

GANANCIAS. Dedución de honorarios de sus directores. Cálculo del tope



Parte/s:	Papel Prensa S.A.I.C.F. y de M. s/ apelación
Tribunal:	Trib. Fiscal Nac.
Sala:	A
Fecha:	20/05/2024
Jurisdiccion:	Nacional

Gadea, María de los Ángeles 



SUMARIO:

El TFN revocó la determinación apelada. Señaló que no se advierte el sustento técnico que habilita al Fisco Nacional a prohibir la reinserción de las sumas efectivamente abonadas a los miembros de los órganos societarios durante cada uno de los ejercicios cuestionados, a los efectos de calcular el referido tope legal.

No resulta 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.

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala "A", Dres. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación) y Pablo A. Porporatto (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación) a fin de resolver el expediente Expte. N° 41.504-I, caratulado "PAPEL PRENSA S.A.I.C.F. y de M. s/ apelación",

La Dra. Guzmán dijo:

I. Que, a fs. 28/43 vta. la actora interpone recurso de apelación contra la resolución N° 88/2014 (DV

DEOB) de la A.F.I.P. -Dirección General Impositiva-, de fecha 4 de noviembre de 2014, suscripta por la Jefa (Int.) de la División Determinaciones de Oficio "B" del Departamento Técnico Grandes Contribuyentes Nacionales, mediante la cual se determina de oficio la materia imponible de la recurrente en el Impuesto a las Ganancias correspondiente a los períodos fiscales 2006 a 2008, reduciendo el saldo a favor de la recurrente en los períodos fiscales 2006 y 2007, e imponiéndole la obligación de ingresar impuesto respecto del período fiscal 2008, con más intereses resarcitorios y se aplica multa en los términos del artículo 45 de la ley de rito.

Expresa la recurrente que el origen de las actuaciones en sede administrativa radicó en una consulta formulada por los entonces síndicos titulares de la comisión fiscalizadora de la propia

empresa respecto de la procedencia del criterio utilizado por ésta última para determinar el tope de la deducción de honorarios de sus directores y miembros del consejo de vigilancia establecida en el art. 87 inc. "j" de la Ley N° 20.628, de Impuesto a las Ganancias -t.o. en 1997 y sus modificaciones- (cfr. fs. 29, autos principales y fs. 3/11, Cuerpo Investigación, AA).

Asimismo, señala que con motivo de la preparación de dicha consulta, la empresa informó que respecto del temperamento seguido para la determinación del tope del 25% de la deducción de honorarios abonados en los períodos fiscales ya mencionados, aplicó la pauta otrora establecida en el Dictamen (DI ATEC) N° 106/96 en el que se sostuvo que "...la ley se refiere a la utilidad contable después del impuesto a las ganancias, es decir a la utilidad neta del ejercicio resultante de los estados confeccionados conforme a las normas contables".

En la práctica, afirma que ello implicó que en el período fiscal 2006 cubrió en exceso el límite deducible del 25%, razón por la que la totalidad de los honorarios asignados por la asamblea dentro del plazo fijado para la presentación de la declaración jurada resultó deducible, mientras que en los períodos fiscales 2007 y 2008 las utilidades contables no cubrieron el límite mencionado, por lo que se determinó el porcentaje deducible de acuerdo con la ley, a cuyo efecto se consideró que como los referidos honorarios ya habían incidido en el Estado de Resultados de la apelante como una erogación efectuada y devengada en el curso de los respectivos ejercicios, y justamente lo que se trataba de definir era el valor deducible, procedió al ajuste fiscal anulando el cargo por gasto del Estado de Resultados correspondiente y adicionó el valor de los honorarios en cuestión a la utilidad contable.

Por su parte, apunta que esa particular consulta formulada por los entonces síndicos acabó generando en el seno de la Administración Fiscal un dictamen de la Dirección de Asesoría Técnica (DI ATEC) N° 183/2011 del 26/05/2011, en el que dicha dependencia expresara 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... lo que derivó en un exceso en el monto del tope deducido", acto administrativo que constituyera, a la postre, la base de todas las actuaciones producidas en sede administrativa y que motivan el recurso de apelación ante este Tribunal Fiscal (cfr. fs. 30).

En concreto, la parte actora centra su argumento defensivo en que la resolución recurrida se apoya sobre una particular e indebida interpretación de los arts. 87 inc. "j" de la ley del gravamen (t.o. en 1997 y modificatorias) y el art. 142 inc. "a" del decreto reglamentario N° 1344/98, vigentes en los períodos fiscales materia de discusión, interpretación según la cual a los efectos de calcular el tope máximo del 25% de la deducción legal, no autorizaban a adicionar a la utilidad contable el monto de las remuneraciones pagadas a los directores de la sociedad cargadas a su tiempo contablemente como pérdidas que incidieron en sus estados de resultados.

