



Escuela de Graduados
Facultad de Ciencias Económicas
Universidad Nacional de Córdoba

ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

TRABAJO FINAL DE POSGRADO

*“Honorarios de directores, síndicos y miembros del consejo de
vigilancia: tratamiento tributario”*

Alumno:

FARINA, JUAN PABLO

Tutor:

UNIA, MARIA LAURA

Córdoba, Diciembre de 2014.



Honorarios de directores, síndicos y miembros del consejo de vigilancia: tratamiento tributario por FARINA, JUAN PABLO se distribuye bajo una [Licencia Creative Commons Atribución-NoComercial-SinDerivar 4.0 Internacional](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/).

ÍNDICE

<u>INTRODUCCION</u>	1
<u>CAPÍTULO I: “REMUNERACIONES DE LOS DIRECTORES, SINDICOS Y MIEMBROS DEL CONSEJOS DE VIGILANCIA”</u>	2
1. Determinación de la Remuneración	2
2. Cálculo y límites a la remuneración de los directores	3
2.1. Retribución en exceso respecto de los topes	5
3. Funciones técnico administrativas	6
<u>CAPÍTULO II: “TRATAMIENTO EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS</u>	8
1. Deducciones por la sociedad	8
Aspectos jurisprudenciales	10
1.2 Retribución por tareas técnico-administrativas y otras	13
Aspectos jurisprudenciales	14
1.3 Situaciones específicas	15
1.4 Retención del impuesto a las ganancias RG AFIP 830	17
Aspectos jurisprudenciales	18
2. Tratamiento de la renta para el director	19
2.1 Honorarios pagados directores que actúan en el exterior	20
<u>CAPÍTULO III: “ANTICIPOS A CUENTA DE HONORARIOS”.</u>	22
1. Disposición de fondos a favor de Terceros	22
Aspectos jurisprudenciales	23

<u>CAPÍTULO IV: “TRATAMIENTO EN LOS IMPUESTOS AL CONSUMO”</u>	25
1. Exención en el Impuesto al Valor Agregado	25
Aspectos jurisprudenciales	27
1.2 Conclusión sobre IVA y honorarios del director	31
2. Régimen simplificado para pequeños contribuyentes (Monotributo)	32
3. Facturación	33
4. Impuesto sobre los Ingresos Brutos de la Provincia de Córdoba	33
<u>CAPÍTULO V: “CONCLUSION Y PROPUESTAS”</u>	35
1. Conclusión	35
2. Propuestas	37
BIBLIOGRAFÍA.	41

INTRODUCCIÓN

El tratamiento tributario de los honorarios a directores, síndicos, miembros de consejos de vigilancia, socios administradores, es un tema que siempre ha generado preocupación desde ámbitos profesionales y doctrinarios. Tal vez la aplicación repetitiva de fórmulas y la escueta normativa, unidos a los controles no masivos del fisco, ha generado cierta inercia en relación al tema, y con ello la subsistencia de aspectos contradictorios y abusos reglamentarios.

La propuesta del presente trabajo es analizar el tratamiento tributario de dichos honorarios, tanto desde el punto de vista de la sociedad, como pagadora, como del director, como beneficiario. Para ello, se comenzará analizando el artículo 261 de la ley de Sociedades Comerciales para luego entrar en el tema impositivo específico en relación a dichos honorarios.

Antes de comenzar el abordaje de este tema, que ha preocupado a un importante sector de nuestra doctrina, es importante aclarar que en el desarrollo se hará referencia simplemente al honorario del director, por una razón de simplicidad, para facilitar la lectura, pero entendiéndose que es aplicable en forma total a los otros sujetos contemplados en la normativa - síndicos, miembros de consejos de vigilancia, socios administradores de SRL -, siempre y cuando no se hagan observaciones específicas al respecto.

CAPÍTULO I: “REMUNERACIONES DE LOS DIRECTORES, SINDICOS Y MIEMBROS DEL CONSEJOS DE VIGILANCIA”

1. Determinación de la Remuneración

El sistema de remuneración del directorio se encuentra regulado por el artículo 261 de la Ley de Sociedades Comerciales – Ley 19.550 y modif. - , se establecen pautas que debe tomar en cuenta la Sociedad con relación a la remuneración del Director de la misma.

