

Ciclo Introductorio a la Especialidad Tributaria

Impuesto a las ganancias - Cuestiones específicas de los “Sujetos Empresa” (2da. parte)

- Honorarios de directores y síndicos y retribución de socios administradores: deducción para la empresa e imposición para el beneficiario.
- Disposición de fondos a favor de terceros: intereses presuntos, casos comprendidos. Situación de las sociedades de responsabilidad limitada, sociedades en comandita simple y sociedades en comandita por acciones respecto de los socios comanditados.
- Otras deducciones.

Honorarios de directores

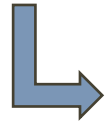
Deducciones especiales de la tercera categoría → Art. 91 inciso i)

- ✓ Sumas que se destinen al pago de honorarios a directores, síndicos o miembros de consejos de vigilancia y las acordadas a los socios administradores.
- ✓ Requisitos para la deducción:
 - ✓ Temporalidad: Deben asignarse individualmente por acta dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada anual del año fiscal por el cual se paguen. De asignarse posteriormente, resultarán deducibles en el ejercicio de asignación, siempre que se cumpla el requisito cuantitativo.
 - ✓ Límite cuantitativo: La deducción no podrá exceder el importe que resulte mayor entre: (i) 25% de las utilidades contables del ejercicio, o (ii) \$ 12.500 por cada uno de los perceptores de dichos conceptos (incremento de 40% para mujeres -\$17.500- y 60% para travestis, transexuales y transgénero -\$20.000-).

Las sumas que superen el límite cuantitativo tendrán para el beneficiario el tratamiento de no computables, siempre que el balance impositivo de la sociedad arroje impuesto determinado en el ejercicio por el cual se pagan las retribuciones.

¿Qué son honorarios?

Retribución a los miembros de los órganos de administración (directores, gerentes, socios administradores) y contralor (síndicos, miembros del consejo de vigilancia) por las funciones prestadas en el ejercicio, cuyo importe se determina luego de finalizado el ejercicio comercial, a través de un acta emanada por la Asamblea o Reunión de Socios.



Remunerar tareas fundadas en el cargo

- Sueldos por relación de dependencia.
- ~~Retribuciones~~ funciones o tareas de carácter profesional, técnicas o administrativas diferentes de las propias de gestión.

Debe existir una efectiva prestación de servicios, el importe de la retribución debe guardar relación con la tarea desarrollada y, cumplirse con las obligaciones previsionales pertinentes, de corresponder

Los retiros a cuenta o anticipos no revisten el carácter de honorarios, sino hasta que los mismos son aprobados por la Asamblea o Reunión de Socios.

Retribución de los socios administradores

Artículo 224 DR: establece que los socios administradores de las sociedades de responsabilidad limitada, en comandita simple y en comandita por acciones son aquellos que han sido designados como tales en el contrato constitutivo, o posteriormente mediante una decisión adoptada en los términos prescriptos por la ley general de sociedades 19550.

Si una S.R.L. en su contrato social establece la posibilidad de la existencia de un gerente no socio: ¿cuál es el tratamiento?

Dictámen (DAT) 46/2008 de la AFIP-DGI *“los honorarios por las funciones de administración y representación del gerente no socio de una SRL tienen el mismo tratamiento que los honorarios por las funciones inherentes al cargo de director de SA o de los socios gerentes de SRL: su deducción está sujeta a limitación y el importe no deducido por la sociedad será no computable para el gerente en cuestión, de corresponder. El gerente en cuestión los imputará en su declaración jurada según el criterio de asignación individual, aplicable a los honorarios de directores”.*

Temporalidad - ¿Cuándo?

Asignación individual por acta dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada anual del año fiscal por el cual se paguen. De asignarse posteriormente, resultarán deducibles en el ejercicio de asignación, siempre que se cumpla el requisito cuantitativo.

Caso 1

Cierre de ejercicio:
31/12/2022

Vto. de la DJ de IAG de la
sociedad: 15/05/2023

Asignación individual
de Honorarios:
15/04/2023

Suponiendo que se cumple con el límite cuantitativo, los honorarios son deducibles por la sociedad en la DJ 2022 y tributan en cabeza del director en su DJ 2023.

