



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA I

**21685/2024 PAPEL PRENSA SAICF Y SE M (TF 41504-I) c/  
DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE  
ORGANISMO EXTERNO**

Buenos Aires, 27 de mayo de 2025.- AK

**Y VISTOS; CONSIDERANDO:**

**I.** La firma actora interpuso el recurso de apelación previsto en el artículo 76, inciso 'b', de la ley 11.683 contra la resolución n° 88/2014 (DV DEOB) de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP-DGI), que determinó de oficio la obligación tributaria en el impuesto a las ganancias (períodos fiscales 2006, 2007 y 2008), liquidó los intereses resarcitorios y aplicó una sanción de multa por infracción al artículo 45 de la ley 11.683.

**II.** El Tribunal Fiscal de la Nación resolvió: "[r]evocar la resolución apelada, con costas".

Para decidir de ese modo, efectuó las siguientes consideraciones:

(i) "La cuestión traída a conocimiento [...] se resume en dilucidar el significado y alcance del término 'utilidad contable del ejercicio' establecido en el art. 87 inc. 'j' de la Ley N° 20.628 [...] y art. 142 inc. 'a' del Decreto N° 1344/1998, reglamentario de la ley de gravamen".

Sobre esa base de estudio correspondía "verificar si a fin de terminar la base de cálculo del art. 87 inc. 'j' de la ley de gravamen, una vez cargadas contablemente como pérdidas aquellas erogaciones efectuadas durante el ejercicio económico correspondientes a pagos de honorarios de los miembros del directorio y del consejo de vigilancia, pueden o no luego dichas erogaciones sumarse al resultado impositivo sobre el cual se calcula el tope del 25% de honorarios deducibles".

(ii) "[C]omo expresara la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en un precedente de aristas similares



al caso de marras, la discusión ventilada en las presentes actuaciones trata de una cuestión de neto corte técnico-contable (cfr. 'Egon Zhender International S.A. (TF 27491-I) c/ DGI', Expte. N° 22879/2012, sentencia del 05/08/2014)".

(iii) "[N]o se encuentra discutido en autos que la recurrente cumplió con todos los requisitos establecidos en las normas de rigor tendientes a acreditar encontrarse en condiciones formales de proceder al cálculo del referido tope legal".

(iv) "Tampoco resulta materia de diferendo el hecho de que los honorarios de los referidos órganos fueron pagados y devengados durante el transcurso de cada uno de los ejercicios y cargados a pérdida dentro del rubro 'Gastos de Administración' del Anexo 'H' del Estado de Resultados de cada uno de los Estados Contables correspondientes a los ejercicios económicos finalizados al 31/12/2006, 31/12/2007 y 31/12/2008, respectivamente, que los pagos fueron efectuados conforme surge del Libro Diario de la empresa, ni que cada miembro de los referidos órganos societarios percibió dichas sumas de dinero y otorgó recibo por el pago realizado".

(v) "[T]anto el Tribunal Fiscal de la Nación, Sala 'C' en una anterior composición, como la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, sus Salas III y V, respectivamente, ratificaron cada una por sus fundamentos la mecánica explicitada por las sociedades recurrentes de dichas causas referido al tratamiento de las provisiones contables de los anticipos y/u honorarios de los órganos societarios".

"En concreto, en los precedentes 'Egon Zehnder International S.A.' del 04/07/2011 y 'Eastel S.A.I.C.' del 10/08/2011, ambos de la Sala 'C' de este Tribunal Fiscal de la Nación, confirmados mediante decisorios de fecha 26/11/2013 de la Sala V y del 05/08/2014 de la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal".

(vi) "[E]n el Considerando III del precedente 'Eastel S.A.I.C.'" la sala V sostuvo que "la cuestión introducida por el Fisco en su recurso es de naturaleza eminentemente técnica, por lo que el organismo recaudador, en su carácter de autoridad administrativa experta en la materia, debió detallar de manera





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA I

**21685/2024 PAPEL PRENSA SAICF Y SE M (TF 41504-I) c/  
DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE  
ORGANISMO EXTERNO**

pormenorizada qué parámetros fueron utilizados por su parte, y de qué modo formuló el cálculo impositivo de la diferencia impositiva reclamada".

"En tal sentido, cabe destacar que el Fisco se agravia de que la firma haya 'provisionado', es decir, computado provisoriamente los anticipos u otros importes correspondientes a los honorarios de los directores como un pasivo, dentro del balance del ejercicio, a los fines de calcular la 'utilidad contable' y después haya 'revertido' esa operación, alterando el signo de esa cuenta, sumándolos al resultado de esa utilidad contable. En una consideración abstracta, la inversión del signo de esa cuenta simplemente neutraliza el importe provisoriamente computado en el balance por lo que, para demostrar la existencia de la 'doble deducción', o del exceso en la deducción de los honorarios de los directores, resultaba necesario que el Fisco detallara las variables ya expuestas, así como el modo en que la firma y su parte realizaron, concretamente el cálculo respectivo, a fin de explicar el motivo de la impugnación al importe límite declarado por la contribuyente, por resultar excesivo".