La relación que une a la sociedad con el director es la de una locación de servicios calificada (Vitolo, D., 2000, p.423). La sociedad requiere del director que integre su órgano de administración y tome a su cargo, en forma colegiada, la administración de los negocios sociales ajustando su conducta a las premisas de un obrar con lealtad, con la diligencia de un buen hombre de negocios, como relata el artículo 59 de la Ley de Sociedades.

Atento a la naturaleza particular de la relación existente entre el director y la sociedad, la tarea cumplida por aquél debe presumirse como **remunerada**. En primer lugar, la ley 19.550 deja librada a la concreta política de los socios la decisión en torno a la remuneración, que en principio no será fija sino que resultará contingente al resultado de la gestión encomendada.

La lectura del artículo 261 Ley de Sociedades hace descartar la gratuidad del cargo de director, la que, en materia comercial, no puede ser presumida - “*Lalanne, J. C/ Caja Prendaria S.A.*” CNCom., Sala B, 01/07/80 -. Eventualmente, el estatuto podría establecer tal gratuidad en el desempeño de la función de director ya que, como se indicó, este aspecto no puede surgir implícitamente. En caso de falta de previsión contractual, regirá la presunción de onerosidad del cargo, criterio que se adecua al moderno desempeño profesional de los integrantes del órgano de administración de una sociedad. La gratuidad también sería admisible si media resolución asamblearia y la aceptación expresa de los directores en este sentido.

La norma del artículo 261 de la ley societaria tiene un objetivo concreto: proteger el derecho al dividendo del accionista y evitar que las ganancias del ejercicio pasen exclusivamente a manos de los directores, lo cual, conforme establece la doctrina, ha sido un supuesto corriente con anterioridad a la sanción de la ley 19.550. Al decir de destacados autores, se trata de

evitar la existencia de directores ricos con accionistas pobres, lo cual importa, en puridad, una subversión de valores. (Nissen, R., 1997, tomo 4 p.276)

El legislador ha pretendido lograr un equilibrio, un balance, entre la importante función que el director cumple y en consecuencia, el derecho de percibir una justa remuneración, por un lado, y la posibilidad de la percepción de dividendos por los accionistas, por el otro.

Para ello, el artículo precitado establece un mecanismo que consiste en otorgar a los directores un porcentaje de las ganancias del ejercicio, que será mayor en la medida que las ganancias se distribuyan entre los accionistas. Se ha establecido un tope mínimo del cinco por ciento de las ganancias si no se distribuye dividendo alguno, incrementándose ese techo hasta el veinticinco por ciento de las ganancias, en proporción a la distribución de utilidades.

La omisión de cláusulas estatutarias implica que será la asamblea la encargada de fijar las remuneraciones según el fallo *“Rivero Haedo C/ Millet Service S.A.”*, Sala D, CNCom, 09/08/1973. Esta regla no puede ser alterada mediante acuerdo en contrario; sólo la asamblea puede establecer las remuneraciones, obligación que tampoco podrá ser delegada.

La determinación de los honorarios de los directores por parte de la asamblea de accionistas debe, dentro de los parámetros establecidos por el artículo 261 de la Ley de Sociedades, guardar relación y coherencia con la gestión efectuada, con la labor desarrollada por aquellos.

La retribución de los directores puede ser proporcional para todos o bien diferenciada. (*“Prandi, Julio C/ Compañía Bonaerense Financiera y de Mandatos S.A.”* CNCom., Sala E, 12/08/1986). La asignación “al directorio” en general determina que los montos deben distribuirse entre los directores en forma igualitaria. (OTEGUI, J., 1979, Abaco, Pág. 268).

2. Cálculo y límites a la remuneración de los directores

El artículo 261 en los 2º y 3º párrafo de Ley de Sociedades estipula dos parámetros para la retribución de los directores: la distribución de utilidades y la distribución de utilidades de ese ejercicio. Los porcentajes utilizados - 25% y 5% respectivamente - son rígidos y como principio general, inamovibles. El total de lo que deban percibir los directores, no podrá superar en su conjunto y por todo concepto – incluyendo comisiones especiales y funciones técnico-administrativas - esos porcentuales.

