

HONORARIOS DE DIRECTORES, MIEMBROS DE CONSEJOS DE VIGILANCIA Y SOCIOS ADMINISTRADORES

Determinación del tope del 25% de la utilidad contable

El presente artículo tiene por finalidad analizar el modo de determinación del límite del 25% de la utilidad contable que se debe considerar para la deducción en el impuesto a las ganancias de los honorarios aprobados de directores, miembros del consejo de vigilancia y socios administradores. Ello ante la aplicación del ajuste por inflación contable y el ajuste por inflación impositivo.

Primeramente, efectuaremos una introducción para el mejor entendimiento del tema para finalmente avocarnos al análisis de cómo se determinaría el referido límite en un contexto de aplicación del ajuste por inflación contable e impositivo.

INTRODUCCIÓN. MARCO NORMATIVO.

Recordemos que el art. 87 inciso j) de la ley del impuesto a las ganancias establece como deducción especial de la tercera categoría:

*“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.*

*Las sumas a deducir en concepto de honorarios de **directores y miembros de consejos de vigilancia** y de retribuciones a los **socios administradores** por su desempeño como tales, no podrán exceder el VEINTICINCO POR CIENTO (25 %) de las utilidades contables del ejercicio, o hasta la que resulte de computar DOCE MIL QUINIENTOS PESOS (\$ 12.500) por cada uno de los perceptores de dichos conceptos, la que resulte mayor, siempre que se asignen dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada anual del año fiscal por el cual se paguen. En el caso de asignarse con posterioridad a dicho plazo, el importe que resulte computable de acuerdo con lo dispuesto precedentemente será deducible en el ejercicio en que se asigne.*

Las sumas que superen el límite indicado 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”.

En definitiva, el requisito fundamental que establece la ley del impuesto a las ganancias para la deducción de los honorarios de directores, miembro del consejo de vigilancia y socios administradores es que los mismos se encuentren asignados de manera individual antes de que opere el vencimiento de la respectiva declaración jurada del impuesto.

Pero la ley marca 2 límites: uno, que podríamos denominar “individual”, de \$ 12.500, por cada uno de los sujetos, y otro, que se denomina “global”, que consiste en el veinticinco por ciento (25%) de la utilidad contable del ejercicio. De los dos, hay que considerar el mayor:

1. Límite individual: \$ 12.500 anual por cada sujeto perceptor de los referidos honorarios.

En relación al mismo, el art. 142 del decreto reglamentario estipula en su parte pertinente que dicho importe se determinará considerando respecto de cada perceptor el importe antes indicado o el de los honorarios o sumas acordadas que se le hubieren asignado, si este último fuera inferior

2. Límite global: en este límite hay que considerar el veinticinco por ciento (25%) de la utilidad contable del ejercicio, teniendo en cuenta como tal la utilidad después de deducir el impuesto a las ganancias determinado del ejercicio que se está liquidando, conforme con las normas que reglan el impuesto. En este sentido, la parte medular del decreto reglamentario indica que *“a tal fin, deberá entenderse por utilidad contable a la obtenida después de detraer el Impuesto a las Ganancias del ejercicio que se liquida determinado según las normas de la ley y de este decreto reglamentario”*.

Pero para determinar el concepto de impuesto determinado, es necesario utilizar una fórmula circular estándar que relacione las siguientes variables:

UI : Utilidad impositiva antes de honorarios y quebrantos
UC : Utilidad contable antes del impuesto
QI : Quebrantos impositivos

Fórmula

$$IG = \frac{(0,35 \times UI) - (0,0875 \times UC) - (0,35 \times QI)}{0,9125}$$

La finalidad de la fórmula, vuelvo a reiterar, es obtener el impuesto a las ganancias determinado para poder calcular el límite, dado que el mismo consiste en el veinticinco por ciento (25%) de la utilidad contable, considerando el impuesto a las ganancias determinado del ejercicio.