En ese sentido, sintetiza la recurrente que el acto aquí puesto en crisis no efectúa objeción alguna sobre la validez y procedencia per se del cómputo como gasto de los aludidos honorarios o remuneraciones abonadas a los directores de la sociedad sino que cuestiona de forma exclusiva su cuantía por el hecho de haberse incluido o adicionado los mismos a la utilidad contable de la empresa a los efectos de establecer la base de cálculo del límite legal (cfr. fs. 32), poniendo énfasis en que el presente litigio radica en establecer el alcance de la expresión "utilidades contables del ejercicio" establecido en la norma.

A ese efecto, cita doctrina y jurisprudencia que entiende avalan su tesis (cfr. fs. 32/32 vta., fs. 34 vta./37 vta.), al tiempo que destaca que conforme surge del art. 1° de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), solo cuando no sea posible fijar por la letra o por el espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho privado" (cfr. fs. 33), lo cual sostiene la recurrente sucede en el caso de marras.

En apretada síntesis, expresa la apelante que del juego de los artículos 261 de la Ley N° 19.550, en aquel entonces de Sociedades Comerciales y de la R.G. N° 290/1997 de la Comisión Nacional de

Valores -aplicable a la recurrente-, así como también del Dictamen (F.A.C.P.C.E.) N° 11, surge que el monto de la retribución de los directores y miembros del consejo de vigilancia debe adicionarse a la utilidad contable del ejercicio respectivo para establecer el límite del 25% mencionado en el art. 261 anteriormente mencionado, norma sobre la cual se funda la ley fiscal para admitir las deducciones en trato.

Por otro lado, estima que la sanción aplicada resulta improcedente, toda vez que el hecho material de la omisión del ingreso del gravamen es inexistente, ratificando su postura en cuanto al método de cálculo del referido tope legal, al tiempo que plantea -en caso que este organismo jurisdiccional entienda procedente el ajuste fiscal- la existencia de error excusable.

Por último, ofrece producir prueba pericial contable, plantea el caso federal y solicita se revoque la resolución recurrida, con costas al Fisco Nacional.

II. Que, a fs. 58/74 vta. el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso, desestima los agravios de la recurrente y ratifica en todas sus partes la resolución determinativa de oficio que motiva las presentes actuaciones, destacando que la materia imponible ha sido debidamente ponderada por el juez administrativo, solicitando el rechazo del recurso impetrado por las razones de hecho y de derecho que expone, y acompaña las actuaciones administrativas.

Sintetiza su argumentación en que la deducción de honorarios de directores y miembros del consejo de vigilancia practicada por la actora resultó en exceso de las previsiones legales, las que únicamente autorizan a detraer un solo concepto del resultado contable, esto es, el impuesto a las ganancias del ejercicio que se liquida.

En esa sintonía, afirma con respecto al trasfondo normativo que en sus anteriores textos tanto el art. 87 inc. "i" de la ley como el art. 148 del decreto reglamentario -art. 87 inc. "j" y art. 142 inc. "a", respectivamente, en el caso de los períodos fiscales materia de apelación- remitían de forma directa al art. 261 de la Ley N° 19.550, lo que fuera suprimido con la sanción de la Ley N° 23.760 (B.O.R.A. 18/12/1989) y el dictado del Decreto N° 105/1997 (B.O.R.A. 06/02/1997).

A ese efecto, cita idéntica jurisprudencia a la referenciada por la recurrente, pero a partir de una interpretación diversa concluye que de la misma se infiere exactamente la postura inversa a la sostenida por la apelante.

Por su parte, sostiene que la sanción imputada se ajusta a la realidad del caso de marras, no verificándose la existencia de error excusable que exima a la parte actora de su responsabilidad por la omisión del pago de impuesto incurrida.

Por último, acompaña los antecedentes administrativos, se opone a la producción de la prueba pericial contable ofrecida por la apelante, plantea el caso federal y solicita se confirme la resolución recurrida, con costas.

III. Que, a fs. 75 (punto 2°) se confirió traslado a la parte actora de la oposición a la prueba formulada por el Fisco Nacional, el que fuera contestado a fs. 76/78 vta.

A fs. 79 no se hizo lugar parcialmente a la oposición a la prueba efectuada por el Fisco Nacional, al tiempo que se dispuso la apertura a prueba de la presente causa, haciéndose lugar a la prueba pericial contable, cuyo informe conjunto obra agregado a fs. 93/102.

A fs. 139 se declara la clausura del período probatorio.

