁾ Por su parte, el art. 1442 del Código Civil y Comercial, entre las disposiciones generales para los contratos asociativos, dispone que éstas se aplican a “todo contrato de colaboración, de organización o participativo, con comunidad de fin, “que no sea sociedad”.⁽³⁾ De tal suerte, toda asociación de dos o más personas, con fines de lucro, donde haya aportes para obtener utilidades de su aplicación, pero sin explotar una empresa no es sociedad y queda subsumida en algunas de las figuras de los “contratos asociativos”, que en el código son contratos sin personalidad jurídica (arts.1442 a 1478). En definitiva, a partir de la ley 26.994, las sociedades no se denominan más “comerciales” pero deben ser todas “empresarias”.

Nueva figura societaria: sociedad anónima unipersonal

La ley 26.994, entre otras modificaciones, introduce la figura de la “sociedad anónima unipersonal”.

⁽²⁾ FAVIER DUBOIS, Eduardo M. y SPAGNOLO, Lucia, Empresa, Sociedad y Contrato Asociativo en el nuevo Derecho Privado, III Congreso Nacional sobre aspectos empresarios, (Mar del Plata, 2016), pág.3.

⁽³⁾ Art. 1442, Código Civil y Comercial de la Nación Argentina, (B.O. 19/12/2014).

Los requisitos de esta nueva categoría son relativamente simples: solo se admite que sean unipersonales las sociedades anónimas (art.1º), se trata de un acto jurídico unilateral, no puede ser único socio otra sociedad anónima unipersonal (art.1º), la denominación debe ser “sociedad anónima unipersonal, su abreviatura o la sigla “S.A.U.” (Art. 164); la integración del aporte debe ser un 100% al momento de la constitución (Art.187), están sujetas a fiscalización estatal permanente (Art. 299 inc.7º), lo que implica que deban tener sindicatura plural (Art.284, segundo párrafo) y directorio plural en forma obligatoria (Art.255, segundo párrafo).

Sociedades informales

En principio todas las sociedades que antes conocíamos como sociedades de hecho (no inscriptas en el registro o sin contrato) y sociedades irregulares pasan a llamarse sociedades informales. En las sociedades informales este socio puede irse, reclamar su parte y la sociedad puede continuar. El contrato es oponible a terceros si aquel conocía la existencia de la sociedad en ese momento.

2.- Derechos de los socios

“Los derechos de los socios pueden ser clasificados como de naturaleza política o patrimonial. Los de naturaleza política están relacionados con la actuación del socio dentro de la sociedad mientras que los de índole económica se relacionan con el propósito de lucro que ha inspirado a cada uno de los socios al momento de constituir el ente.”⁽⁴⁾

Los derechos que la ley ha otorgado a favor de los socios o accionistas tienen carácter esencial e inderogable, lo que significa que el contrato o estatuto solo pueden reglamentar su ejercicio, pero nunca derogarlos ni disminuir su eficacia.

⁽⁴⁾ NISSEN, Ricardo A., Estructura Económica Societaria, Ensayos Académicos, Universidad Nacional de La Plata, (La Plata, 2014), pág.20.

Son derechos políticos los siguientes:

❖ El derecho de información: el socio puede recurrir para conocer la marcha de la administración de la sociedad (tiene derecho que se les exhiba las actas de los órganos colegiados del ente; a examinar los libros y papeles sociales y recabar del administrador los informes que estimen pertinentes; estos últimos tienen la obligación de presentar los estados contables).

❖ El derecho de receso: es el derecho que le asiste de retirarse de la sociedad cuando por decisión del órgano de gobierno (reunión de socios o asamblea de accionistas) resuelva modificar de manera sustancial el contrato social o estatuto, encontrándose aquel, luego de ese acontecimiento, con una sociedad diferente a aquella en la cual resolvió oportunamente integrarse.

❖ El derecho de voto: mediante su ejercicio el socio participa activamente en el gobierno de la sociedad. Debe ser ejercido en forma leal, debiendo el socio priorizar los intereses sociales a los particulares, absteniéndose de votar en los casos en que tuviese precisamente intereses contrarios a los societarios

❖ El derecho de mantener intangible su participación societaria: esta subordinado a la tenencia accionaria que, de perderlos, imposibilitaría el ejercicio de ciertos derechos fundamentales (información, denuncia, convocación del órgano de gobierno). Este derecho esta garantizado de la siguiente forma: a) mediante el ejercicio del derecho de preferencia en los casos de aumento de capital con efectivos desembolsos de los socios; b) mediante el derecho de recibir el mismo porcentajes de acciones del que era titular, en caso de aumentos de capital por capitalización de cuentas del balance; y c) a través del derecho de receso cuando se resuelve por decisión asamblearia un aumento de capital con efectivo desembolso de los socios y estos no contarán con los fondos necesarios para efectuarlos o simplemente no quisieran hacerlo.

❖ El derecho de acrecer: consiste en suscribir e integrar las acciones de otro u otros socios, en caso de aumento del capital, cuando estos no hubieran suscripto tales participaciones.

❖ El derecho a la convocatoria de asambleas de accionistas o reuniones de socios: requiriendo para ello contar con el 5% del capital social. Cabe recordar que en la sociedades de capital, el socio que se encuentra alejado de la administración cuenta, una sola vez al año, con la posibilidad de conocer el estado económico y financiero de la sociedad, así como sus resultados anuales, mediante la consideración del balance del ejercicio.

En relación con los derechos económicos de los socios, son dos:

❖ El derecho de la cuota de liquidación: es el derecho de desembolso de una suma de dinero proporcional a la participación societaria, en caso de existir un remanente luego de la realización del activo y la cancelación del pasivo durante la etapa liquidadora.

❖ El derecho de dividendo: este refleja el ánimo de lucro en las sociedades que se obtiene con su percepción. La existencia de ganancia de parte de la sociedad no se deriva necesaria y automáticamente el derecho al dividendo de sus socios, pues por una política sana y prudente para sociedad, el legislador ha impuesto un serie de requisitos para la percepción del dividendo

¿Qué es ganancia en una sociedad?

A lo largo de la vida de una sociedad; esta realiza infinitos actos, objeto de su constitución, con el ánimo de obtener un lucro. Pero no sería útil para la toma de decisiones oportuna y adecuada esperar hasta el vencimiento de la misma; por esta razón es que analizamos un periodo determinado de tiempo para determinar si hay ganancia o pérdida.

Desde el punto de vista del capital a mantener financiero decimos que hay ganancias cuando se produce un aumento con respecto a la riqueza

originariamente considerada por causas no imputables a transacciones con los socios, y perdida en caso contrario.

El termino ganancias realizadas y liquidas aparece en la ley general de sociedades a la hora de hablar de aquellas factibles de distribución.

Según el artículo 68 de la LGS provienen del “*balance confeccionado de acuerdo con la ley y el estatuto y aprobado por el órgano social competente*”.⁽⁵⁾ Este concepto se repite en el artículo 224 pero con otras palabras (“*balance de ejercicio regularmente confeccionado*”).

Si bien es distinta la terminología usada en el artículo 64 de la mencionada normativa, establece que debe determinarse la “ganancia o perdida neta” no mencionando el concepto ganancias realizadas y liquidas, pero cabe entender que se esta refiriendo a la ganancia neta del ejercicio que surge de un balance regularmente confeccionado y aprobado; y una ganancia no será realizada y liquida, cuando en el estado de resultado no se resten las amortizaciones y provisiones, es decir cuando a los activos no se le han deducido las provisiones por créditos de dudoso cobro y por descuentos y desvalorizaciones, la provisión para quebrantos y desvalorizaciones y las amortizaciones acumuladas, no se sumen los pasivos devengados que correspondan calcular ni las provisiones por eventualidades que se consideren susceptibles de concretarse en obligaciones de la sociedad.

Dichas ganancias realizadas y liquidas, a las que se adicionara o deducirá las ganancias o perdidas netas derivadas de ejercicios anteriores, pueden ser distribuidas como dividendos, sirven de base para el calculo de la reserva legal, excepcionalmente pueden utilizarse para adquirir acciones propias, y si el estatuto lo autoriza, para amortizarlas total o parcialmente.

En síntesis los requisitos para la percepción del dividendo son los siguientes;

⁽⁵⁾ Art. 68, Ley General de Sociedades, N° 19.550 (B.O. 30/03/1984).

- ❖ Que las ganancias surjan de un balance confeccionado de acuerdo con la ley y el estatuto y aprobados por el órgano de gobierno
- ❖ Que dichas ganancias sean realizadas y liquidadas
- ❖ Que el órgano de gobierno de la sociedad resuelva distribuirlas entre los socios o accionistas

Estas normas protectoras tienden a resguardar a los socios o accionistas que no integran el órgano de control que muchas veces sus dividendos son retaceados para forzar su alejamiento de la sociedad mediante enajenaciones poco convenientes para estos. Para ello también se ha impuesto una serie de otros requisitos para la constitución de reservas libres o facultativas (artículos 66 y 70 LGS) y ha limitado las remuneraciones a los administradores, para evitar que ellos se queden con todas las ganancias de la sociedad.

3.- Administración y representación de las sociedades

En principio, debe distinguirse:

- ❖ Administración: consiste en la gestión interna de los negocios sociales (por ejemplo confección de balances e inventarios, planificación operativa de la empresa para obtener mayores beneficios, etc.).
- ❖ Representación: se refiere a la esfera externa, es decir a la vinculación de la sociedad con lo terceros, pues quien tiene a su cargo la representación o el uso de la firma social, obliga a la sociedad por todos los hechos que no son notoriamente extraños al objeto social.

Puede afirmarse que la representación es el medio en cuya virtud la sociedad se manifiesta frente a terceros, mientras que la administración es un concepto que abarca las relaciones internas de organización societaria.

Organización de la administración y representación de las sociedades

Antes de entrar en la organización, debemos hablar de la naturaleza jurídica de la administración y representación de las sociedades. La LSG adopta la teoría del órgano en contraposición de la teoría del mandato ya que la mencionada normativa sostiene que son órganos de la sociedad y que los administradores y representantes no son mandatarios societarios, sino sus funcionarios, por lo que es la sociedad misma la que actúa frente a terceros, mediante la actuación de una persona física.

Aclarado que son órganos de la sociedad ahora veremos su organización, la cual es diferente según el tipo societario que se trate:

En las sociedades por parte de interés y en las sociedades en comandita por acciones, la administración esta funcionalmente ligada con la representación y a falta de regulación en el contrato constitutivo, cualquier socio (solo los comanditados en las sociedades en comandita) se encuentra facultado para administrar y representar a la sociedad en forma indistinta. Si se encarga la administración a varios socios sin determinar sus funciones ni expresar que el uno no podrá obrar sin el otro, se entiende que pueden realizar indistintamente cualquier acto de la administración. En caso contrario, ningún administrador puede obrar individualmente, aun en el caso de que el coadministrador se hallare en la imposibilidad de actuar.

En las sociedades de responsabilidad limitada, la administración y representación está a cargo de uno o mas gerentes, socios o no, designado por tiempo determinado o indeterminado en el contrato constitutivo o posteriormente. Los socios pueden organizar una gerencia plural, que podrá funcionar en forma indistinta o conjunta o también colegiada, esto es mediante la toma de decisiones por mayoría y ejercicio de la representación por parte del presidente de ese órgano.