Por último, debemos agregar que la parte pertinente del art. 142 del decreto reglamentario precisa que *“el monto deducible que se determine con arreglo a lo dispuesto en el párrafo anterior, se imputará al ejercicio por el que se paguen los honorarios o sumas acordadas si, dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada de la sociedad correspondiente al mismo, dichos honorarios o sumas*

acordadas hubieran sido asignados en forma individual por la asamblea de accionistas o reunión de socios o por el directorio u órgano ejecutivo, si los órganos citados en primer término los hubieran asignado en forma global. Si las asignaciones aludidas precedentemente tuvieran lugar después de vencido aquel plazo, dicho monto se deducirá en el ejercicio de asignación. Idéntico criterio de imputación regirá para la deducción de las sumas que se destinen al pago de honorarios de síndicos”.

LAS CUESTIONES CONTROVERTIDAS.

Uno de los primeros interrogantes que se presentó en el cálculo del segundo límite global consistió en ¿Qué utilidad contable utilizar?

Traigamos a la memoria que las normas contables profesionales han establecido la aplicación del ajuste por inflación pudiéndose considerar para los ejercicios cuyo cierre acaecieron a partir del 1 de julio de 2018. No obstante, su aplicación resulta obligatoria para los cierres diciembre de 2018.

Ello fue establecido por la Resolución (JG) N° 539/2018 referente a “normas para que los estados contables se expresen en moneda del poder adquisitivo de cierre en un contexto de inflación en los términos de la sección 3.1 de la Resolución Técnica (RT) N° 17 y de la sección 2.6 de la Resolución Técnica (RT) N° 41, aplicables a los ejercicios o períodos intermedios cerrados a partir del 1 de julio de 2018”.

En este contexto y considerando un balance ajustado por inflación, ¿se debe considerar el resultado contable o el histórico para la determinación del tope o límite?

No podemos olvidar que con fecha 16 de mayo 2019 se publicó en el Boletín Oficial la Circular (AFIP) N° 1/2019, estableciendo precisiones respecto de los estados contables en moneda constante. En este marco, esbozó:

“En ejercicio de las facultades conferidas a esta Administración Federal por el decreto 618 del 10 de julio de 1997, sus modificatorios y sus complementarios, se estima conveniente precisar que los sujetos que confeccionan estados contables en moneda constante (homogénea) conforme a la resolución técnica (FACPCE) 6 y sus modificatorias, deben determinar el resultado neto impositivo en el impuesto a las ganancias, ajustando su resultado neto contable a fin de eliminar el importe correspondiente al efecto que se produce por el cambio en el poder adquisitivo de la moneda.

Los mencionados ajustes se reflejarán dentro del programa aplicativo denominado ‘Ganancias Personas Jurídicas - Sociedades Versión 16.0 Release 2’, a través del campo ‘Resultado por exposición a la inflación (REI)’ que se encuentra disponible dentro de las ventanas ‘Ajustes Rdo. Impositivo F.A. - disminuyen utilidad o aumentan pérdida’ o ‘Ajustes Rdo. Impositivo F.A. - aumentan utilidad o disminuyen la pérdida’.

Las precisiones efectuadas mediante la presente no alcanzan a los sujetos que confeccionan sus estados financieros, con carácter obligatorio u opcional, aplicando las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), comprendidos en la resolución general 3363”.

Lo expuesto equivalió a sostener que para liquidar el impuesto a las ganancias se debe partir del balance ajustado por inflación, pero posteriormente debe eliminarse sus efectos

de modo tal que la liquidación se realice con un estado de resultados y un balance de sumas y saldos históricos (sin AXI contable)¹.

Pero más allá de lo expuesto y del balance a considerar para liquidar el impuesto, lo cierto es que el art. 87 inciso j) de la ley se refiere estrictamente a resultado contable, dando a entender que lo importante es el balance oficial aprobado por la asamblea o reunión de socios, más allá que contenga o no el AXI contable. Lo cual resultaría razonable considerando que existe un criterio de interpretación jurisprudencial de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que dice claramente que la primera fuente de interpretación de la ley es su letra y cuando ella es clara, no cabe más que su aplicación directa. Así como también ha esbozado que cuando la ley no distingue, tampoco lo debe hacer el intérprete. Y la ley dice estrictamente: *utilidades contables*.