A fs. 143 se elevan los autos a consideración de la Sala "A", la que dispuso A FS. 144 ponerlos para alegar, obrando a fs. 148/152 vta. y 153/162 los alegatos de la apelada y recurrente, respectivamente.

Finalmente, pasan a sentencia.

IV. Que, sentado lo que antecede, la cuestión traída a conocimiento de este Tribunal Fiscal 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 (t.o. Decreto N° 649/1997 y modificatorias) y art. 142 inc. "a" del Decreto N° 1344/1998, reglamentario de la ley del gravamen.

Ello así, puesto que tal como 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).

En efecto, no 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.

Ello surge de forma palmaria a partir del relevamiento de los antecedentes administrativos acompañados por el Fisco Nacional en oportunidad de contestar el recurso de apelación impetrado, en los que constan para cada uno de los períodos fiscales objeto de ajuste, esto es, 2006, 2007 y 2008, las Actas de Directorio N° 856 del 26/04/2006, N° 879 del 18/04/2007 y N° 904 del 16/04/2008, concernientes al tratamiento de los honorarios del directorio, el consejo de vigilancia y la comisión fiscalizadora para el ejercicio económico en curso junto a la asignación de los montos globales y con expresa mención del mantenimiento de las proporciones individuales que la empresa venía sosteniendo año tras año para cada uno de los cargos que componen los diversos órganos societarios y de control, todo ello sujeto a la aprobación de la Asamblea correspondiente, así como también de las Actas de Asamblea General Ordinaria N° 78 del 18/04/2007, N° 80 del 16/04/2008 y N° 81 del 22/04/2009 sobre aprobación de los estados contables para los ejercicios económicos finalizados al 31/12/2006, 31/12/2007 y 31/12/2008, respectivamente, en cuyos puntos 4° y 5° se aprobaron las referidas remuneraciones de los órganos societarios, todo ello dentro del plazo para la presentación de la declaración jurada del respectivo gravamen para cada uno de los ejercicios fiscales ya mencionados (cfr. fs. 67/73 y fs. 136/153, Cuerpo Principal N° 1 O.I. N° 710.637, AA, fs. 66/72 y fs. 147/152, Cuerpo Principal N° 1 O.I. N° 709.497, AA, y fs. 62/69, Cuerpo Principal O.I. N° 711.033, AA).

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 (cfr. fs. 13/66 -en especial fs. 25 y fs. 34-, fs. 74, fs. 76/80 y fs. 115/128, Cuerpo Principal N° 1 O.I. N° 710.637, AA, fs. 13/65 -en especial fs. 25 y fs. 34-, fs. 77/80 y fs. 104/120, Cuerpo Principal N° 1 O.I. N° 709.497, AA, y fs. 13/61 -en especial fs. 26 y fs. 34-, fs. 70, fs. 94/99, y fs. 107/120, Cuerpo Principal O.I. N° 711.033, AA).

V.- Que, en ese orden, el tema principal a resolver en el caso concreto consiste en verificar si a fin de determinar la base de cálculo del art. 87 inc. "j" de la ley del 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.

Sobre la cuestión, en varios precedentes, tanto 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 recurrente 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 decisivos 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.

Sobre esta cuestión, debe ponerse énfasis en lo expresado por la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en el Considerando III del precedente "Eastel

S.A.I.C.", la que declaró desierto el recurso de apelación interpuesto por el Fisco Nacional contra la sentencia dictada por el Tribunal Fiscal de la Nación, a cuyo efecto señalara 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 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".

Ahora bien, la 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.

En esa línea, cabe destacar que en el marco del procedimiento ante este Tribunal Fiscal, se ordenó la producción de un informe pericial contable, en cuyos puntos "b" y "c" ambos peritos concordaron en que la única diferencia entre el criterio adoptado por la parte actora y el sostenido por el Fisco Nacional en lo que al cálculo del tope legal se refiere 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, tal como se observa no solo en el detalle explicativo de cada uno de los puntos referenciados sino también de forma matemática en los tres cuadros del Anexo I que acompaña a dicho informe (cfr. fs. 93/95 y fs. 98/99).

A esta altura, puede afirmarse que más allá de la reiteración efectuada por el ente recaudador en cuanto a que el art. 142 inc. "a" del decreto reglamentario 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.

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).

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, correspondiendo revocar el ajuste fiscal, en todos sus partes, con costas, lo que así se resuelve.

El Dr. Porporatto dijo:

Que adhiere al voto que antecede.

En mérito de lo expuesto precedentemente, SE RESUELVE:

Revocar la resolución apelada, con costas.

Se deja constancia que la presente resolución se dicta de conformidad con el artículo 52 del RPTFN.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, archívese.