En las sociedades anónimas, la administración está a cargo del directorio, órgano de carácter necesariamente colegiado cuando es plural, cuyos integrantes deben adoptar por mayoría las decisiones correspondientes a la dirección de la sociedad, pro que carecen de

facultades de representación, que pertenece solo al presidente del directorio, salvo autorización expresa del estatuto a uno o más directores para desempeñar tal función, aunque la actuación de estos jama desplaza al presidente, que por propia definición tiene el uso de la firma social. En las SAU deberá obligatoriamente tener un directorio plural.

Remuneración de los administradores

La función de los administradores de las sociedades es remunerada por la naturaleza mercantil de sus funciones y por así disponerlo el artículo 261 de la LSG que, sin bien se refiere al directorio, nada autoriza a establecer diferencias con respecto a los demás tipos sociales, pues las funciones de administración de un patrimonio ajeno, independientemente de la complejidad que supone el funcionamiento de una sociedad anónima, son exactamente las mismas.

La cuestión puede suscitarse con respecto a los límites y porcentajes establecidos por aquella norma, pero entendemos que en tanto la filosofía del legislador ha sido la de vincular las ganancias del ejercicio con la remuneración de los administradores, así como incentivar la distribución de utilidades y evitar la existencia de directores ricos y accionistas pobres, no hay obstáculo para extender la ética solución del artículo 261 de la LSG a los administradores de todas las sociedades.

Es por ello que la norma establece un tope a las retribuciones al disponer que: “El monto máximo de las retribuciones que por todo concepto puedan percibir los miembros del directorio y del consejo de vigilancia en su caso, incluidos sueldos y otras remuneraciones por el desempeño de funciones técnico-administrativas de carácter permanente, no podrán exceder del veinticinco por ciento (25%) de las ganancias.”⁽⁶⁾

Debemos destacar que la asignación de honorarios a directores, desde el punto de vista del Impuesto a las Ganancias, podrán deducirse

⁽⁶⁾ Art. 261, Ley General de Sociedades, N° 19.550 (B.O. 30/03/1984).

hasta un monto máximo del 25% de las utilidades del ejercicio o las que resulten de computar \$12500 por cada uno de los perceptores, el que fuere mayor, siempre que se asignen individualmente hasta el vencimiento de la presentación de la declaración jurada de la sociedad.

CAPITULO II

Tratamiento tributario

Sumario: 1.- Introducción. 2.- Tratamiento en los impuestos al consumo. 3.- Tratamiento en el impuesto a las ganancias. 4. Honorarios pagados a directores que actúan en el exterior.-

1.- Introducción

Podemos definir a **los tributos** como “los ingresos de carácter público del derecho público, los mismos consisten en prestaciones pecuniarias de carácter obligatorio.”⁽⁷⁾ Son impuestos de manera unilateral por el Estado y exigidos por la administración pública como consecuencia del perfeccionamiento del hecho imponible previsto en la legislación. El fin principal es el de obtener los fondos necesarios para afrontar el gasto público, sin perjuicio de su posibilidad de vinculación a otros fines.

El tributo significa para el Estado un ingreso de carácter contributivo, lo que quiere decir que debe destinarse a la financiación del gasto público y por ende a cubrir las necesidades sociales. Por medio de la figura del tributo se materializa el deber de los ciudadanos de contribuir a las

⁽⁷⁾ Tributo, en Internet: <https://es.wikipedia.org/wiki/Tributo>, (15/09/2016).

cargas del Estado, ya que éste para poder lograr la realización de sus fines necesita recursos financieros.

El impuesto es una clase tributo regida por el derecho público. Su característica distintiva es que no quiere una contraprestación directa o determinada por parte de la administración pública.

Se basa en el principio de “Capacidad Contributiva”, el que establece que quienes más tienen deben aportar en mayor medida al financiamiento del Estado. Tiene por finalidad cumplir el principio constitucional de equidad y el principio social de la libertad.

Los impuestos son cargas obligatorias que las personas de carácter físico y jurídico deben afrontar en favor del financiamiento estatal. En otras palabras podemos decir que sin los impuestos el Estado no podría funcionar, ya que no tendría los fondos necesarios para afrontar la realización de obras públicas, prestar los servicios de educación en sus distintos niveles, ni los servicios de salud pública, ni la defensa nacional, ni llevar a cabo las acciones de protección social, etc.

En casos particulares, el motivo que lleva al legislador a la creación de ciertos impuestos se encuentra en otras causas distintas a las nombradas anteriormente, como disuadir la compra de algún producto (por ejemplo cigarrillos), fomentar ciertas actividades o desalentar otras.

Los impuestos directos son un gravamen que una administración nacional, provincial o local establece sobre la renta, la propiedad o la riqueza de las personas o empresas. Este tipo de impuesto es soportado totalmente por quien lo paga, no puede transferirse.

Los impuestos indirectos también pueden ser de carácter nacional, provincial o local, gravan el consumo, el gasto o un derecho, pero no sobre los ingresos o la propiedad, a diferencia de los directos. No están vinculados directamente a la renta del consumidor o adquirente.

“Los impuestos **directos** se refieren a aquellos impuestos que se recaudan de las personas u organizaciones en las que se imponen

ostensiblemente. Por ejemplo, impuestos sobre la renta se recogen de la persona que gana la renta. Por el contrario, los impuestos **indirectos** se recogen de alguien que no sea la persona supuestamente responsable del pago de los impuestos.”⁽⁸⁾

2.- Tratamiento en los impuestos al consumo

2.1.- Exención en el Impuesto al Valor Agregado

En cuanto a lo relacionado a la ley del IVA, es importante destacar que a partir de la sanción de la Ley 23.871 a finales del año 1990, se produjo una reforma en la legislación que incorporó al artículo 3 el apartado 21 inciso “e”, ampliando así el aspecto subjetivo del hecho imponible legislado hasta ese momento. Antes de dicha reforma los servicios alcanzados por este impuesto eran enumerados taxativamente.

En dicho apartado la ley establece que: “Se encuentran alcanzadas por el impuesto de esta ley las obras, las locaciones y las prestaciones de servicios que se indican a continuación:... e) las locaciones y prestaciones de servicios que se indican a continuación, en cuanto no estuvieran incluidas en los incisos precedentes... 21. Las restantes locaciones y prestaciones, siempre que se realicen sin relación de dependencia y a título oneroso, con prescindencia del encuadre jurídico que les resulte aplicable o que corresponda al contrato que las origina. Se encuentran incluidas en el presente apartado entre otras:... f) Los servicios técnicos y profesionales (de profesiones universitarias o no), artes, oficios y cualquier tipo de trabajo...”⁽⁹⁾

En conclusión de lo expuesto anteriormente, las retribuciones de los directores, como servicios incluidos en dicho artículo, están bajo el alcance del impuesto.

⁽⁸⁾ Impuesto, en Internet: http://rachel.golearn.us/modules/es-wikipedia_for_schools/wp/t/Tax.htm (05/09/2016).

⁽⁹⁾ Artículo 3, Ley Impuesto al Valor Agregado, Ley N° 23.349 (B.O. 26/03/1997).

Sin embargo el legislador les otorgó un tratamiento que se encuentra en el artículo 7 de dicha ley, apartado 18, inciso “h”, en donde establece que se encuentran exentas del pago del tributo “las prestaciones inherentes a los cargos de director, síndico y miembros de consejos de vigilancia de sociedades anónimas y cargos equivalentes de administradores y miembros de consejos de administración de otras sociedades...”⁽¹⁰⁾ La exención dispuesta en el párrafo anterior será procedente siempre que se acredite la efectiva prestación de servicios y exista una razonable relación entre el honorario y la tarea desempeñada, en la medida que la misma responda a los objetivos de la entidad y sean compatibles con las prácticas y usos del mercado.

Entre los requisitos que se debe cumplir para que opere la exención podemos destacar los siguientes:

- Que se acredite la efectiva prestación de servicios, es decir que es necesario un desempeño real por parte del director, siendo de vital importancia las constancias en actas de las asambleas o reuniones de la presencia y actuación del mismo.
- Que exista una relación razonable entre el honorario y la tarea realizada, que dicha tarea sea compatible con las prácticas y usos del mercado. En los hechos esta condición no resulta clara ni objetiva, en general la doctrina considera un tope hasta el cual se limita la exención. Algunos autores comentan que esto lleva a una situación de arbitrariedad y genera litigios, proponen como solución establecer montos o elementos concretos para determinar dicho tope.
- Que responda a los objetivos de la entidad. Si por realizar tareas contrarias al interés societario o incumplir sus deberes el director fuera separado de sus funciones se entiende que ello causaría la gravabilidad de sus honorarios en los períodos correspondientes a esa conducta.

⁽¹⁰⁾ Artículo 7, Ley Impuesto al Valor Agregado, Ley N° 23.349 (B.O. 26/03/1997).

2.2.- Impuesto sobre los Ingresos Brutos de la Provincia de Tucumán.

El Código Tributario de la provincia de Tucumán establece en su Art 214 “el ejercicio habitual y a título oneroso, en jurisdicción de la Provincia de Tucumán, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso - lucrativa o no-, cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las sociedades cooperativas no exentas expresamente por esta Ley, y el lugar donde se realice”⁽¹¹⁾, ..., estará alcanzado con un impuesto sobre los Ingresos Brutos en las condiciones que se determinan en los artículos siguientes:

De acuerdo a lo citado en el párrafo anterior, la remuneración de los directores de Sociedades encuadra en el hecho imponible previsto por el legislador para la perfección del impuesto sobre los ingresos brutos en la provincia. Sin embargo, en el punto 5 del artículo 217 del mismo Código Tributario de la provincia nos dice: “*No constituyen actividad gravada con este impuesto: Los honorarios de Directorios y Consejos de Vigilancia ni otros de similar naturaleza.*”⁽¹²⁾ Queda así manifestada la intención del legislador de no gravar expresamente los honorarios a directores y Consejos de Vigilancia ni otros de similar naturaleza, por lo que concluimos que los mismos no se verán afectados por el impuesto a los Ingresos Brutos de la provincia de Tucumán.

3.- Tratamiento en el Impuesto a las Ganancias

Previo a comenzar con el análisis de este impuesto consideramos de gran importancia aclarar que con la declaración de la emergencia económica en el país a finales del año 2001 y el dictado de la Ley 24.073 se

⁽¹¹⁾ Artículo 214, Código Tributario de la Provincia de Tucumán, Ley N° 5121 (B.O. 09/02/2010).

⁽¹²⁾ Artículo 217, Código Tributario de la Provincia de Tucumán, Ley N° 5121 (B.O. 09/02/2010).

suspende el uso del ajuste por inflación impositivo. Muchos autores consideran que entre las consecuencias más graves es la de distorsionar la información de los estados contables, lo que causa que la utilidad de los mismos sea vea reducido en gran medida. Desde que se dictó la Ley que suspende el uso hasta la actualidad hubo fallos de la justicia en los que autorizo el uso del ajuste por inflación, entre los más destacados podemos nombrar “Candy c/AFIP” del año 2009 y "Bodegas Esmeralda S.A. c/ Estado Nacional- AFIP-DGI s/Acción meramente declarativa de Inconstitucionalidad” (**Ver Anexo**) del año 2015.

Para una comprensión completa del tratamiento del Impuesto a las Ganancias abordaremos el análisis del mismo desde dos puntos de vista: el primer punto de vista sería en cuanto a su deducibilidad para la sociedad pagadora, y en segundo lugar, del perceptor, es decir como renta en cabeza del director.

