

**DICTAMEN D.A.T. 41/13**  
**Buenos Aires, 28 de octubre de 2013**  
**Fuente: página web A.F.I.P.**

Dirección General Impositiva. Dirección de Asesoría Técnica. Impuesto a las ganancias. Rentas de la cuarta categoría. Presidente de S.A. y gerente bajo relación de dependencia. Deducción especial. Art. 23, inc. c). Procedencia de su incremento.

Sumario:

I. Si bien se considera de excepción la existencia de relación de dependencia entre una Sociedad Anónima y su presidente, por las funciones técnico-administrativas que desarrolla como gerente comercial, podría resultar admisible. Ello siempre y cuando se verifiquen fehacientemente los elementos que tipifiquen la relación de dependencia como el cumplimiento de un horario de trabajo normal y habitual, recepción de instrucciones o explicaciones de sus tareas en forma constante al Directorio, entre otros.

II. Puesto que el contribuyente del epígrafe obtendría rentas de cuarta categoría encuadradas en los incs. f) y b) del art. 79 de la ley del tributo, por su desempeño como presidente de la Sociedad Anónima y por las actividades técnico-administrativas –gerente comercial– que realizaría bajo relación de dependencia de la misma sociedad, respectivamente, de haber ingresado los aportes que obligatoriamente debe efectuar, y en la medida que cumpla los extremos que demuestran que ejerce una verdadera tarea subordinada, podrá computar la deducción especial incrementada hasta 3,8 veces prevista por el tercer párrafo del inc. c), del art. 23, de la Ley de Impuesto a las Ganancias, con las limitaciones previstas en dicha norma.

---

Texto:

I. Vuelven las presentes actuaciones de la Dirección de ... y ..., dependiente de la Subdirección General de ..., cuya intervención fuera solicitada a los fines de dilucidar la viabilidad de que se configure una relación de dependencia entre una sociedad y su presidente o vicepresidente, aún cuando los mismos son considerados directores, ello teniendo en cuenta los aportes doctrinarios en la materia y la existencia de distintos pronunciamientos judiciales adversos a tal posibilidad cuando se trata de la máxima autoridad de la sociedad.

Cabe recordar que los presentes obrados se originan en la presentación efectuada por el contribuyente del epígrafe en los términos de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05, consultando si procede a su respecto el cómputo de la deducción especial incrementada hasta 3,8 veces prevista por el tercer párrafo del inc. c) del art. 23 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, dado que ejerce la presidencia de una Sociedad Anónima y a la vez se desempeña en la

misma como gerente comercial bajo relación de dependencia, planteo que fuera analizado por este servicio asesor mediante la Actuación N° .../12 (DI ...).

En la precitada actuación, luego de referir la normativa aplicable al caso, se expresó que “... la deducción especial podrán computarla quienes obtengan rentas de la tercera categoría – siempre que trabajen personalmente en la empresa– y/o rentas de la cuarta categoría, debiendo para ello cumplir con el pago de todos los aportes que como autónomos deban realizar al sistema único de Seguridad Social o a las cajas provinciales –hasta la fecha de la declaración jurada y por el monto correspondiente a la categoría denunciada al Fisco– habilitándose la deducción incrementada para quienes revisten en relación de dependencia”.

Por ello, en función de los dichos del contribuyente y de la derivación lógica de la letra de las normas del gravamen, se advirtió que “... el mismo obtendría rentas de cuarta categoría encuadradas en los incs. f) y b) del art. 79 de la ley del tributo, por su desempeño como presidente de la Sociedad Anónima y por las actividades técnico-administrativas –gerente comercial– que realiza en relación de dependencia, respectivamente ...”, entendiéndose que “... de haber ingresado los aportes que obligatoriamente debe realizar, en el caso como trabajador autónomo, el mismo resultaría habilitado para computar, con las limitaciones previstas en la norma, la deducción especial incrementada estatuida en el inc. c) del art. 23 de la ley del gravamen”.

No obstante ello, se suscitaron dudas acerca de la naturaleza y alcance de las tareas que realiza el consultante, distintas a la de su función como presidente y de la viabilidad de su encuadre como efectuadas en relación de dependencia respecto de la misma sociedad que él preside, dado que no recibiría directivas o instrucciones de nadie en razón del cargo que ostenta y que, a su vez, la sociedad no podría tomar decisiones de las que aquél no fuera parte, por lo cual no se tipificaría la subordinación con la sociedad que condujera a interpretar que se verifica la existencia de un contrato de trabajo en relación de dependencia.