Lo expuesto fue confirmado por el último espacio de diálogo enlace AFIP entidades profesionales del 6 de noviembre de 2019 en la cual se consultó²:

“IMPUESTO A LAS GANANCIAS 1. DEDUCCION DE HONORARIOS Y UTILIDADES. RESULTADOS AJUSTADOS O HISTORICOS.

El tope de honorarios asignados al presidente por tareas directivas que una sociedad puede deducir de su base imponible es ¿el 25% de la Utilidad Contable después de Impuesto a las Ganancias que surge de los estados contables ajustados por inflación (RT6 FACPCE) o el 25% de la utilidad histórica? A modo de ejemplo suponemos que la sociedad cerró el ejercicio el 31/7/19 y no aplica ajuste por inflación impositivo, pero los Estados Contables ya están en moneda constante. Entendemos que debería ser la impositiva que esta a valores históricos ¿Se comparte el criterio? En el caso de distribución de utilidades, a los fines de la retención al accionista del 7% o 13%, ¿qué utilidad se toma, la ajustada por inflación contable o la impositiva que esta valores históricos? También en este caso se entiende que debería ser la utilidad histórica ¿Se comparte el criterio?

Respuesta de AFIP

No se comparte el criterio. Respecto a la consulta sobre los honorarios, se reitera lo contestado en el Espacio de diálogo del pasado 2 de mayo, en el sentido que “Tanto el inciso j) del Artículo 87 de la Ley de Impuesto a las Ganancias como el Artículo 142 de su Reglamento mencionan como uno de los topes para la deducción de honorarios de directores al 25 % de la ‘utilidad contable’. De ello se infiere que tal porcentaje se debe aplicar al resultado positivo que surge del Estado de Resultados que forma parte de los Estados Contables confeccionados conforme a las normas vigentes del período fiscal en cuestión. Por lo tanto estimamos que el balance será histórico o ajustado de acuerdo a lo establecido por las normas contables de aplicación en el período fiscal correspondiente.”

En cuanto a la retención del impuesto sobre los dividendos, deberá aplicarse sobre los montos efectivamente distribuidos”.

Por lo tanto, lo expuesto confirma que hay que considerar el resultado contable que surja del balance aprobado por asamblea o reunión de socios, confeccionados conforme a las normas contables vigentes. Básicamente, implica considerar el resultado contable con AXI.

¹ Amaro Gómez, Richard L. “Impuesto a las ganancias para las sociedades de capital. Liquidación. Balance ajustado. Recpam. Aspectos atinentes a la exposición y liquidación”. Práctica y Actualidad Tributaria Errepar. Tomo XXV. Mayo 2019.

² <https://consejo.org.ar/storage/attachments/Espacio-de-Dialogo-AFIP-Profesionales-06-RMcYghZJjt.pdf>

Finalmente y en relación al concepto UI: Utilidad impositiva antes de honorarios y quebrantos es importante destacar que los únicos conceptos que no hay que considerar son los taxativamente mencionados: 1) honorarios sometidos al tope y, 2) quebrantos.

Lo indicado no es un tema menor, dado que si estamos frente a un ejercicio fiscal en relación al cual se supera los parámetros para la aplicación del AXI impositivo, esa ganancia impositiva debería incluir el resultado por exposición a la inflación impositivo a fin de calcular el límite global. Aunque si se trata de un ejercicio de transición (2018, 2019 y 2020), ese resultado por exposición a la inflación deberá considerarse en un 1/3 tal como lo estableció la ley de contra reforma – Ley (PL) N° 27.468/2018-.

A modo de resumen:

UI : Utilidad impositiva antes de honorarios y quebrantos	Incluye el AXI impositivo en caso que se tenga que cuantificar por la norma impositiva
UC : Utilidad contable antes del impuesto	Incluye el AXI contable en caso que se tenga que cuantificar por la norma contable

LA REFLEXIÓN FINAL.

Finalmente, resulta más que claro que en todos los casos hay que considerar el ajuste por inflación, tanto contable como impositivo, siempre que las respectivas normas, tanto contable como impositiva, posibiliten la aplicación de estos mecanismos.

Esperamos que con el presente artículos hayamos aclarado las dudas de nuestros queridos colegas.