Temporalidad - ¿Cuándo?

Asignación individual por acta dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada anual del año fiscal por el cual se paguen. De asignarse posteriormente, resultarán deducibles en el ejercicio de asignación, siempre que se cumpla el requisito cuantitativo.

Caso 2

Cierre de ejercicio:
31/12/2022

Asignación individual
de Honorarios:
20/06/2023



Vto. de la DJ de IAG de la
sociedad: 15/05/2023

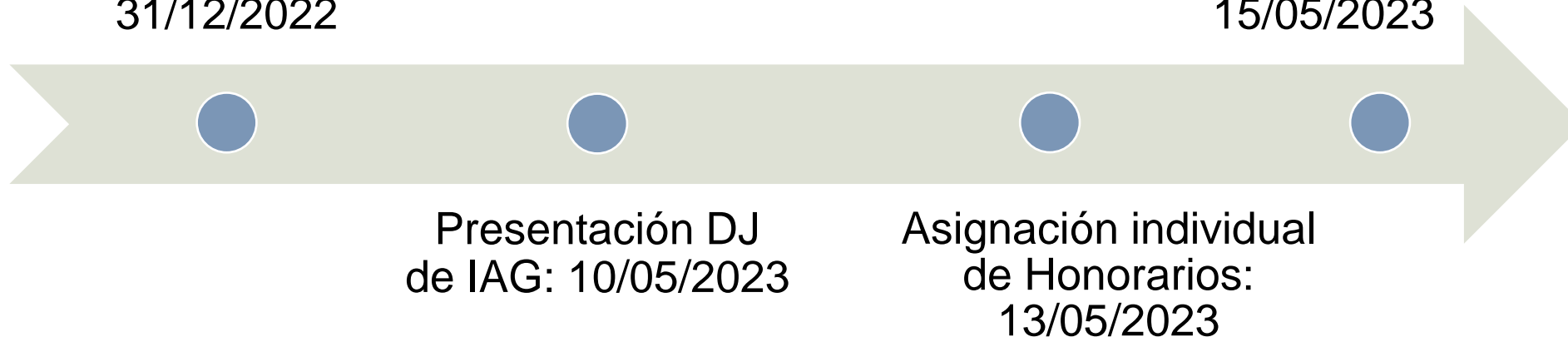
Los honorarios por funciones 2022 son deducibles por la sociedad en la DJ 2023, si se cumplen los requisitos cuantitativos en ese ejercicio, y tributarían en cabeza del director en su DJ 2023.

Temporalidad - ¿Cuándo?

¿Qué sucede en este caso? Presentación DJ previo al vencimiento y asignación individual

Cierre de ejercicio:
31/12/2022

Vto. de la DJ de IAG
de la sociedad:
15/05/2023



Reunión del Grupo de Enlace de la AFIP-CPCECABA (4/11/2009): la AFIP opinó la presentación efectuada por el contribuyente con antelación al vencimiento general será considerada definitiva a todos los efectos. En consecuencia, para el caso planteado, a los fines de que los honorarios resulten deducibles, deberían haber sido aprobados y asignados con anterioridad al momento de presentar la declaración jurada”.

Límite cuantitativo - ¿Cuánto?

No aplica para las retribuciones a síndicos.

Límite fijo

- \$ 12.500 por cada director
- Se eleva en un 40% si es mujer.
- Se eleva en un 60% si es travesti, transexual o transgénero.

Límite proporcional

- 25% de la utilidad comercial antes del impuesto a las ganancias y antes de la deducción de los propios honorarios (Art. 222 DR)

Se toma el mayor

Límite cuantitativo - ¿Cuánto?