Consideramos necesario aclarar que si bien en la mayor parte del desarrollo de la monografía se hará referencia a “honorarios al director de S.A.” debe entenderse aplicable al resto de los sujetos que contempla la ley de Impuesto a las Ganancias en el inciso “j” de su artículo 87 “síndicos, miembros de consejo de vigilancia, socios administradores”. Se opta por esta forma de análisis con el fin de simplificar la lectura, esto no impide que en algunos casos se destaquen ciertas particularidades o tratamientos diferente en relación a los sujetos antes mencionados.

1. Deducción por la sociedad

La ley de Impuestos a las Ganancias en su artículo 87 enumera las llamadas “deducciones especiales de la Tercera Categoría, en el inciso “j” de dicho artículo podemos leer “la correspondiente a las sumas destinadas al pago de honorarios a directores, síndicos o miembros del consejo de

vigilancia y las acordadas a socios administradores, por parte de los sujetos comprendidos en el inciso a) del artículo 69.”⁽¹³⁾

Conforme lo expuesto hasta aquí, la deducción a la que hacemos referencia es solo aplicable a sociedades anónimas, sociedades de responsabilidad limitada, sociedades en comandita simple y por acciones. Lo que implicaría que no es aplicable, por ejemplo, en el caso de las Uniones Transitorias de Empresas. Existe un dictamen del año 2002 en el que AFIP se pronuncia sobre esta situación, lo hace a través del dictamen DIATEC 81/2002 (**Ver Anexo**).

Existen 2 límites impuestos por la ley del Impuesto a las Ganancias a la deducción a la que venimos haciendo referencia:

a) Límite cuantitativo

Se refiere al monto de la deducción que podrá realizarse válidamente. Según lo establece la norma este monto no puede exceder el 25% de las utilidades contables del ejercicio o una suma fija de \$ 12.500 por cada perceptor de honorarios, el que resultare mayor.

Párrafo aparte, merece la aclaración de que éste límite cuantitativo no es de aplicación en la distribución de los honorarios correspondiente a los síndicos, ya que la ley no hace referencia a ellos en el inciso j del 2do párrafo del artículo 142.

La reglamentaciones establece para el cálculo del 25% debemos utilizar la utilidad contable después de detraer el impuesto a las ganancias del ejercicio que se liquida. Sobre el tope de los \$ 12.500 aclara que es necesario considerar ese importe por cada uno de los directores, salvo el caso de que las sumas asignadas a cada uno sean inferiores a dicho monto, en esta situación el tope sería el monto inferior. Debido a la constante inflación que afecta al país durante sus últimos años el tope al que venimos

⁽¹³⁾ Artículo 87, Ley Impuesto a las Ganancias, Ley N° 20.628 (B.O. 06/08/1997).

haciendo referencia ha quedado desactualizado, ya que se trata de un monto fijo, por lo cual en la actualidad no es de aplicación en la práctica.

El problema que se presenta al momento del cálculo del 25% de la utilidad es principalmente la existencia de dos incógnitas, ya que la utilidad que se debe utilizar es la que se obtiene luego de deducir el impuesto a las ganancias, lo que requiere a su vez, la deducción de honorarios, según se detalla:

$$H=0.25 \times (UC- IG)$$

$$IG= 35\% (UI- H)$$

De este planteo llegamos a la fórmula establecida en la práctica para calcular el valor de los honorarios:

$$H = \frac{0,25 UC - 0,0875 UI}{0,9125}$$

Dónde: **H**: es el importe máximo a deducir en concepto de honorarios al directorio

UC: Es la utilidad contable antes de la deducción del Impuesto a las Ganancias y de los honorarios al Directorio.

UI: Es la utilidad impositiva antes de la Deducción de los Honorarios de Directores.

IG: impuesto a las ganancias determinado.

b) Límite temporal

Los honorarios se deben deducir en la declaración jurada correspondiente al ejercicio por el cual se pagan, siempre y cuando estos se hayan asignado individualmente por la asamblea o reunión de socios, según corresponda, dentro del plazo previsto para la presentación de dicha declaración jurada, según lo establece la ley de impuesto a las ganancias.

Cuando se presenta el caso de que la asignación individualmente se realiza con posterioridad al plazo de presentación de la declaración

jurada, ese importe será deducible en el ejercicio en que se produzca tal asignación.

El decreto reglamentario del impuesto a las ganancias en su artículo 142 hace hincapié como requisito especial para la imputación de honorarios en la asignación individual de los mismos. Ya sea por parte de la asamblea de accionistas o reunión de socios, en caso de que estos hayan realizado una asignación global en la que no está correctamente individualizado el honorario de cada director se encargará de realizar la misma el directorio u órgano ejecutivo.

Cuando el Directorio de la empresa realice una asignación de honorarios global, entonces se deberá recurrir al Estatuto para revisar en el mismo la existencia o no de disposiciones que prevean una forma de efectuar la asignación individual de los mismos. En el caso de que el estatuto no prevea nada sobre dicha situación, la doctrina generalmente se ha pronunciado por la distribución igualitaria entre los miembros ya que considera que todos los directores tienen el mismo rango y los cargos de presidente, vice o secretario, no generan a sus titulares derecho adicional alguno cuando se trata de tomar decisiones como cuerpo. Todos tienen votos de igual valor en las reuniones del cuerpo.

De lo dicho hasta acá podemos inferir que puede existir la situación de que en un mismo ejercicio se efectúe la asignación individual de dos periodos diferentes: la primera de una asignación global ocurrida con anterioridad y la segunda correspondiente al ejercicio en curso. En casos como estos, de acuerdo a la legislación, si es posible deducir ambas asignaciones en una misma declaración jurada.

Fallos referidos al tema

Honorarios del síndico: La limitación de la deducibilidad en el impuesto a las ganancias establecidas en el artículo 87 inc. j) de la Ley 20.628 no es aplicable a los honorarios de los síndicos societarios a partir de

la reforma introducida por la ley 23.760, motivo por el cual el artículo 142 del decreto reglamentario del gravamen, en cuanto no se adecuó a dicha reforma, incurre en un exceso al reglamentar circunstancias que dejaron de estar previstas en la ley que rige la materia (Héctor Costeggeroni., Sala B, 20/11/2002, Tribunal Fiscal de la Nación).

Socios administradores: Debe confirmarse la determinación del impuesto a las ganancias practicada por el fisco a la sociedad que se le impugnaron las deducciones que efectuó en concepto de honorarios de los socios administradores, por omitir asignarlos previamente en forma individual, pues, el hecho de que la suma distribuida a los socios coincida con lo que ellos declararon como ingresos no alcanza para corroborar que estos reflejan honorarios percibidos como socios de la recurrente. (Instituto de Radiología SRL., Sala C, 12/02/2007, Tribunal Fiscal de la Nación.)

Directores suplentes: En principio, y de la interpretación que se efectúa de la normativa vigente, puede establecerse que para los directores suplentes no son aplicables las disposiciones del inciso j) del artículo 87 (DEDUCCIONES ESPECIALES DE LA TERCERA CATEGORIA) ya que no se aplica el requisito de —efectiva prestación de servicios—.

Retención del impuesto a las ganancias (RG AFIP 830)

Cuando la sociedad paga al director, beneficiario del país, importes en concepto de honorarios, entendiéndose pago con el sentido amplio dado por el art 18 de la ley del impuesto a las ganancias debe practicar la retención del tributo conforme a la RG AFIP 830 y modificatorias.

Al respecto, es importante recordar que el artículo 40 de la ley del tributo prevé la posibilidad por el Fisco de impugnar la deducción del gasto cuando no se ha cumplido con el deber de retener el impuesto, más allá de fallos que han morigerado la aplicabilidad de esta norma, que exceden el alcance de este desarrollo.

La RG AFIP 830 se refiere a la retención del impuesto a las ganancias para los pagos que se efectúen a beneficiarios del país. El sujeto pagador, en este caso la empresa, deberá actuar como agente de retención del impuesto en base al inciso k) del Anexo II de la citada resolución.

A los beneficiarios inscriptos en el impuesto la retención se practicará, previo cómputo de un único mínimo no sujeto a retención de \$5.000 (pesos cinco mil), según lo prevé el último párrafo del artículo 12 de la RG AFIP 830, de conformidad de la escala publicada al final del Anexo VIII de la mencionada Resolución General. La escala del impuesto es creciente: comienza con el 10% y culmina con el 30%. El código del régimen para ingresar la retención mediante la utilización del programa aplicativo denominado SICORE es el 116.

De tratarse de beneficiarios no inscriptos, corresponderá retener el 28% sobre el importe pagado, sin computar importes no sujetos a retención.

En caso que se pagaran adelantos a cuenta de honorarios, antes de que sean votados o asignados individualmente, no hay renta susceptible de ser retenida en ese momento, sino que se trata de un crédito para la Sociedad y una deuda para los Directores.

Por su parte, el Anexo III de dicha resolución enumera, entre los conceptos no sujetos a retención, en el inciso f) a: “Las sumas que se paguen en concepto de honorarios a directores, síndicos, miembros de consejos de vigilancia y a socios administradores, siempre que excedan el límite y se cumplan las condiciones indicados en el inciso j) del artículo 87 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones.”⁽¹⁴⁾ Es decir, están sujetos a retención los honorarios que se paguen por este concepto, hasta el límite previsto en el inciso j) del artículo 87 de la ley. Por el excedente, no corresponde retener.

Tratamiento de la renta para el perceptor

⁽¹⁴⁾ Anexo III inc.f), Resolución General AFIP N°830/2000, (B.O. 28/04/2000)

Desde el punto de vista del director – reiterando que los conceptos vertidos son aplicables al resto de los sujetos del artículo 87 inc. j) de la ley del tributo, salvo disposición expresa en contrario – los honorarios son rentas que encuadran en el artículo 79 inciso f) de la ley del impuesto a las ganancias. También existen limitaciones:

a) Límite temporal: el criterio de imputación para el perceptor es el año de asignación individual de los honorarios. Sin invalidar la posibilidad de dar lugar a la inclusión de honorarios asignados individualmente por dos periodos o más, en el caso de que estos sean asignados individualmente en el mismo año.

b) Límite cuantitativo: En cuanto a su gravabilidad, el último párrafo del inciso j) del artículo 87 mencionado anteriormente establece que las sumas en concepto de honorarios a directores que superen los topes legales tendrán para el beneficiario el tratamiento de no computables para la determinación del gravamen, siempre que el balance impositivo de la sociedad arroje impuesto determinado en el ejercicio por el cual se pagan las retribuciones. Sobre el particular, el Decreto Reglamentario, en un claro exceso reglamentario, estableció que el excedente de honorarios (honorarios en la proporción no deducida por la sociedad) no estará gravado para el director cuando el impuesto determinado en el ejercicio por el cual se pagan los honorarios sea igual o superior al monto que surja de aplicar el 35% a dicho excedente.

Cuando no se configure esa situación, la renta – excedente - obtenida por el beneficiario tendrá el tratamiento de no computable sólo hasta el límite de la ganancia neta sujeta a impuesto de la sociedad. Es decir, del total del honorario asignado al director:

-La parte deducida por la sociedad: está gravada en cabeza del director (obviamente, al ser renta que no tributó en la empresa)

- El excedente no deducido por la sociedad (honorario asignado – honorario deducido por la SA):

- Es no computable para el director: si impuesto determinado por la SA es mayor o igual al 35% del excedente.
- El excedente por sobre la utilidad impositiva es computable para el perceptor si el impuesto determinado por la SA es menor al 35% del excedente.