“Honorarios de directores, síndicos y miembros del consejo de vigilancia: tratamiento tributario”

Para evitar la violación de lo dispuesto por ese artículo, el legislador ha incluido dentro de la norma, a los sueldos y otras remuneraciones percibidas por los directores por el desempeño de las funciones técnico administrativas de carácter permanente, lo cual nos lleva al problema de aquellos directores que, además de cumplir las funciones que tal cargo implica, se encuentran empleados en la sociedad bajo relación de dependencia, y que han percibido, durante el ejercicio, las remuneraciones correspondientes a su empleo.

Si el director de la sociedad es también empleado de la misma, su retribución laboral queda condicionada por la norma del artículo 261 Ley de Sociedades, rectora de la función orgánica que el mismo aceptó en la sociedad. Al aceptar el cargo el director, o el empleado, siendo ya director, pudo y debió ponderar las limitaciones del artículo 261 a fin de ajustar sus remuneraciones a esta norma, que resulta de aplicación específica e insusceptible de ser desvirtuada por el régimen laboral aplicable a la relación de empleo del director, aún cuando siempre quede a salvo la retribución en exceso por virtud del último párrafo del artículo 261.

Si bien la norma resulta compleja, debe tenerse en cuenta – para sociedades cerradas que no cotizan en bolsa o no se encuentran autorizadas a hacer oferta pública de sus acciones – dos aspectos fundamentales a los efectos del cálculo de la utilidad computable para determinar la remuneración de los directores: en primer lugar, del resultado bruto del ejercicio no deben detrarse los montos que pudieren corresponder a las remuneraciones que se asignaran a los integrantes del órgano de administración y de fiscalización (art 261 párrafo tercero) y en segundo, tampoco deberá detrarse del resultado la previsión para hacer frente al impuesto a las ganancias.

En el caso de sociedades que hacen oferta pública de sus acciones o se encuentran autorizadas para cotizar en bolsa, la Comisión Nacional de Valores ha dictado una reglamentación que modifica el criterio respecto a la utilidad computable mencionada anteriormente. En este caso, obliga a deducir del resultado la contribución impositiva – utilidad neta de impuestos – llegando a afectar el resultado mediante el cómputo de resultados anteriores acumulados y la conformación de la reserva legal. Es así que en la Resolución 368/2001, Libro I, Capítulo III, artículos 2 a 7, de la Comisión Nacional de Valores establece las disposiciones aplicables al régimen de retribución de directores.

Las normas mencionadas disponen que a los efectos de la aplicación del artículo 261 de la ley de Sociedades se considerará:

“Honorarios de directores, síndicos y miembros del consejo de vigilancia: tratamiento tributario”

La utilidad contable computable que define la Comisión Nacional de Valores: *“Es el resultado del ejercicio, neto de impuestos, más o menos los ajustes de ejercicios anteriores y previa absorción de las pérdidas acumuladas. Calculada la reserva legal sobre la base de lo expuesto, se deducirá del subtotal obtenido, más el monto por retribución a los directores y miembros del consejo de vigilancia afectados al estado de resultados”*.

Dividendo computable: *“distribución de utilidades del ejercicio (en efectivo o en acciones) a los tenedores de acciones, cualquiera sea la clase de estas”*.

Utilidad reducida: *“aquella que representa una rentabilidad sobre el patrimonio neto inferior a la normal en la actividad empresarial, considerando el rendimiento promedio de otras variables de inversión de capital existentes en el mercado”*.

Retribución adecuada: *“aquella que tiene en cuenta las responsabilidades de los directores, el tiempo dedicado a sus funciones, su competencia y reputación profesional, y el valor de sus servicios en el mercado”*.