(vii) "[L]a misma observación debe plantearse en el caso de autos respecto del acto apelado, de cuya lectura no se advierte el sustento técnico que habilita al Fisco Nacional a prohibir la reinserción de las sumas efectivamente abonadas -no meramente provisionadas como en los precedentes citados- a los miembros de los órganos societarios durante cada uno de los ejercicios cuestionados, a los efectos de calcular el referido tope legal".

(viii) "[E]n los 'puntos 'b' y 'c' [del peritaje contable] ambos peritos concordaron en que la única diferencia entre el criterio adoptado por la parte actora y el sostenido por el Fisco Nacional [...] es la adición del importe de los honorarios cargados a resultados del ejercicio a efectos de su neutralización, lo que el Fisco Nacional no admite".

(ix) "[P]uede afirmarse que más allá de la reiteración efectuada por el ente recaudador en cuanto a que el art. 142 inc. 'a' del decreto reglamentario [n° 1344/1918] admite sólo la detracción de la utilidad contable del propio Impuesto a las Ganancias, ello no implica introducir una definición de lo que,



en definitiva, puede encontrarse incluido o excluido de esa misma utilidad contable que ni la ley ni su decreto definen".

(x) "En esa dirección, se ha señalado que '...(c)on respecto a la aplicación del referido 25% sobre la utilidad contable, dado que la norma obliga a detraer el impuesto a las ganancias determinado conforme sus disposiciones, corresponderá de antemano revertir el cargo al ejercicio considerado a fines contables (muy probablemente cuantificado con la aplicación del criterio de impuesto diferido) para recién después restar el impuesto a las ganancias determinado sobre la base de las normas que rigen el gravamen. El otro aspecto a considerar es la reversión de los cargos contables inherentes a la retribución del directorio, cuyo devengamiento habitualmente se realiza conforme la recomendación del propio directorio a la asamblea de accionistas. Va de suyo que, de no revertirse ese cargo, se estaría desvirtuando la aplicación de las disposiciones aplicables' (JALFIN, Jorge, 'Honorarios del Directorio. Tratamiento en el impuesto a las ganancias en el seno de la sociedad', Consultor Tributario, Tomo VI, Abril 2012, Errepar)".

(xi) "En resumidas cuentas, no se advierte improcedente que el cálculo del tope para limitar la deducibilidad de los honorarios de los órganos societarios se encuentre influenciado por la deducción de los mismos honorarios a los que pretende limitar, en tanto dicho concepto integraría de forma simultánea no solo el límite sino el objeto limitado, motivo por el cual la adición efectuada por la aquí actora al estado de resultados con la finalidad de conformar la utilidad contable resulta ajustada a derecho".

**III.** La AFIP-DGI apeló y expresó agravios que fueron replicados por la firma actora:

(i) "La sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación vulnera palmariamente el principio de legalidad al hacer una interpretación errónea y contradictoria de la norma que descalifica a la sentencia como acto jurisdiccional válido".





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA I

**21685/2024 PAPEL PRENSA SAICF Y SE M (TF 41504-I) c/  
DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE  
ORGANISMO EXTERNO**

(ii) "[L]a ley es clara y concretamente limitado a que la única deducción admitida es el impuesto a las ganancias".

(iii) En la consulta que formularon ante la AFIP "los síndicos titulares integrantes de la comisión fiscalizadora" de la firma actora "referenciada en la actuación n° 183/2011" se estableció que "el único concepto a detraer del resultado contable, tal como lo expresa la ley del tributo es el impuesto a las ganancias por lo que no resulta adecuado el procedimiento aplicado por la encartada en el que a la utilidad contable le adicionó los honorarios devengados, a los efectos de calcular el tope a deducir".

(iv) El "tope legal fijado -25% de las utilidades contables del ejercicio- [...] tiene por finalidad evitar un ahuecamiento de la base imponible del gravamen".

(v) "A mayor abundamiento en el Dictamen N° 18/01 (DAT) se señaló 'A efectos de determinar el tope máximo deducible, se deberá correlacionar el monto de honorarios pagados con la ganancia del ejercicio fiscal que ellos involucran. Esto es, independientemente a que no haya procedido el cómputo, la deducción se deberá calcular considerando la ganancia imponible del ejercicio comercial por el que se desempeñaron las tareas de dirección".