4.- Honorarios pagados a directores que actúan en el exterior

Las remuneraciones a miembros de directorios de empresas constituidas o domiciliadas en el país que actúen en el extranjero, son consideradas ganancias de fuente argentina conforme al artículo 12 de la ley del impuesto a las ganancias.

Si el director percibe los honorarios en el extranjero, en forma directa o no, o bien si los percibe en Argentina pero sin acreditar residencia estable en este país, debe ser tratado como beneficiario del exterior. En ese caso, cuando la sociedad pague los honorarios, debe practicarle la retención del impuesto, en carácter de pago único y definitivo, conforme al artículo 91 de la norma del tributo.

El cálculo de la retención se practica sobre el 70% de las sumas pagadas al director, con una alícuota del Impuesto a las Ganancias del 35% - art 93 inc.d).

Por otra parte, y considerando la deducibilidad de dichos honorarios por la sociedad pagadora, el artículo 88 inc.e) de la ley establece que no serán deducibles los excedentes de los límites que fije la reglamentación, de... “las remuneraciones o sueldos que se abonen a miembros de directorios, consejos u otros organismos que actúen en el extranjero”⁽¹⁵⁾

Al respecto, el Decreto Reglamentario, en el artículo 146, establece que la remuneración o sueldo a miembros del directorio de empresas constituidas en el país que actúen en el extranjero, no podrá superar en ningún caso:

⁽¹⁵⁾ Artículo 88, inc.e), Ley Impuesto a las Ganancias, Ley N° 20.628 (B.O. 06/08/1997).

1) Doce con cincuenta centésimos por ciento (12,50%) de la utilidad comercial de la entidad, en tanto la misma haya sido totalmente distribuida como dividendos;

2) Dos con cincuenta centésimos por ciento (2,50%) de la utilidad comercial de la entidad, cuando no se distribuyan dividendos. Este porcentaje se incrementará proporcionalmente a la distribución hasta alcanzar el límite del inciso anterior.

En ambos supuestos, la utilidad comercial a considerar es la correspondiente al ejercicio por el cual se pagan las remuneraciones.

CAPITULO III

Impuestos de igualación

Sumario: 1.- Introducción. 2.- Intención de la norma. 3.- Determinación de la retención. 4. Aclaraciones importantes.

1.- Introducción

Cuando los sujetos de tercera categoría distribuyan dividendos o utilidades en dinero o en especie que superen las ganancias determinadas en base a la aplicación de las normas generales de la ley de impuesto a las ganancias, acumuladas al cierre del ejercicio inmediato anterior a la fecha de dicho pago o distribución, deberán retener con carácter de pago único y definitivo el 35% sobre el referido excedente. Así lo establece la Ley N° 25063 (B.O. 30.12.98), con vigencia para los ejercicios cerrados a partir del 31/12/98.

Los sujetos alcanzados son:

a) Las sociedades anónimas y las sociedades en comandita por acciones, en la parte que corresponda a los socios comanditarios

b) Las sociedades de responsabilidad limitada, las sociedades en comandita simple y la parte correspondiente a los socios comanditados de las sociedades en comandita por acciones.

c) Las asociaciones civiles y fundaciones en cuanto no corresponda por esta ley otro tratamiento impositivo.

d) Los fideicomisos constituidos en el país conforme a las disposiciones de la Ley 24.441, excepto aquellos en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario. La excepción dispuesta en el presente párrafo no será de aplicación en los casos de fideicomisos financieros o cuando el fiduciante beneficiario sea un sujeto residente en el exterior.

e) Los fondos comunes de inversión constituidos en el país, no comprendidos en el primer párrafo del artículo 1º de la Ley 24.083 y sus modificaciones.

f) Los establecimientos comerciales, industriales, agropecuarios, mineros o de cualquier otro tipo, pertenecientes a asociaciones, sociedades o empresas, cualquiera sea su naturaleza, constituidas en el extranjero o a personas físicas residentes en el exterior

Se ha creado de este modo lo que la doctrina ha dado en llamar el “impuesto de igualación”, una retención con carácter de pago único y definitivo, que integra la renta empresaria al impuesto personal.

2.- Intención de la norma

La implementación del régimen como ya se anunciaba en el debate previo a la aprobación del mismo, apunta a “evitar que los beneficios impositivos derivados de exenciones o tratamientos preferenciales para las empresas se trasladen a los accionistas o participantes en el capital de las mismas en el momento de distribuirse las utilidades que están exentas en cabeza de tales sujetos. Con ello se intenta eliminar una fuente de elusión,

además de que se considera que tales franquicias alteran la equidad horizontal y vertical desde el punto de vista económico.”⁽¹⁶⁾

Claro que si bien la idea original apuntaba a gravar, en caso de distribución, todas las utilidades que estaban exentas en cabeza de la sociedad, advertidos los legisladores de los problemas jurídicos que podrían presentarse por la violación de derechos adquiridos concedidos por leyes especiales de promoción, la Comisión de Presupuesto y Hacienda de la Cámara de Diputados modificó el proyecto y limitó la medida a las utilidades que se distribuyan en exceso a las determinadas en función de las normas generales de la ley del impuesto.

En un análisis simplista, entonces, puede decirse que la norma vigente grava las utilidades exentas por la Ley del Impuesto a las Ganancias, cuando son distribuidas a los socios o accionistas creándose lo que la doctrina ha dado en llamar el impuesto de igualación.

3.- Determinación de la retención

La ganancia a considerar en cada ejercicio será la que resulte de detracer a la ganancia determinada en base a la aplicación de las normas generales de la ley (o sea aplicando criterios especiales de imputación, exenciones, deducciones especiales, opciones-venta y reemplazo, desuso, etc. y sin considerar exenciones establecidas por leyes especiales) el impuesto pagado por el o los períodos fiscales de origen de la ganancia que se distribuye o la parte proporcional correspondiente y sumarle los dividendos o utilidades provenientes de otras sociedades de capital no computados en la determinación de dicha ganancia en el o los mismos períodos fiscales.

Recalculo de la utilidad impositiva:

⁽¹⁶⁾ Antecedentes parlamentarios N° 2, Editorial La Ley, (Buenos Aires, 1999), pág. 1060.

(+) Utilidad impositiva

(-) Impuesto determinado por los períodos por los que se distribuyen la utilidad.

(+) Utilidades provenientes de otras sociedades de capital.

(+) Exenciones originadas en leyes especiales.

(=) Utilidad impositiva comparable

Luego:

Retención = (Utilidad Contable – Utilidad Impositiva) X 35%

4.- Aclaraciones importantes

Dadas las desprolijidades incurridas en la redacción de la Ley 25063 y las dudas desde el momento de su entrada en vigencia es necesario aclarar esas inquietudes que generó.

a) Pago de Dividendos: La norma utiliza la expresión dividendos pagados. La Asamblea General Ordinaria aprueba la distribución de dividendos, posponiendo generalmente la puesta a disposición.

¿La puesta a disposición de los dividendos implica pago en los términos de la aprobación por la asamblea, o bien resulta necesario que haya una incorporación patrimonial en cabeza del accionista para practicar la retención?

Corresponde efectuarla al momento de realizarse el pago de las utilidades según los términos del artículo 18 de la ley de impuesto a las ganancias: *“...se considerarán percibidas y los gastos se considerarán pagados, cuando se cobren o abonen en efectivo o en especie y, además, en los casos en que, estando disponibles, se han acreditado en la cuenta del titular o, con la autorización o conformidad expresa o tácita del mismo, se han reinvertido, acumulado, capitalizado, puesto en reserva o en un fondo de*

amortización o de seguro, cualquiera sea su denominación, o dispuesto de ellos en otra forma...⁽¹⁷⁾

b) Distribuciones comprendidas: entre ellas comprende los dividendos en efectivo y en especie. Es el Decreto N° 254/99 que incorporó tres artículos a continuación del artículo 102 del Decreto N° 1344/98, reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias, el que nos termina de decir que distribuciones comprende. Así vía reglamentaria, se establece que:

- Se limita la aplicación del “impuesto de igualación” a toda utilidad que se abone en efectivo o en especie, excepto en acciones liberadas.

- Se interpreta que el instituto alcanza toda distribución cualesquiera sean los fondos con que se efectúe el pago, y menciona: Reservas anteriores, cualquiera sea la fecha de constitución y en la proporción que no hayan abonado impuesto, Ganancias exentas, Primas de emisión, u otras.

- Se ratifica que resultan de aplicación las disposiciones del artículo 118 bis, por lo que quedan al margen de la comparación las utilidades generadas en períodos anteriores al 31/12/1998

- Se dispone que el instituto alcanza a las situaciones de liquidación social, rescate de acciones o de cuotas de participación, siempre con relación al excedente de las utilidades contables acumuladas sobre las impositivas.

c) Quebrantos La norma habla de utilidades contables superiores a las ganancias impositivas acumuladas al cierre del ejercicio inmediato anterior.

⁽¹⁷⁾ Artículo 18, Ley Impuesto a las Ganancias, Ley N° 20.628 (B.O. 06/08/1997).

Al referir la norma a una comparación entre la utilidad contable y ganancias impositivas, surge el interrogante sobre cuál es el tratamiento que corresponde otorgarle a los quebrantos impositivos.

Así se plantean dos situaciones diferentes en relación al tratamiento de los quebrantos impositivos, según se trate de:

1. los quebrantos acumulados al inicio del primer ejercicio de aplicación;
2. los quebrantos que se generen durante la vigencia del régimen del impuesto de igualación.

Con respecto a los quebrantos existentes al inicio de la entrada en vigencia de la norma, el artículo incorporado a continuación del 118, establece que “A efectos de lo dispuesto en el artículo incorporado a continuación del artículo 69, las ganancias gravadas a considerar serán las determinadas a partir del primer ejercicio fiscal finalizado con posterioridad a la entrada en vigencia de dicha norma y los dividendos o utilidades que se imputarán contra la misma, serán los pagados o distribuidos con posterioridad al agotamiento de las ganancias contables acumuladas al cierre del ejercicio inmediato anterior a la referida vigencia.”⁽¹⁸⁾

Resulta claro el artículo en cuanto a que las ganancias acumuladas al 31-12-1998, son distribuibles libremente hasta su agotamiento, sin estar sujetas al impuesto de igualación.

Esta fue la posición inicial del Fisco, sin embargo, cambia de opinión al dictar el dictamen (DAT) 40/2003, del 30-06-2003, entendiendo que para el cálculo del impuesto de igualación “...los quebrantos impositivos acumulados de los períodos fiscales terminados antes de la entrada en vigencia de dicha norma, se computarán deduciéndose de las ganancias gravadas de los períodos para los cuales la mentada normativa se encuentre vigente” ⁽¹⁹⁾

⁽¹⁸⁾ Artículo 118, Ley Impuesto a las Ganancias, Ley N° 20.628 (B.O. 06/08/1997).

⁽¹⁹⁾ Dictámen N° 40/2003, Dirección de Asesoría Técnica A.F.I.P. (30/06/2003).