II. Llamada pues a opinar, la Dirección de ..., mediante la Actuación N° .../13 (DI ...) – obrante a fs. 32/38– refirió que en el Dict. D.L.T.R.S.S. 2.835/98, oportunamente había advertido que “... la posibilidad de que el presidente de una Sociedad Anónima ejerza tareas técnico-administrativas que configuren una relación de dependencia resultaría un supuesto de excepción”.

Sin perjuicio de ello, alega que en el citado dictamen se dijo que “... de cumplirse los presupuestos establecidos en el art. 3, inc. a), apart. 1, de la Ley 24.241, esto es, que las asignaciones que perciban correspondan a actividades especialmente remuneradas que configuren una relación de dependencia, considerando que la normativa no ha establecido ninguna excepción, no procede efectuar distingos donde la ley no lo hace”.

Asimismo, el área consultada trae a colación, respecto de los elementos que tipifican la relación de dependencia y específicamente en cuanto a la evaluación de la existencia de subordinación jurídica, las expresiones de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la Causa: “Matas Marti Juana c/Caja Nacional de Previsión de la Industria, Comercio y Actividades Civiles” en cuanto a que “... deben valorarse las pruebas aportadas para demostrar la remuneración mensual asignada a la titular por la sociedad, el control de su asistencia laboral y las retenciones previsionales, elementos de los que no podría prescindirse al tiempo de considerar la subordinación invocada con relación a la sociedad como sujeto de derecho diferenciado de sus integrantes ...”.

Añade, a partir de la transcripción de la norma laboral relacionada con la subordinación técnica –art. 27 de la Ley de Contrato de Trabajo–, que la misma es un requisito insoslayable para que una persona pueda ser considerada trabajador dependiente, señalando que la jurisprudencia del Fuero ha sostenido, en forma reiterada, que “... el carácter de socio-gerente es compatible con el de empleado de la sociedad, pero sólo en la medida en que exista una actividad personal, habitual y exclusiva, y en que dicha actividad se encuentre sujeta a instrucciones o directivas que se impartan o pudieran impartirse”.

Desde esa perspectiva argumental y aplicando tales pautas al caso planteado concluye que “... la naturaleza subordinada de las tareas ha de surgir, en cada caso, de las características propias de la actividad desarrollada por el ‘presidente’, sin que quepa adoptar una solución uniforme y anticipada, abarcativa de todos los casos que pudieran presentarse”.

De lo expuesto se desprende que si bien el supuesto planteado en el “sub exámine” se considera de excepción, podría resultar admisible la existencia de relación de dependencia entre una Sociedad Anónima y su presidente, por las funciones técnico-administrativas que éste desarrolla como gerente comercial, siempre y cuando se verifiquen fehacientemente los elementos que tipifiquen la relación de dependencia, como el cumplimiento de un horario de trabajo normal y habitual, recepción de instrucciones o explicaciones de sus tareas en forma constante al Directorio, entre otros.

En línea con ello es dable recordar que ya en el Dict. D.A.L. 103/99 del organismo afirmó que, a los efectos de determinar la existencia de una relación laboral dependiente, “... deben considerarse las pautas objetivas que la configuran, esto es, si existe subordinación jurídica, económica y técnica, parámetros que deben ser analizados en cada caso en particular en razón de la imposibilidad de fijar, con alcance general, la naturaleza jurídica de las relaciones contractuales”.

De conformidad con ello, y si bien en definitiva corroborar dichas circunstancias es una cuestión fáctica que escapa a la competencia de este servicio asesor, se concluye que puesto que el contribuyente del epígrafe obtendría rentas de cuarta categoría encuadradas en los incs. f) y b) del art. 79 de la ley del tributo, por su desempeño como presidente de la Sociedad Anónima y por las actividades técnico-administrativas –gerente comercial– que realizaría bajo relación de dependencia de la misma sociedad, respectivamente, de haber ingresado los aportes que obligatoriamente debe efectuar y en la medida que cumpla los extremos que demuestran que ejerce una verdadera tarea subordinada, podrá computar la deducción especial incrementada hasta 3,8 veces prevista por el tercer párrafo del inc. c), del art. 23, de la Ley de Impuesto a las Ganancias, con las limitaciones previstas en dicha norma.