	CASO 1	CASO 2	CASO 3
Rdo. Contable (EECC Axl)	20.000.000	(16.500.000)	10.000.000
IAG contable	5.600.000	(2.500.000)	2.000.000
Honorarios incluidos en Rdo. Contable	3.000.000	3.000.000	3.000.000
IAG s/ DJ	(3.200.000)	-	(5.000.000)
Base para cálculo	25.400.000	(16.000.000)	10.000.000
Límite 25%	6.350.000	-	2.500.000
2 directoras y 1 director	47.500	47.500	47.500
Máximo deducible	6.350.000	47.500	2.500.000
Asignado indiv. antes vto. DJ IAG	3.000.000	3.000.000	3.000.000
Deducible	3.000.000	47.500	2.500.000
No deducible -Art. 223 DR	-	2.952.500	500.000

Ajuste por inflación impositivo

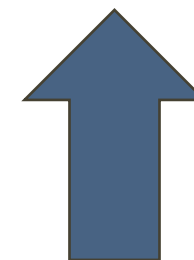
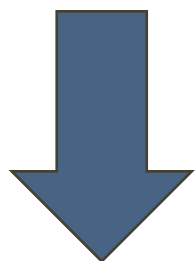
- 1) La porción de los honorarios pagados en el ejercicio que supere los límites establecidos en el artículo 91 (aprobados y asignados) → ajuste dinámico positivo.
- 2) ¿Impacta en ajuste estático? “A estos fines se entenderá por pasivo:
 3. Los importes de los honorarios y gratificaciones que, conforme lo establecido en el artículo 91, se hayan deducido en el ejercicio por el cual se pagaren”.

Tratamiento para el beneficiario

Las sumas que superen el límite cuantitativo tendrán para el beneficiario el tratamiento de no computables, siempre que el balance impositivo de la sociedad arroje impuesto determinado en el ejercicio por el cual se pagan las retribuciones.

Director

Honorario no computable, siempre que la sociedad haya determinado impuesto > 35% honorarios



Sociedad

Honorario no deducible (mayor resultado impositivo)

Tratamiento para el beneficiario

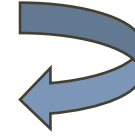
	CASO 1	CASO 2	CASO 3
IAG s/ DJ	(3.200.000)	-	(5.000.000)
Asignado indiv. antes vto. DJ IAG	3.000.000	3.000.000	3.000.000
Deducible sociedad	3.000.000	47.500	2.500.000
No deducible sociedad	-	2.952.500	500.000
Gravado director	3.000.000	3.000.000	2.500.000
No computable director	-		500.000

Régimen de retención

✓ Resolución General (AFIP) 830

- Art. 12: Las retenciones deben calcularse sobre el importe asignado, en el momento del **pago.**

En el momento en que se efectúe el pago, distribución, liquidación o reintegro del concepto sujeto a retención → con el alcance asignado en el antepenúltimo párrafo del artículo 24 LIAG.



“Cuando corresponda imputar las ganancias de acuerdo con su percepción, 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.”



Fecha de asignación individual del Acta.

Régimen de retención

✓ **Resolución General (AFIP) 830**

- ¿Anticipos? No deben considerarse sujetos a retención, los honorarios quedan alcanzados por el IAG en los beneficiarios en el momento de la asignación individual.



Si existieron anticipos inferiores al importe aprobado y asignado individualmente, la retención deberá efectuarse hasta la suma no adelantada. El director deberá ingresar mediante una “autorretención” la diferencia no retenida.



Cuando la sociedad no pueda efectuar la retención por no existir fondos, el director deberá efectuar el ingreso por el total de la suma no retenida.

- Cálculo – Anexo VIII

Código Rég.	Sujetos inscriptos		No inscripto
	% Retención	Monto no sujeto a ret.	
116	S/ escala	67.170	28%

Régimen de retención

✓ Escala aplicable

Importes		Retendrán		
Más de \$	A \$	\$	Más el %	S/exc. de \$
-	8.000	-	5%	-
8.000	16.000	400	9%	8.000
16.000	24.000	1.120	12%	16.000
24.000	32.000	2.080	15%	24.000
32.000	48.000	3.280	19%	32.000
48.000	64.000	6.320	23%	48.000
64.000	96.000	10.000	27%	64.000
96.000	en adelante	18.640	31%	96.000

- ✓ A partir del 1/10/2023 la RG 5423 desagregó el cálculo de las retenciones por honorarios provenientes del ejercicio de profesiones liberales y oficios, bajo el código de régimen 119 (antes formaban parte del código 116), estableciendo una escala diferencial – no aplicable para honorarios al directorio.