Llegan a esta conclusión luego de referir que en materia contable, las ganancias y quebrantos de cada ejercicio se compensan y acumulan bajo el rubro Resultados no

Asignados en los períodos siguientes, cronológicamente, sin distinguir entre ejercicios generadores de renta o pérdida; mientras que en materia impositiva, a diferencia de ello, en virtud del artículo 19 de la LIG, los quebrantos sólo podrán deducirse de las ganancias gravadas obtenidas en los cinco años inmediatos siguientes al que se produjo dicha pérdida. Por lo tanto, considera que para determinar el exceso de las utilidades contables sobre las impositivas, uno de los motivos de diferencia es el proceso de compensación y acumulación de resultados contables e impositivos.

Esta interpretación, se aleja de la letra de la norma suficientemente clara y de su objetivo, cual fue evitar que el impuesto de igualación se aplique de manera retroactiva.

Con fecha 11-07-2014, el dictamen de la Procuradora General de la Nación, coincide con la doctrina mayoritaria, en cuanto a que los quebrantos existentes al ejercicio que entró en vigencia la norma, no deben computarse a efectos de establecer el resultado que servirá de comparación con la utilidad distribuida para establecer la procedencia o no del impuesto de igualación vigente a partir de ese ejercicio.

Con relación a los quebrantos posteriores a la entrada en vigencia de la ley, el Fisco mediante dictámenes pretendió desvirtuar la metodología prevista en el artículo 19 de la LIG, donde claramente prescribe que los quebrantos impositivos producidos en un determinado período sólo deberán deducirse de utilidades generadas en períodos posteriores y no compensarse con ganancias de períodos anteriores.

A tal respecto, señalan los autores que si se computaran los quebrantos impositivos a los efectos de establecer la ganancia impositiva comparable se estaría pagando impuesto a las ganancias sobre renta que

fue previamente absorbida por quebrantos, situación (suponemos) no querida por el legislador.

Sin embargo, cuando le tocó fallar al Tribunal Fiscal, expresó que “La mecánica de la determinación de excedentes sometidos a retención se basa en la acumulación de los conceptos computables a tal efecto, acumulación que comprende necesariamente tanto los resultados positivos como los negativos. De verificarse quebranto impositivo en determinado período fiscal, La mecánica de la determinación de excedentes sometidos a retención se basa en la acumulación de los conceptos computables a tal efecto, acumulación que comprende necesariamente tanto los resultados este deberá adicionarse a los beneficios determinados en ejercicios anteriores o posteriores.

Las ganancias a las que se refiere el artículo incorporado a continuación del artículo 69 de la ley de impuesto a las ganancias (LIG) es aquella que deriva de considerar el resultado positivo del período detrayéndose, si existiere, el resultado negativo que se hubiere acumulado, es decir aquella sobre la que se determina el impuesto, esto es, deduciéndose los quebrantos impositivos acumulados.”⁽²⁰⁾ Por lo que confirma el criterio fiscal.

Es importante señalar que el artículo 19 de la LIG, no hace una detracción imperativa, de los quebrantos acumulados, recordemos que dice: “Cuando en un año se sufriera una pérdida, ésta podrá deducirse de las ganancias gravadas que se obtengan en los años inmediatos siguientes.”⁽²¹⁾

c) Diferencias temporarias y permanentes: las diferencias temporarias entre los resultados contables e impositivos se deben a la forma de medir ciertos resultados, así por ejemplo, en la actividad ganadera, nos encontramos que conforme a las normas de valuación contable (Resolución

⁽²⁰⁾ Fallo Empresa Distribuidora de Electricidad de Entre Ríos SA, TFN, Sala A, (03-03-2011).

⁽²¹⁾ Artículo 19, Ley Impuesto a las Ganancias, Ley N° 20.628 (B.O. 06/08/1997).

Técnica N° 22 FACPCE), las existencias se valúan al costo de reposición de los bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar” o “al valor neto descontado del flujo neto de fondos a percibir”, según el animal se encuentre en la etapa inicial de su desarrollo biológico o en una posterior, respectivamente. A los efectos impositivos, esa misma existencia se valorará al costo estimativo por revaluación anual conforme a lo previsto en los artículos 52 y 53 de la LIG, que resulta muy inferior al valor contable. Por lo tanto, hasta que se produzca la venta de esos animales la utilidad contable será marcadamente superior a la determinada a efectos del pago del impuesto a las ganancias, por lo cual, de distribuirse dividendos, éstos estarían sujetos a la retención del “impuesto de igualación”, situación que está fuera de los objetivos previstos en su creación. Otros casos de diferencias temporarias, las encontramos en los métodos de amortización de los bienes de uso, sistemas especiales de imputación de la ganancia impositiva de las empresas de construcción o del devengado exigible, provisiones, tratamientos de los activos intangibles, entre otros.

Estas diferencias no fueron contempladas como una partida conciliatoria entre los resultados contables e impositivos por lo que es necesario planificar la política de distribuciones de utilidades con el objeto de evitar retenciones irre recuperables.

Por último, y en breve comentario, las **diferencias permanentes** tenían 2 orígenes: el ajuste por inflación de los Estados Contables, aplicado para los ejercicios cerrados hasta el 30 de septiembre de 2003 y las exenciones previstas en la propia LIG. Terminada la re expresión de los Estados Contables, y no quedando prácticamente exenciones para los sujetos “Empresa” en la LIG, no existen diferencias permanentes entre los resultados contables e impositivos.

e) Dividendos o utilidades de otras sociedades de capital: Surge de la ley que se deberán sumar a la ganancia impositiva determinada “...los

dividendos o utilidades provenientes de otras sociedades de capital no computados en la determinación de dicha ganancia en el o los mismos períodos fiscales...”⁽²²⁾. El propósito buscado fue no gravar dos veces -la segunda mediante la retención- los beneficios que ya fueron gravados con el impuesto en cabeza de la sociedad que dispuso esa distribución. Como ya hemos mencionado, para la determinación de Ganancias los dividendos y utilidades de otras sociedades de capital resultan ser no computables, dado que ya fueron incididos por el impuesto en la sociedad que los distribuye. Un tema a considerar es qué sucede con las sociedades que ejercen control, control conjunto o influencia significativa en otros entes en los cuales han invertido. En estos casos, el resultado de la controlante por la inversión realizada se determina por el método del Valor Patrimonial Proporcional (VPP). Es decir, el resultado en la inversora se irá devengando juntamente con el de la sociedad en la cual ha invertido, no siendo relevante la distribución de dividendos. Cuando se produzca la distribución por parte de la sociedad emisora, no habrá impacto en los resultados de la inversora, sino que operará una disminución de la inversión, originándose una permuta entre la inversión permanente y el medio de cobro del dividendo, quedando el patrimonio sin variaciones en su cuantía. La inquietud que se plantea es si al pagar sus propios dividendos, la sociedad inversora podrá reflejar, en la base de cálculo del impuesto de igualación, la ganancia que obtuvo en las sociedades que controla o en las que ejerce influencia significativa, mediante la aplicación del método del VPP.

No podemos obviar que el artículo 69.1 habla de dividendos y utilidades -estos últimos abarcan al resultado VPP-, ambos provenientes de sociedades de capital. Así las cosas, a nuestro entender resulta claro que ambos tipos de resultados por inversiones tienen identidad de tratamiento. Si el legislador no distinguió al redactar la norma, no corresponde tampoco que el lector haga distinción alguna. Sobre este tema fue consultado el Fisco en

⁽²²⁾ Artículo 69.1, Ley Impuesto a las Ganancias, Ley N° 20.628 (B.O. 06/08/1997).

el marco de las reuniones del Grupo de Enlace AFIP - Consejo, quien opinó que el término utilidades de otras sociedades que contempla el artículo 69.1 del texto legal involucra al VPP. No obstante, años más tarde la Dirección de Asesoría Técnica consideró que las sumas a adicionar a la utilidad impositiva determinada involucran estrictamente a dividendos percibidos y no al VPP contable.

f) Distribuciones parciales de utilidades: No hay un mecanismo previsto por lo que existen dos alternativas: una llevar mayores de resultado contable e impositivo e imputar la distribución contable contra la totalidad de la impositiva; otra es proporcionar.

Tendremos iguales resultados finales pero varia la distribución en el tiempo.

Ley de Blanqueo: derogar el impuesto a los dividendos

En el año 2013, la AFIP establece un impuesto del 10 % sobre el pago de dividendo vía retención. A través de la ley 27660 Régimen de sinceramiento fiscal comúnmente llamada ley de blanqueo de capitales se deroga este régimen de imposición cedular a los dividendos distribuidos por entidades locales tanto por personas físicas y sucesiones indivisas residentes del país, como beneficiarios del exterior. Con esta medida se elimina la doble imposición económica que conlleva por un lado someter a tributación las rentas de las entidades locales, y por otro lado, gravar los dividendos o utilidades que estas distribuyen a sus socios o accionistas.

CAPITULO IV

Caso Práctico

Sumario: 1.- Introducción. 2.- Caso Práctico. 3.-
Conclusión.

1.- Introducción

A los efectos de una mejor comprensión de lo expuesto hasta acá proponemos un caso práctico en el que se distribuyen honorarios y dividendos en una sociedad de responsabilidad limitada dedicada a la comercialización. A los efectos del caso tomamos como fecha de cierre del ejercicio comercial de la sociedad el día 31 de octubre de cada año.

2.- Caso Práctico

A continuación analizamos los datos que nos arrojan los estados contables de la empresa mencionada en el punto anterior:

Estado de Resultados

	31/10/2016		31/10/2015	
Ventas	\$1.250.750		\$982.900	
Menos				
Costo de Ventas	\$490.250		\$357.500	
igual				
Utilidad Bruta		\$760.500		\$625.400
Menos				
Gastos de Operación				
Gastos de Venta	\$250.000		\$157.600	
Gastos de Administración	\$109.500		\$127.800	
Gastos Financieros	\$36.000		\$10.000	
Total Gastos de Operación		\$395.500		\$295.400
Mas				
Ingresos No operativos		\$50.000		\$0
Menos				
Otros Gastos No operativos		\$15.000		\$30.000
Utilidad antes de impuesto		\$400.000		\$300.000
Impuesto a las Ganancias		\$119.140		\$69.300
Resultado Final		\$280.860		\$230.700

Año 2015

Declaración jurada de Impuesto a las Ganancias

	COLUMNA I	COLUMNA II
Resultado Contable		\$230.700
Impuesto a las Gcias.		\$69.300
Ajuste por Amortización		\$8.700
Dividendos pagados	\$12.000	
Ajuste Costo de Venta	\$54.000	
Donaciones Recibidas	\$37.500	
Bienes amparados ley 19640	\$7.200	
Subtotal	\$110.700	\$308.700
Base Imponible		\$198.000
x 0.35		
Impuesto a las Gcias.		\$69.300

Cálculo del impuesto de igualación

Utilidad Contable	\$230.700
Utilidad Impositiva comparable	⁽¹⁾ \$147.900
Diferencia	⁽²⁾ \$82.800
Impuesto Igualación (35%)	\$ 28.980,00

Utilidad Impositiva	\$198.000
Imp. Det. por periodos por los que se distribuye la utilidad	(\$69.300)
Utilidades provenientes de otras sociedades de capital	-
Exenciones originadas en leyes especiales	\$7.200
Dividendos pagados	\$12.000
⁽¹⁾ Utilidad Impositiva comparable	\$147.900