2.1. Retribución en exceso respecto de los topes

El último párrafo del artículo 261 de la ley de Sociedades, admite la posibilidad de superar los topes legales previstos por el segundo párrafo de dicha norma, siempre y cuando se presenten las siguientes circunstancias: que las ganancias del ejercicio fueren inexistentes o muy reducidas, y cuando se haya dado el desempeño por los directores de comisiones especiales o funciones técnico administrativas. En ese caso, se impone como requisito, que figure como punto especial de la orden del día, que sea aprobado por la asamblea de accionistas. La jurisprudencia, en *“Dyckztein, J. C/ Shulman Hnos. S.A.”* CNCom., Sala A 31/03/82 y *“Preinl Boguslav, E. C/ Manufactura de porcelana S.A.”*, Sala A , 20/02/80, ha ratificado esas exigencias, requiriendo asimismo que la decisión asamblearia que resuelva superar los límites previstos por el art 261, debe ir acompañado de los debidos fundamentos del caso, de virtualidad suficiente como para justificar ese exceso.

En relación a la inexistencia de ganancias, se infiere que la intención del legislador ha sido la de trasladar a las remuneraciones de los directores las contingencias operativas económicas de la sociedad, como así también proteger en cierta medida la posición jurídica de los socios, al igual que en el supuesto de ausencia de distribución de utilidades.

3. Funciones técnico administrativas

El desempeño efectivo de funciones técnicas administrativas: Este concepto no está definido en la ley de Sociedades. La doctrina las ha caracterizado como aquéllas que no se encuentran normalmente en manos del directorio, sino que son realizadas por el personal especializado de la empresa, que integra el plantel de “jefes, gerentes o ejecutivos”, pero en caso de ser efectuadas por alguno o todos los miembros del directorio, y en tanto configuren una locación de servicios, justifiquen el pago por la labor realizada. (SASOT BETES Y SASOT, 1980, Abaco, Pág. 273)

Se las debe distinguir de las simples tareas del director empleado (relación de dependencia). En el caso de relación de empleo, la discusión gira en otra órbita, según se considere que el cargo de director subordina la posición jurídica de empleado - por lo menos en ciertos aspectos, como por ejemplo, el remunerativo -, o bien, interpretar que en este vínculo rigen las leyes laborales que impiden la disminución de retribuciones, posición que desde el punto de vista laboral es irreprochable. (“*Carriere de Saunier, María T. y otros C/. La Casa de la Juntas, S. A.*”, Sala E, 31/05/1984, CNCom).

En lo que se refiere al desempeño de las “funciones técnico-administrativo”, la ley no requiere, para superar los límites remunerativos, que dichas funciones hayan sido desempeñadas con carácter de permanencia, basta con haber ejercido tales funciones en forma temporaria, para habilitar la excepción al tope remunerativo.

Las “Comisiones especiales” son aquéllas que exceden las normales del directorio, pero que resultan necesarias para un mejor desempeño. Implica la realización, por parte de algunos directores, por ejemplo, de estudios para la proyección y/o realización de determinadas operaciones, sean de expansión empresaria u organización interna de la empresa. (SASOT BETES Y SASOT, 1980, Abaco, Pág. 273)

Utilidades reducidas o inexistentes: Cuando las utilidades son reducidas pueden superarse esos porcentajes; y en caso de inexistencia la única retribución es la que corresponda a las funciones técnicas administrativas. La inexistencia de utilidad es fácilmente comprobable con el estado de resultados y el balance general. La locución utilidad reducida puede ser definida como utilidad que represente una rentabilidad inferior a la expectativa de rentabilidad normal

“Honorarios de directores, síndicos y miembros del consejo de vigilancia: tratamiento tributario”

de la empresa en función del patrimonio existente. (*“Vaccari de Gilbert, Norma C/ Gilbert S. A. y otros”*, Sala D, 08/05/1981, CNCom).

Aprobación por asamblea: El tema debe ser un punto expresamente incluido en el orden del día. Se debe distinguir este punto en particular, del tema de la concreta fijación de la remuneración de los directores que establece el primer párrafo del artículo 261. La asamblea competente para entender en la cuestión es la asamblea ordinaria. (*“Pirmath, Mónica C/ Estexa S.A.”*, Sala E, 19/04/1989, CNCom)

La decisión de la asamblea deberá estar fundada. En ningún caso, la retribución puede ser fijada por el directorio, cuando no lo ha determinado la asamblea.