Jurisprudencia

- ✓ **Honorarios por asesoramiento de socios gerentes - Picapau SRL, Cám. Nac. Cont. Adm. Fed., Sala V, 20/02/2020.**

No se prueba en qué consistió el asesoramiento ni en qué se diferenciaba de las tareas habituales de gerenciamiento. El hecho que el socio gerente emitiera facturas sucesivas constituye indicio de retiros de fondos más que honorarios por asesoramiento. No se acreditó la prestación del servicio, ni que se trate de tareas diferentes a las realizadas por las cuales se percibía un sueldo, ni que su magnitud guardara relación con la tarea de asesoramiento.

- ✓ **Bonus - Egon Zehnder International SA, Cám. Nac. Cont. Adm. Fed., Sala IV, 11/04/2019.**

No se probó que los bonus correspondieran a remuneraciones por tareas de índole técnico-administrativas como trabajadores en relación de dependencia, por los que la sociedad actora se hubiera encontrada habilitada a deducir sin tope. El importe era similar a montos pagados por el mercado por posiciones gerenciales similares

Jurisprudencia

- ✓ **Asignación individual - Granja Mostacchi SA, Cám. Nac. Cont. Adm. Fed., Sala III, 28/04/2010**

Solo se había efectuado una asignación global, no surge de las declaraciones juradas de los directores la inclusión de la ganancia gravada por honorarios.

- ✓ **Asignación individual - “Arenera del Tigre SA” - TFN - Sala A - 28/2/2002, “Nueva Subgra SA” - TFN - Sala B - 26/5/2003, “Acrovar SA” - TFN - Sala D - 5/10/2004, “Papelera Tucumán SA” - TFN - Sala C - 7/4/2006, “Visión Sur SA” - TFN - Sala C - 27/4/2007 y “Miguel A. Berkoff SA” - TFN - Sala C - 16/4/2010**

Ante la falta de actas, la deducción por el ejercicio por el cual se pagan dependerá de la existencia de elementos de prueba de que la asignación individual se efectuó: (i) registración contable de la asignación, (ii) pago de los honorarios por cifras equivalentes, (iii) realización de retenciones en base a las cifras involucradas, (iv) e inclusión por parte de los directores de la renta en sus declaraciones juradas del impuesto a las ganancias del año en el que fueran asignadas).

Disposición de fondos a favor de terceros

Cuando las **sociedades Art. 53 a)** entreguen fondos o bienes a terceros, sin responder ello al interés de la empresa, hará presumir de manera *iure et de iure* –sin admitir prueba en contrario– que existe una ganancia gravada por “intereses” → Art. 76 LIAG / Art. 169 DR.

APLICACIÓN ORIGINARIA

Condiciones

1) Entrega de fondos o bienes

En calidad de préstamo (supone que los bienes permanecen en cabeza de la sociedad, no existe una transferencia) → constituye un activo para la sociedad

2) A favor de terceros

Cualquiera sea la naturaleza y residencia del prestatario, y la relación que tenga con la empresa.

3) No responda al interés de la empresa

Se considera que no responden a operaciones propias del giro del negocio los importes anticipados a directores, síndicos y miembros del consejo de vigilancia que excedan los importes fijados individualmente por la asamblea correspondiente al ejercicio por el cual se adelantaron.

Disposición de fondos a favor de terceros

Sociedades Art. 53 a) → Obtenidas por los responsables incluidos en el Art. 73

La ley 27.430 eliminó –con vigencia a partir de los ejercicios iniciados a partir del 1/1/2018– la excepción de la aplicación de la presunción de ganancia gravada a las entregas que efectuaren a sus socios las sociedades comprendidas en el apartado 2 del inciso a) del actual Art. 73 (S.R.L. sociedades en comandita simple y la parte correspondiente a los socios comanditados de las sociedades en comandita por acciones).