⁽²⁾Explicación de la diferencia

Ajuste Amortización	(\$8.700)
Donaciones recibidas	\$37.500
Ajuste Costo de Ventas	\$54.000
Total Diferencias	\$82.800

Año 2014

Se asigno en forma general honorarios por \$ 90.000, los cuales se asignaron individualmente en julio de 2015 (*)

Utilidad contable: \$200.000

Utilidad impositiva: \$ 170.200

Impuesto a las ganancias: \$59.570

A continuación se realiza el cálculo del límite de honorarios a deducir por parte de la empresa

$$\text{Honorarios} = \frac{(\text{Utilidad contable} \times 0.25) - (0.25 \times 0.35 \times \text{Utilidad impositiva})}{0.9125}$$

$$H = \frac{(200.000 \times 0.25) - (0.25 \times 0.35 \times 170.200)}{0.9125}$$

Limite deducible para la empresa y computable para el perceptor, el mayor entre:

$$H = \$38.473,97 \quad \text{o} \quad \$12.500 \times 2 = \$25.000$$

Año 2015

$$\text{Honorarios} = \frac{(\text{Utilidad contable} \times 0.25) - (0.25 \times 0.35 \times \text{Utilidad impositiva})}{0.9125}$$

$$H = \frac{(300.000 \times 0.25) - (0.25 \times 0.35 \times 198.000)}{0.9125}$$

Limite deducible para la empresa y computable para el perceptor, el mayor entre:

$$H = \$63.205,48 \quad \text{o} \quad \$12.500 \times 2 = \$25.000$$

Se asignan individualmente honorarios correspondientes a:

Periodo	Monto asignado
Año 2014 (*)	\$ 90.000,00 ⁽³⁾
Año 2015	\$ 90.000,00 ⁽⁴⁾
Total	\$ 180.000,00

⁽³⁾ Director A= \$45.000, Director B= \$ 45.000

⁽⁴⁾ Director A= \$45.000, Director B= \$ 45.000

Año 2014

HONORARIOS	\$ 90.000,00
DEDUCIBLE	\$ 38.473,48
NO DEDUCIBLE	\$ 51.526,52

Año 2015

HONORARIOS	\$ 90.000,00
DEDUCIBLE	\$ 63.205,48
NO DEDUCIBLE	\$ 26.794,52

Análisis del excedente no deducible para la sociedad

No deducible	\$ 51.526,52
	35%
	\$ 18.034,28
VS Imp. Gcias.	\$ 59.570,00

NO COMP.

No deducible	\$ 26.794,52
	35%
	\$ 9.378,08
VS Imp. Gcias.	\$ 69.300,00

NO COMP.

Resumen de datos para DDJJ 2015

Honorarios a deducir x sociedad	\$ 101.678,96
<u>Director A</u>	
Computable	\$ 50.839,48
No computable	\$ 39.160,52
<u>Director B</u>	
Computable	\$ 50.839,48
No computable	\$ 39.160,52
Total de honorarios asignados	\$ 180.000,00

Año 2016

Declaración jurada de Impuesto a las Ganancias

	COLUMNA I	COLUMNA II
Rdo. Contable		\$280.860
Impuesto a las Gcias.		\$119.140
Donaciones recibidas	\$50.000	
Bienes amparados ley 19640	\$9.600	
Subtotal	\$59.600	\$400.000
Base Imponible		\$340.400
x 0.35		
Impuesto a las Gcias.		\$119.140

Nota: se distribuye la totalidad de las utilidades

Cálculo del impuesto de igualación

Utilidad Contable	\$280.860
Utilidad Impositiva comparable	⁽¹⁾ \$230.660
Diferencia	⁽²⁾ \$50.000
Impuesto Igualación (35%)	\$ 17.500,00

Utilidad Impositiva	\$340.400
Imp. Det. por los periodos por los que se distribuye la utilidad	(\$119.340)
Utilidades provenientes de otras sociedades de capital	-
Exenciones originadas en leyes especiales	\$9.600
⁽¹⁾ Utilidad Impositiva comparable	\$230.660

⁽²⁾ Donaciones recibidas

Se asignan individualmente antes del vencimiento de la Declaración Jurada los siguientes importes:

Monto asignado		
Director A	\$263.150	53%
Director B	\$236.850	47%
Total	\$500.000	

Año 2016

A continuación se realiza el cálculo del límite de honorarios a deducir por parte de la empresa:

$$\text{Honorarios} = \frac{(\text{Utilidad contable} \times 0.25) - (0.25 \times 0.35 \times \text{Utilidad impositiva})}{0.9125}$$

$$H = \frac{(400.000 \times 0.25) - (0.25 \times 0.35 \times 340.400)}{0.9125}$$

Límite deducible para la empresa y computable para el perceptor, el mayor entre:

$$H = \$76.947,94 \quad \text{o} \quad \$12.500 \times 2 = \$25.000$$

Comparamos el total de honorarios asignados por la empresa versus el límite deducible:

HONORARIOS	\$500.000,00
DEDUCIBLE	\$76.947,94
NO DEDUCIBLE	\$423.052,06

Del total asignado la empresa podrá deducir \$76.947,94, quedando como monto no deducible \$ 423.052,06.

Análisis del excedente no deducible para la sociedad

No deducible	\$ 423.052,06	
	x0,35	
	\$148.068,22	
VS Imp. Gcias.	\$ 119.140,00	NO COMPUTABLE
	\$ 303.912,06	COMPUTABLE

Resumen de datos para DDJJ 2016

Honorarios a deducir x sociedad	\$76947,94
<u>Director A</u>	
Computable	\$ 200.446,62
No computable	\$ 62.703,38
<u>Director B</u>	
Computable	\$ 180.413,38
No computable	\$ 56.436,62
Total de honorarios asignados	\$ 500.000,00

3.- Conclusión

A partir del análisis impositivo de los honorarios y dividendos, teniendo en cuenta que en nuestro país en la mayoría de las sociedades, las personas son socio y administrador en forma simultánea, es interesante analizar sobre la conveniencia de distribuir o no dividendos y/o honorarios.

1. En principio se puede decir que si no existe diferencia entre utilidad contable e impositiva si convendría distribuir dividendos ya que no hay otra limitación que la existencia de utilidades liquidas realizadas y no sería susceptible de pagar el impuesto de igualación. Esto se debe a que la sociedad es la única que tributaria por esas ganancias (alícuota del 35%). Así vemos una situación de indiferencia en cuestión de tasas.

2. En caso de existir base imponible sujeta a l impuesto de igualación del artículo 69 bis lo conveniente sería pagar honorarios ya que nos da dos ventajas:

a) una, financiera: que me permite diferir el pago del tributo a través del perceptor (la sociedad deduce en el ejercicio fiscal correspondiente a la asignación individual y el perceptor computa en caso de corresponder en el ejercicio de asignación individual de los honorarios.

b) y otra, de tasas: la sociedad deduce los honorarios de una utilidad gravada al 35 % y en caso de corresponder, el perceptor computa

dicho concepto para tributar a una alícuota según la tabla establecida por la ley de ganancias, que como máximo será al 35 %.

En síntesis podemos decir que conviene distribuir honorarios en vez de dividendo para poder mitigar el impacto del impuesto.

ANEXO

Resumen fallo Candy

Candy S.A. c. AFIP y otro 03/07/2009 Cita Fallos Corte: 332:1572

Hechos

La sentencia de primera instancia hizo lugar a la acción de amparo y, en consecuencia, declaró la inconstitucionalidad del art. 39 de la ley 24.073, del art. 4° de la ley 25.561, del decreto 214/02 y de toda otra norma legal o reglamentaria de cualquier órgano estatal nacional, en tanto impiden a la actora aplicar el ajuste por inflación impositivo. Asimismo, ordenó a la AFIP —DGI— recibir la liquidación del impuesto correspondiente al ejercicio fiscal comprendido entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2002 con aplicación del mencionado instituto correctivo. El tribunal de Alzada confirmó la sentencia. Contra esta decisión la Administración Federal de Ingresos Públicos interpuso recurso extraordinario federal. La Corte Suprema de Justicia de la Nación revocó la sentencia recurrida, sin perjuicio de lo cual hizo lugar, por mayoría, al amparo interpuesto por considerar acreditado un supuesto de confiscatoriedad.

Sumarios

1 – No corresponde declarar la inconstitucionalidad del art. 39 de la ley 24, del art. 4° de la ley 25.561, del decreto 214/02 y de toda otra norma legal o reglamentaria de cualquier órgano estatal nacional, en tanto y en cuanto impiden aplicar el ajuste por inflación impositivo, pues, en la medida en que las normas referidas han sido dictadas por el Congreso de la Nación, órgano al que el texto constitucional atribuye el ejercicio del poder tributario y fue respetado el procedimiento legislativo que estatuye el art. 52 de la norma suprema, no puede alegarse una violación al principio de reserva de ley tributaria, conclusión ésta que no se modifica por el mero hecho de que haya existido un período en el que se observó un sensible proceso inflacionario

2 – Si bien el mero cotejo entre la liquidación de la ganancia neta sujeta al tributo efectuada sin el ajuste por inflación, y el importe que resulta de aplicar a tal fin el referido mecanismo no es apto para acreditar una

afectación al derecho de propiedad, ello no debe entenderse como excluyente de la posibilidad de que se configure un supuesto de confiscatoriedad, si entre una y otra suma se presenta una desproporción de magnitud tal que permita extraer razonablemente la conclusión de que la ganancia neta determinada según las normas vigentes no es adecuadamente representativa de la renta, enriquecimiento o beneficio que la ley del impuesto a las ganancias pretende gravar

3 – La prohibición de utilizar el mecanismo de ajuste del Título VI de la ley del impuesto a las ganancias resulta inaplicable, si la alícuota efectiva a ingresar de acuerdo con esos parámetros insume una sustancial porción de las rentas obtenidas por el actor, según lo acredita la pericia contable —en el caso, si se determina el tributo sin aplicar el ajuste por inflación, la alícuota efectiva del gravamen a ingresar no sería del 35% sino que representaría el 62% del resultado impositivo ajustado correspondiente al ejercicio 2002, o el 55% de las utilidades (también ajustadas) obtenidas por la actora durante el ejercicio de ese mismo año— y excede cualquier límite razonable de imposición, configurándose así un supuesto de confiscatoriedad

4 – La mera circunstancia de que el experto haya omitido “ratificar” o “rectificar” —tal como lo había ordenado el juez de la causa— el informe contable acompañado por la actora, así como los porcentajes de la utilidad que absorbería el impuesto a las ganancias sin la aplicación del ajuste por inflación, no obsta —en el caso— a la acreditación de la confiscatoriedad alegada, en tanto el balance presentado por la empresa no ha sido objeto de impugnación por la demandada, debiendo destacarse que en él se consignan tanto las utilidades de la actora como la respectiva previsión para atender al pago del tributo en cuestión, según la ley vigente, por lo que corresponde declarar procedente la aplicación del mecanismo correctivo por el período fiscal reclamado, correspondiente al año 2002

5 – El poder estatal de crear impuestos no es omnímodo e ilimitado, pues tiene un natural valladar en los preceptos constitucionales que requieren que las contribuciones sean razonables en cuanto no han de menoscabar con exceso el derecho de propiedad del contribuyente que debe soportarlas.