(vi) "En lo atinente al cálculo del importe máximo a deducir conforme las previsiones del artículo 142 inc. a) del decreto reglamentario de la ley de gravamen" refirió a "las conclusiones fundantes del Dictamen N° 106/96" que fueron invocadas en la actuación n° 183/201 sugieren que "la utilidad contable del ejercicio a que se refiere el inciso j) del artículo 87 [...] es la ganancia obtenida después de determinar el impuesto, es decir la utilidad neta del ejercicio resultante de los estados confeccionados de acuerdo con las normas contables".

(vii) "Finalmente, cabe traer a colación lo expuesto en la Actuación N° 330/01 (DI ATEC) con relación a que:... por razones de equidad resulta necesario eliminar del resultado contable, de corresponder la suma de la provisión contable por el impuesto a las ganancias, como así también el exceso



o defecto de la provisión del ejercicio anterior contenido en dicho resultado; para así proceder a detraer del impuesto a las ganancias del ejercicio que se liquida según las normas de la ley y su decreto reglamentario".

(viii) "[L]a Dirección Nacional de Impuestos sostuvo en el Memorando N° 705/2003 que:... en la medida en que la actora hubiera deducido los mentados honorarios y por otro lado hubiera sumado a la utilidad contable dichos conceptos para luego calcular el tope del 25%, surgiría que se estaría efectuando una doble deducción".

(ix) "[S]e requiere que se confirme la determinación de oficio, los intereses y la sanción aplicada, con costas en ambas instancias".

#### IV. Los agravios de la AFIP deben ser desestimados.

En efecto, la determinación de oficio no exhibe "el sustento técnico" para prohibir a la firma actora que reinserte las sumas que abonó a los miembros de los órganos societarios a efectos de calcular el tope previsto en el artículo 87 inciso 'j' de la ley de impuesto a las ganancias.

Ello es así pues la disposición que contenida en el artículo 142, inciso 'a', del decreto reglamentario 1344/1918 no prohíbe ni excluye la posibilidad de que la firma actora reste a la utilidad contable del ejercicio los honorarios que abonó a aquéllos a fin de calcular el referido tope.

Ciertamente, como puso de relieve el Tribunal Fiscal de la Nación "más allá de la reiteración efectuada por el ente recaudador en cuanto a que el art. 142 inc. 'a' del decreto reglamentario [n° 1344/1918] admite sólo la detracción de la utilidad contable del propio Impuesto a las Ganancias, ello no implica introducir una definición de lo que, en definitiva, puede encontrarse incluido o excluido de esa misma utilidad contable que ni la ley ni su decreto definen".

Debe retenerse, paralelamente, que el peritaje contable exhibió que los expertos contadores concordaron en que la única diferencia entre el criterio





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA I

**21685/2024 PAPEL PRENSA SAICF Y SE M (TF 41504-I) c/  
DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE  
ORGANISMO EXTERNO**

tomado por la firma actora y el criterio sostenido por la AFIP "es la adición del importe de los honorarios cargados a resultados del ejercicio a efectos de su neutralización".

V. El Tribunal comparte, por lo demás, las consideraciones que la Sala V formuló en el precedente "*Eastel S.A.I.C.*", pronunciamiento del 26 de noviembre de 2013, en el sentido que "[la determinación de oficio no] aclara cuál fue el 'resultado impositivo' de ese ejercicio, sin computar los honorarios de los directores, es decir, la 'utilidad impositiva antes del honorario' [...] ni cuál fue la 'utilidad contable después del impuesto', a fin de que sea posible formular el cálculo del límite del 25% en cuestión, [...]; ya que para determinar el impuesto a las ganancias es necesario saber cuánto puede deducirse en concepto de honorarios de los directores y, a su vez, para determinar el importe de los honorarios deducibles es necesario establecer cuál es el impuesto a las ganancias del ejercicio (cfr. Karina Januszewski, 'Honorarios deducibles en el Impuesto en las Ganancias', La Ley Checkpoint, IMP2012-4,65)".

Esa decisión se encuentra firme en razón de que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, el 16 de marzo 2015, declaró inadmisibile el recurso de queja interpuesto por por aplicación del artículo 280 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

Debe añadirse, todavía, que aquí los honorarios fueron efectivamente abonados, a diferencia del precedente "*Eastel S.A.I.C.*", citado, en el que únicamente habían sido "previsionados".

VI. Por tanto, corresponde desestimar los agravios de la AFIP y confirmar la sentencia apelada.

VII. Las costas de esta instancia deben ser impuestas a la AFIP que resulta vencida (artículo 68, primera parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).



En mérito de las razones expuestas, el tribunal **RESUELVE**: Desestimar los agravios de la Administración Federal de Ingresos Públicos y confirmar la sentencia apelada, con costas.

Regístrese, notifíquese y remítase al Tribunal Fiscal de la Nación.