Actualmente quedan comprendidas en este instituto las disposiciones de fondos y bienes realizadas por todas las sociedades comprendidas en el Art. 73

Disposición de fondos a favor de terceros

→ Disposición de fondos, interés presunto según la moneda

- No se aplica si se prueba que las operaciones tienen condiciones de mercado como entre partes independientes (**DR 169 informe de contador público**)
- El interés aplicable es el costo financiero total o la tasa efectiva compensatoria anual, calculada conforme BCRA publicada por BNA para operaciones de préstamo en moneda nacional y extranjera, aplicable **según las características de la operación y del sujeto receptor de los fondos.**

→ Disposición de bienes inmuebles, renta presunta equivalente al 8% del valor corriente de plaza

- La disposición cesa con la devolución.
- Los pagos realizados en el mismo período fiscal pueden descontarse de la renta presunta.
- No se aplica si se prueba que las operaciones tienen condiciones de mercado (**informe de contador público**)
- El 8% y el 20% se calcula sobre el valor de plaza a la fecha de la primera disposición y luego al inicio de cada ejercicio fiscal mientras dure tal disposición.
- Valor de plaza para inmuebles: constancia emitida por corredor inmobiliario de cada región del país o constancia emitida por entidad bancaria pública.
- Valor de plaza para resto de bienes: informe de valuador independiente
- La disposición cesa con la devolución.

→ Disposición de otros bienes, renta presunta equivalente al 20% del valor corriente de plaza

Disposición de fondos a favor de terceros

APLICACIÓN RESIDUAL

- **Excedentes que no pudieron calificar como dividendo conforme el art. 50 por exceder los límites.** Presunción de puesta a disposición de dividendos y utilidades asimilables.

Funciona como una excepción a la regla general de imputación Art. 24: “*Los dividendos de acciones o utilidades distribuidas por los sujetos del artículo 73 [...] se imputarán en el ejercicio en que hayan sido: (i) puestos a disposición o pagados, lo que ocurra primero; o (ii) capitalizados [...]*”



Regla que pretende evitar los diferimientos en el ingreso del impuesto a las ganancias sobre dividendos que se podrían provocar mediante la postergación de un documento formal que apruebe la distribución de utilidades cuando, en los hechos, los accionistas o titulares de dichas sociedades ya estén disfrutando de las utilidades que no han sido reinvertidas en la sociedad.



Resulta de aplicación respecto de participaciones de personas humanas o sucesiones indivisas residentes fiscales en Argentina en sociedades argentinas (artículo 50), como en sociedades del exterior (artículo 137 inciso a).

No aplica a las sociedades argentinas titulares de otras sociedades argentinas (artículo 68)

Disposición de fondos a favor de terceros

PRESUPUESTOS DE APLICACIÓN DE LA PRESUNCIÓN DE PUESTA A DISPOSICIÓN DE DIVIDENDOS

REQUISITO OBJETIVO Existencia de un indicio como hecho generador	Son los indicios objetivos que hacen presumir que el titular ha disfrutado de utilidades provenientes de la sociedad que aún no le fueron distribuidas.
REQUISITO CUANTITATIVO Existencia de utilidades susceptibles de distribución, limite objetivo	Límite legal: utilidades pendientes de distribución al último cierre de ejercicio Límite reglamentario: utilidades del ejercicio en curso
REQUISITO SUBJETIVO Si no cumple los 3 presupuestos en forma conjunta → Potencial recalificación a renta presunta (artículo 76)	Titular de la sociedad Además: cónyuge, conviviente o ascendientes o descendientes en segundo grado de consanguinidad o afinidad. Solo contempla relaciones directas de titularidad.