6 – Es ajeno a la función del Poder Judicial juzgar el mérito de las políticas económicas decididas por otros poderes del Estado, sino ponerles un límite cuando violan la Constitución y —en el caso— el derecho de propiedad.

7 – Corresponde revocar la sentencia que —al tener por acreditada la afectación al derecho de propiedad de la amparista— declaró la inconstitucionalidad del art. 39 de la ley 24.073, del art. 4° de la ley 25.561, del decreto 214/02 y de toda norma legal o reglamentaria, en cuanto impiden a la actora aplicar el ajuste por inflación impositivo, pues, aun en la hipótesis de que se acepte el razonamiento que ésta propone con el objeto de demostrar la confiscatoriedad del impuesto, las omisiones del perito relativas a corroborar o rectificar los datos contenidos en el informe contable impugnado por la demandada —conforme fue ordenado por el juez de la causa—, impiden tener por cumplida la exigencia de una prueba concluyente, lo cual obsta al progreso de la demanda (del voto en disidencia del doctor Petracchi).

**Poder Judicial de la Nación JUZGADO FEDERAL DE
CORDOBA 29682/2015**

**BODEGAS ESMERALDA S.A. c/ ESTADO NACIONAL- AFIP-DGI
s/ACCION MERAMENTE DECLARATIVA DE INCONSTITUCIONALIDAD**

Córdoba, 18 de agosto de 2015.-Proveyendo a fs.262/270: téngase a la compareciente por presentada, por parte en el carácter invocado de apoderada de AFIP-DGI, con domicilio procesal constituido en Bv.San Juan 325, 5° piso, y domicilio electrónico validado 24-1064022-3.-A mérito del oficio diligenciado que se agrega a fs.262, téngase por contestado en tiempo y forma el informe requerido por el Art.4, ley 26.854.

Proveyendo a la medida cautelar solicitada, atento a haberse contestado el informe respectivo, procede examinar los requisitos exigidos por el Art.230 del CPCN.

La firma actora "BODEGAS ESMERAL S.A. inicia acción declarativa de certeza constitucional en contra del Estado Nacional-AFIP DGI solicitando en particular la inconstitucionalidad e inaplicabilidad del Art.39 de la ley 24.073, el Art.4° de la ley 25.561, Art.5° del Decr.214/02, cuestiona la Nota Externa AFIP DGI n° 102002 y toda norma en tanto impiden a la firma actora aplicar el "ajuste por inflación impositivo" del Título VI, Arts. 94 y ccs. y Arts. 58, 61, 83 y 89 del Impuesto a las Ganancias ley 20.628, en su declaración jurada del impuesto a las ganancias del período fiscal 2015 (cierre 31 de marzo de 2015) en función del índice de Precios al por Mayor nivel general (IPIM) publicado por INDEC. Específicamente se alega que la no aplicación del "ajuste por inflación" importa que el impuesto así determinado absorbe el **47,38 %** del resultado impositivo ajustado por inflación y el **47,99 %** de las utilidades contables ajustadas por inflación. Así es como se obtiene como aplicación de estos guarismos el impuesto a las ganancias del ejercicio fiscal 2015 de la empresa, sin aplicación del citado ajuste, la suma de \$ 113.339.505,65, y la suma de \$ 83.719493,47 aplicándose el mecanismo de ajuste por inflación, todo lo cual determina un

incremento absoluto de \$ 29.620.012,18, y como se sostiene, según se sostiene una absorción sustancial de la renta de la empresa actora que se impugna por confiscatoriedad. Se ofrece por la firma actora prueba documental y pericial contable.

Surge de la documental acompañada por la empresa consistente en “Informe Especial de Contador Público Independiente” (sobre resultados fiscales e indicadores considerando los efectos del Ajuste por Inflación Impositivo-Ejercicio Fiscal finalizado el 31/03/2015) elaborado por el Cr.Público Gustavo A.Bagur (matricula inscripta visada por CPCE) reservado en original, con más la documental agregada en la causa, que se ha arribado a tal conclusión en los porcentajes respectivos, informe en el que se explican pormenorizadamente los procedimientos utilizados y las comparaciones realizadas entre conceptos de amortizaciones impositivas históricas y amortizaciones actualizadas conforme a ley de Impuestos a las Ganancias.

Examinando las actuaciones, en un análisis que no requiere de la certeza acerca de la existencia del derecho, sino que se trata de establecer un grado de verosimilitud suficiente, se advierte que se verifican los requisitos del Art. 230 del CPCN, como así también los presupuestos del Art.13 de la ley 26.854, teniendo en cuenta que la firma actora podría verse afectada en la real capacidad contributiva lo que redundaría en perjuicio de su desenvolvimiento económico con las consecuencias que pudieran reflejarse tanto en lo impositivo, como laboral y previsional.

Por lo expuesto es que corresponde hacer lugar a la medida cautelar solicitada por el plazo de seis meses (Art. 5, 1° párrafo de la ley 26.854), ordenándose a la Administración Federal de Ingresos Públicos- Dirección General Impositiva que arbitre los medios necesarios a fin de que la empresa actora presente la Declaración Jurada del Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2015 de “Bodegas

*Fecha de firma: 18/08/2015 Firmado por: RICARDO BUSTOS
FIERRO, JUEZ FEDERAL*

Esmeralda S.A.”, aplicando el ajuste por inflación impositivo según lo dispone el Título VI, Arts.94 y ccs. y Arts.58, 61, 83, 84 y 89 de la ley 20.628 (t.o. 1997 y modificaciones), tomando como índice de ajuste el “IPIM” ya citado publicado por INDEC, y el pago del monto del impuesto a las ganancias así determinado; como asimismo ordenando al organismo fiscal que se abstenga de iniciar y/o proseguir cualquier reclamo administrativo o judicial derivado de la diferencia de impuesto que pudiere resultar, trabar por sí y/o demandar judicialmente medidas cautelares de cualquier tipo en resguardo de ese supuesto crédito, iniciar acciones bajo la ley 24.769 y/o aplicar a la actora sanciones por incumplimiento del Art.39 de la ley 24.073, del Art.4° de la ley 25.561 y del Art.5° Decr.214/02.

Fíjase como contracautela el ofrecimiento de bienes o seguro de caución equivalente a la suma que se denuncia como diferencia cuestionada del impuesto a determinar. Ratificada que fuera, líbrese oficio a AFIP-DGI, cuya confección y diligenciamiento se encuentra a cargo de la parte interesada.

Por lo demás, encontrándose diligenciado el oficio dirigido a la Procuración del Tesoro córrase vista al Sr. Fiscal Federal.-Notifíquese.-

Fecha de firma: 18/08/2015 Firmado por: RICARDO BUSTOS FIERRO, JUEZ FEDERAL

Dictamen N° 81/2002

Dir. de Asesoría Técnica 14 de Agosto de 2002

DATOS DE PUBLICACIÓN

Boletín N° 71, 01 de Junio de 2003, página 1167 Carpeta N° 30, página 165

ASUNTO

IMPUESTO A LAS GANANCIAS. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO U.T.E. DEDUCIBILIDAD DE HONORARIOS DE DIRECTORIO. COSEGURO ABONADO POR PRESTACIONES GERIATRICAS

TEMA

IMPUESTO A LAS GANANCIAS-IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-UNION TRANSITORIA DE EMPRESAS-HONORARIOS-DIRECTORIO-COSEGURO-GERIATRICO

SUMARIO

I. No cabe incluir la actuación del representante de la U.T.E. en el concepto de Honorarios de Directores, establecido en el artículo 87, inciso j), de la ley del tributo, toda vez que su gestión trasciende los intereses de una sociedad en particular.

II. El coseguro a cargo del afiliado correspondiente a prestaciones de servicios geriátricos no se encuentra comprendido en la exención del artículo 7º, inciso h), punto 25, de la ley de I.V.A., correspondiendo que el sujeto pasivo del tributo discrimine el importe en la facturación.

III. Los gastos de administración declarados por federaciones intermedias, responden a prestaciones de intermediación gravadas por el I.V.A..

TEXTO

Vienen las presentes actuaciones de la Dirección de ..., en el marco del estudio sectorial que la misma está realizando sobre la actividad del asunto.

En particular, los interrogantes formulados se vinculan con los aspectos que a continuación este Departamento procede a analizar:

I. Tratamiento aplicable en el impuesto a las ganancias liquidado por las sociedades componentes, de los honorarios de directorio erogados por la Unión Transitoria de Empresas.

La dependencia del epígrafe requiere la intervención de esta área tendiente a determinar la deducibilidad de honorarios de directores de la U.T.E. de las utilidades generadas por la misma a los fines de la determinación del Impuesto a las Ganancias.

Ello habida cuenta que Establecimiento Geriátrico "N.N." S.A. que se encuentra bajo fiscalización incluyó los ingresos correspondientes a su participación en una U.T.E., neto de las erogaciones de honorarios.

Agrega que en los estados contables de la U.T.E. se dedujeron gastos de Honorarios de Directorio en una suma que representa el 23,80% del resultado de la misma, antes de considerar tales erogaciones.

Asimismo, expresa que el resultado de la unión transitoria de empresas se atribuye entre las empresas partícipes de acuerdo a la participación de las sociedades en las áreas Geriátrica y Psiquiatría.

En función de ello, señala que el efecto neto que resulta de la deducción de Honorarios de Directores de la U.T.E. supera los límites legales permitidos por el artículo 87, inciso j), de la Ley de Impuesto a las Ganancias, para los contribuyentes comprendidos en el inciso a) del artículo 69 de la misma.

Es opinión del área presentante que debería apropiarse el resultado que arroja la U.T.E. sin considerar la distribución de honorarios y determinar los límites establecidos para la deducción de honorarios de acuerdo con el resultado de las sociedades integrantes.

Sobre el particular, corresponde en primer término señalar que el contrato de constitución de la U.T.E. tiene por objeto brindar prestaciones médicas a los beneficiarios de la Obra Social de... Argentina ,

comprometiéndose a efectuar prestaciones en los porcentajes establecidos en la cláusula sexta y a efectuar los aportes previstos en la cláusula séptima para financiar los gastos que se generen para el funcionamiento de la U.T.E.. La administración del fondo común operativo estará a cargo del Comité Ejecutivo, el cual también representará a la U.T.E. - cláusula décima.

Por su parte, cabe destacar que las Uniones Transitorias de Empresas se hallan reguladas por los artículos 377 a 383 de la Ley de Sociedades Comerciales.

Así pues y conforme a los comentarios efectuados sobre los referidos artículos en el Código de Comercio Comentado, Tomo II, Editorial Errepar, Fernández Madrid, pág. 1269 y siguientes, las U.T.E. no forman un ente distinto de las empresas que las forman, ya que las mismas carecen de personalidad jurídica, siendo cada una de las partes responsable de sus obligaciones.

La representación se realiza a través de un comité - en el caso el Comité Ejecutivo antes señalado -; quien reviste el carácter de mandatario.

A su vez, y como bien lo señala Sánchez Ricciardi, Atilio Víctor en "Los Contratos de Colaboración Empresaria y la Tributación" - Tomo XLI, Derecho Fiscal, pág.14 - los fondos aportados y los bienes adquiridos son propiedad indivisa de cada participante y los resultados si bien se determinan en conjunto, pertenecen en forma individual a cada participante.

Ahora bien, con relación al Impuesto a las Ganancias, cabe destacar que las U.T.E. no son sujetos pasivos del impuesto, pues no se encuentran comprendidas dentro de las personas jurídicas mencionadas en el artículo 69 de la Ley del Impuesto.

Por ello las ganancias obtenidas por las mismas son atribuidas a sus componentes, dado que no resulta un sujeto distinto de sus integrantes.

No obstante ello, es dable señalar que la Ley de Impuesto a las Ganancias no regula expresamente esta asignación. Sí, en cambio, el artículo 50 de la mencionada norma legal regula la asignación al dueño o

socios del resultado del balance impositivo de las empresas unipersonales y sociedades incluidas en el inciso b) del artículo 49.

Respecto de estos sujetos el artículo 88, inciso b) de la ley establece que no resultan deducibles las sumas retiradas a cuenta de las ganancias o en calidad de sueldo y todo otro concepto que importe un retiro a cuenta de utilidades.

Dicha disposición tiende a evitar que se redistribuyan utilidades entre los socios participantes, toda vez que los sueldos que ellos perciban resultan ganancias atribuibles a los mismos.

Las sociedades de capital y de responsabilidad limitada comprendidas en el artículo 69, por su parte, resultan sujetos del tributo y responsables de declararlo.

Por otra parte y en relación a la cuestión que nos ocupa, cabe mencionar que el artículo 87, inciso j), de la Ley de Impuesto a las Ganancias regula como deducción - las sumas que se destinen al pago de Honorarios a Directores, síndicos o miembros de consejos de vigilancia y las acordadas a los socios administradores - con las limitaciones que se establecen en el presente inciso - por parte de los contribuyentes comprendidos en el inciso a) del artículo 69 -.

Cabe determinar si la contraprestación recibida por los representantes de la U.T.E. encuadra en la mentada disposición, toda vez que la misma no determina el tratamiento aplicable a esta erogación.

Como ya señaláramos, su actuación obliga a las sociedades integrantes en forma similar a un mandato, sin perjuicio de lo cual actúan en forma conjunta tomando decisiones respecto de todos ellos.

En ese sentido, la representación de la U.T.E. tiene un interés común a todos sus integrantes que es la operatoria para la cual se formó.

Por ello, este cuerpo asesor interpreta que no cabe vincular su actuación con una sociedad en particular ni atribuir su desempeño al

concepto de director de la misma, el cual se desenvuelve en función de los intereses de dicha persona jurídica.

Es decir que no cabe incluir la actuación del representante de la U.T.E. en el concepto de honorarios a directores, toda vez que su gestión trasciende los intereses de una sociedad en particular.

En ese sentido, corresponde deducir el gasto que la representación en la U.T.E. demanda en función de lo convenido en cuanto a soportar los gastos o de acuerdo con los aportes a realizar.

Consecuentemente, no son de aplicación al caso bajo análisis, las normas del artículo 87, inciso j), ni las del artículo 88, inciso b), de la Ley del gravamen.

II. Tratamiento aplicable en el Impuesto al Valor Agregado de los importes abonados en concepto de coseguros.

El área presentante consulta el tratamiento que corresponde dispensar en el Impuesto al Valor Agregado a la operatoria que se describe a continuación.

La Obra Social ... Argentina delega la administración de las prestaciones geriátricas al "Centro ... de Salud ... y Otros U.T.E.", abonando al mismo la suma de

\$ 700,000 mil mensuales a mes vencido en concepto de pago del servicio. La Obra Social ... Argentina autoriza a la U.T.E. a cobrar a los beneficiarios en concepto de coseguro hasta el 80% del haber previsional a cada beneficiario internado con carácter de crónico.

Sobre la operatoria en particular, el área consultante destaca que la U.T.E. extiende a cada beneficiario un cheque por el monto total de la prestación para que éste proceda a cancelar la misma, de esa manera el geriátrico recibe un importe global sin discriminación de la prestación a cargo de la obra social y del coseguro abonado por el beneficiario por lo que considera a los fines del I.V.A. que dicha prestación se encuentra exenta en

su totalidad. Ello, de acuerdo a lo establecido por el punto 25 del inciso b) del artículo 7º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Es opinión de la Dirección presentante que la U.T.E. utiliza dicho mecanismo para considerar exento al coseguro a cargo del afiliado, el cual considera se encuentra gravado en este tipo de prestación; entendiendo que el procedimiento correcto sería separar en forma precisa el arancel abonado por la obra social - exento - y el arancel abonado por el afiliado - gravado -, debiendo el geriátrico recibir de la U.T.E. la información señalada para discriminar en sus facturas los importes correspondientes.

Al respecto, cabe destacar que el punto 25 del mencionado inciso exime del gravamen a los servicios prestados por establecimientos geriátricos, limitando dicha franquicia a los importes que deban abonar a los prestadores, las obras sociales creadas o reconocidas por normas legales nacionales o provinciales.

De ello se desprende una primera conclusión, cual es que el monto exento de I.V.A. se limita al que debe abonar la obra social por la prestación, no resultando incluido en el mismo el pago de conceptos adicionales.

Ahora bien, del análisis del contrato que se adjunta a fojas ... celebrado entre la Obra Social ... Argentina y la U.T.E. en estudio, contempla que la U.T.E. brinda la cobertura geriátrica y factura a la obra social por las prestaciones en cuestión (cláusula décimo tercera), distribuyendo el resultado de acuerdo con el contrato de constitución entre los integrantes de la misma.

En ese sentido, la U.T.E. como prestataria frente a la obra social debe facturar sus servicios considerando exentos sólo aquéllos cubiertos por la mencionada Obra Social.

Es de hacer notar que en caso que la U.T.E. facture servicios de intermediación los mismos se encontrarían gravados.

Por último, este servicio asesor interpreta que los establecimientos que reciben directamente del beneficiario el pago de las prestaciones

efectuadas (mediante cheque emitido por la U.T.E. por el total a abonar) deberán facturar a cada uno de los receptores de los servicios, el monto total de los mismos, tal como lo realizan actualmente pero teniendo en cuenta la incidencia del I.V.A. en el importe correspondiente al coseguro, e identificando en el comprobante emitido los valores exentos y gravados, requiriendo a tal efecto la información necesaria a la U.T.E. en cuestión.

III. Tratamiento aplicable en el impuesto al valor agregado de los importes descontados de las órdenes de pago previsionales en concepto de coseguro.

Aquí se plantea el caso de prestaciones a cargo del Instituto Nacional de ... contratadas con la Federación de Asociaciones y Cámaras de Establecimientos ... de la República Argentina. A su vez Federación de Asociaciones y Cámaras de Establecimientos ... de la República Argentina asigna con las distintas Cámaras y Asociaciones un porcentaje del total de beneficiarios contratados con el Instituto Nacional de ... percibiendo en concepto de gastos de administración un tres por ciento del monto asignado. Operatoria que se lleva a cabo hasta el 31/03/00.

A partir del 31/03/00 se rescinde el contrato con la Federación de Asociaciones y Cámaras de Establecimientos ... de la República Argentina y se efectúan contratos individuales con diferentes residencias para mayores abonando el Instituto un arancel fijo para cada tipo de prestación.

El Instituto descuenta de las órdenes de pago previsionales, en concepto de coseguro entre el 20% y 80% de los haberes. El área presentante entiende que el coseguro a cargo del afiliado no tributó el I.V.A. y el geriátrico al percibir el total de la Obra Social no puede discriminar la parte gravada de la exenta pues desconoce el importe descontado al afiliado, debiendo en consecuencia informar la discriminación de los importes al efectuar el pago.

Cuadran en el caso las mismas apreciaciones expuestas en el punto II del presente informe.

Es decir que, corresponde que el Instituto Nacional de ... informe al momento del pago el importe correspondiente al coseguro.

Por otra parte, se aclara que no corresponde descontar de la facturación que realiza la Federación los gastos de administración, en el caso que así lo hiciera, dado que los mismos no resultan descuentos por las condiciones de comercialización y/o pago sino que responden a prestaciones de intermediación gravadas por el I.V.A., debiendo facturarlas como tal e ingresar el tributo correspondiente.

Referencias Normativas:

- Ley N° 20631 (T.O. 1997) Artículo N° 7 (LEY DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO)
- Ley N° 19550 (T.O. 1984) Artículo N° 377 (LEY DE SOCIEDADES COMERCIALES.)
- Ley N° 20628 (T.O. 1997) Artículo N° 69 (LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS)

FIRMANTES

LILIANA INES BURGUEÑO Jefe (Int.) Departamento Asesoría Técnica Tributaria Conforme: 14/08/2002 ALBERTO BALDO Director (Int.) Dirección de Asesoría Técnica

ÍNDICE BIBLIOGRÁFICO

a) General :

FAVIER DUBOIS, Eduardo M. y SPAGNOLO, Lucia, Empresa, Sociedad y Contrato Asociativo en el nuevo Derecho Privado, III Congreso Nacional sobre aspectos empresarios, (Mar del Plata, 2016).

NISSEN, Ricardo A., Estructura Económica Societaria, Ensayos Académicos, Universidad Nacional de La Plata, (La Plata, 2014).

FERNANDEZ, Luis Omar, Impuesto a las Ganancias, Editorial La Ley, (Buenos Aires, 2009).

b) Especial :

Anteproyecto de reforma, Resolución 465/91.

Resolución General AFIP N°830/2000, (B.O. 28/04/2000)

Antecedentes parlamentarios N° 2, Editorial La Ley, (Buenos Aires, 1999).

Dictámen N° 40/2003, Dirección de Asesoría Técnica A.F.I.P. (30/06/2003).

c) Otras Publicaciones :

Código Civil y Comercial de la Nación Argentina, (B.O. 19/12/2014)

Ley General de Sociedades, N° 19.550, (t.o. por ley 26.994).

Tributo, en Internet: <https://es.wikipedia.org/wiki/Tributo>, (15/09/2016).

Impuesto, en Internet: http://rachel.golearn.us/modules/es-wikipedia_for_schools/wp/t/Tax.htm (05/09/2016).

Ley Impuesto al Valor Agregado, Ley N° 23.349 (B.O. 26/03/1997).

Código Tributario de la Provincia de Tucumán, Ley N° 5121 (B.O. 09/02/2010).

Ley Impuesto a las Ganancias, Ley N° 20.628 (B.O. 06/08/1997).

Fallo Empresa Distribuidora de Electricidad de Entre Ríos SA, TFN,
Sala A, (03-03-2011).

ÍNDICE

	<u>Págs.</u>
Prólogo.....	1.-

CAPÍTULO I

Marco legal y teórico del ente distribuidor

1.- Evolución histórica de las sociedad.....	2.-
2.- Derechos de los socios.....	5.-
3.- Administración y representación.....	9.-

CAPÍTULO II

Tratamiento tributario

1.- Introducción.....	13.-
2.- Tratamiento en los impuestos al consumo.....	15.-
3.- Tratamiento en el impuesto a las ganancias.....	17.-
4.- Honorarios pagados a directores en el exterior.....	25.-

CAPÍTULO III

Impuestos de igualación

1.- Introducción.....	27.-
2.- Intención de la norma.....	28.-
3.- Determinación de la retención.....	29.-
4.- Aclaraciones importantes.....	30.-

CAPÍTULO IV

Caso Práctico

1.- Introducción.....	38.-
2.- Caso Práctico.....	38.-
3.- Conclusión.....	45.-
Anexo.....	47.-
Índice Bibliográfico.....	62.-
Índice.....	64.-