Disposición de fondos a favor de terceros

Hecho generador

Retiros de fondos	<ul style="list-style-type: none">- Concepto amplio (artículo 120 DR). Retiro: en moneda nacional, extranjera o cualquier valor negociable (comercializable o no) o de cualquier bien entregado sin contraprestación.- Inexistencia de contraprestación.- Inexistencia de prueba fehaciente de que el retiro obedeció al interés de la empresa.- Inexistencia de devolución. Efectos impositivos de la devolución – recalificación a disposición de fondos art 76.
Uso o goce de bienes	<ul style="list-style-type: none">- 8% anual del valor en plaza para inmuebles (se admite prueba en contrario).- 20% anual de valor de plaza (se admite prueba en contrario).- Si se realizaran pagos, serán descontados del importe del “dividendo”. <p>No se aclara a qué fecha debe determinarse el valor de plaza de los inmuebles y de los bienes, sí para Art 76.</p>
Garantías de obligaciones	<ul style="list-style-type: none">- Se aplica en la medida en que la garantía sea ejecutada.- Aplica sobre el valor de los bienes ejecutados hasta el importe garantizado.- No aplicará la presunción si se hubiera pactado retribución a mercado.
Ventas o compras	<ul style="list-style-type: none">- Cuando las mismas se efectúen por sobre o por debajo del valor de plaza.
Gastos	<ul style="list-style-type: none">- Que no sean en favor de la empresa y no sean reintegrados por el titular.
Adelanto de sueldos, honorarios, otros.	<ul style="list-style-type: none">- En exceso de los importes aprobados por la asamblea.- Inexistencia de prueba sobre la efectiva prestación del servicio o- Pagos desproporcionados a los servicios

Disposición de fondos a favor de terceros

EXISTENCIA DE UTILIDADES SUSCEPTIBLES DE DISTRIBUCIÓN

- Art. 50 - Límite legal

La presunción establecida tendrá como límite el importe de las utilidades acumuladas al cierre del último ejercicio anterior a la fecha en que se verifique **alguno de los indicios generadores** por la proporción que posea cada titular [...]. Sobre los importes excedentes resultará aplicable la presunción contenida en las disposiciones del artículo 76.

- Art. 120 límite reglamentario

Con relación al total de los retiros realizados durante un ejercicio fiscal —hasta la fecha de vencimiento de la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias del sujeto perceptor— **que estuvieren por encima del límite indicado en el párrafo precedente**, las entidades comprendidas en las disposiciones del artículo 49 de la ley deberán **comparar el mencionado excedente con las utilidades contables acumuladas al cierre de ese ejercicio**, debiendo ingresar el impuesto del artículo 97 de la ley por el importe de los retiros efectuados, hasta el límite de las referidas utilidades contables, en tanto éstos no hubieren sido devueltos a la fecha en que se realiza tal comparación.

Ajuste por inflación impositivo

- 1) N/A ajuste dinámico ni estático por las disposiciones de fondos a favores de terceros: al reconocérseles un “interés” no podrían considerarse como no pactados entre partes independientes o contrarias a las prácticas normales de mercado.
- 2) Presunción de puesta a disposición de dividendos:
 - Ajuste dinámico positivo → recalificación como dividendo.
 - No consideración del activo de la cuenta particular como computable, por haberse recalificado a “dividendo”.

Otras deducciones

- ✓ Principio general: Gastos que sean necesarios para obtener, mantener y conservar la ganancia gravada → gastos y erogaciones inherentes al giro del negocio.
- ✓ Castigos y provisiones contra los malos créditos.
- ✓ Gastos de organización: afectación al primer ejercicio o su amortización en un plazo no mayor de 5 años, a opción del contribuyente.
- ✓ Beneficios a empleados: gastos o contribuciones realizados en favor del personal por asistencia sanitaria, ayuda escolar y cultural, subsidios a clubes deportivos y, en general, todo gasto de asistencia en favor de los empleados, dependientes u obreros –reconocidos como mayor sueldo–. También se deducirán las gratificaciones, aguinaldos, etc., que se paguen al personal dentro de los plazos en que, según la reglamentación, se debe presentar la declaración jurada correspondiente al ejercicio. Art. 111 LIAG.
- ✓ Gastos de representación efectivamente realizados y debidamente acreditados, hasta una suma equivalente al 1,50% del monto total de las remuneraciones pagadas en el ejercicio fiscal al personal en relación de dependencia.

¡MUCHAS GRACIAS!

Yésica Baigorri