La retribución en exceso de los límites previstos por la Ley de Sociedades y fuera del supuesto de excepción es nula de nulidad relativa.

CAPÍTULO II: “TRATAMIENTO EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS”

En este capítulo, se analizará el tratamiento en el impuesto a las ganancias de los honorarios a directores de S.A., desde dos puntos de vista: en primer lugar, en cuanto a su deducibilidad por la sociedad pagadora, y en segundo lugar, como renta en cabeza del director.

Se aclara en forma especial que si bien en la mayor parte del desarrollo se hará referencia a honorarios al “director de S.A.”, debe entenderse aplicable el desarrollo al resto de los sujetos que contempla el artículo 87 inciso j) – síndicos, miembros de consejo de vigilancia, socios administradores -. Se opta por esta forma de análisis con el fin de simplificar la lectura, y se dejan a salvo los casos en que se destacan algunas particularidades o tratamiento diferente respecto de los restantes sujetos antes mencionados.

1. Dedución por la sociedad

Entre las deducciones admitidas en la Tercera Categoría, el artículo 87 de la ley de Impuesto a las Ganancias establece en el inciso j) la correspondiente a las sumas destinadas al pago de honorarios a directores, síndicos o miembros del consejo de vigilancia y las acordadas a socios administradores, por parte de los sujetos comprendidos en el inciso a) del artículo 69.

Conforme lo expuesto, esa deducción es aplicable en las sociedades anónimas, sociedades de responsabilidad limitada, sociedades de en comandita simple y por acciones. No se aplica, por ejemplo, en el caso de las Uniones Transitorias de Empresas tal como lo manifestó la AFIP en el dictamen DIATEC 81/2002.

La ley del impuesto a las ganancias, establece límites al momento de aplicar tal deducción:

- a) Límite cuantitativo
- b) Límite temporal

a) El límite cuantitativo se refiere al quantum de la deducción que válidamente puede realizarse, y conforme a la norma no puede exceder del *mayor* de los siguientes toques:

- 25% de las utilidades contables del ejercicio, o

“Honorarios de directores, síndicos y miembros del consejo de vigilancia: tratamiento tributario”

- Una suma fija de \$ 12.500.- por cada perceptor de honorarios

Resulta importante destacar que:

- El límite cuantitativo no es aplicable en el caso de honorarios correspondientes a los síndicos, lo cual puede verificarse al no estar citados en el 2do párrafo del inciso j) citado.
- La reglamentación, en el artículo 142, establece que la utilidad contable a considerar para calcular el 25% es la obtenida después de deducir el impuesto a las ganancias del ejercicio que se liquida. Y en el caso del tope de los \$ 12.500 prevé que se debe considerar ese importe por cada perceptor, salvo que los honorarios o sumas asignadas sean inferiores a dicho monto. En la actualidad, este último tope ha quedado rezagado, en función de los procesos inflacionarios, por lo cual, ha perdido aplicación en la práctica.
- El cálculo del 25% de la utilidad, conforme lo expuesto, implica la existencia de dos incógnitas, ya que la utilidad que se debe utilizar es la que se obtiene luego de deducir el impuesto a las ganancias, lo que requiere a su vez, la deducción de honorarios, según se detalla:

$$H=0.25 \times (UC- IG)$$

$$IG= 35\% (UI- H)$$

De ese planteo se obtiene la fórmula de uso corriente para calcular el valor de los honorarios:

$$H = \frac{0,25 UC - 0,0875 UI}{0,9125}$$

Donde:

- H: es el importe máximo a deducir en concepto de honorarios al directorio
- UC: Es la utilidad contable antes de la deducción del Impuesto a las Ganancias y de los honorarios al Directorio
- UI: Es la utilidad impositiva antes de la Deducción de los Honorarios de Directores.

- IG: impuesto a las ganancias determinado

b) Límite temporal

Conforme a la ley del tributo, los honorarios son deducibles en la declaración jurada (DJ) del ejercicio por el que se paguen siempre que se hayan asignado por la asamblea o reunión de socios, según corresponda, dentro del plazo previsto para la presentación de tal DJ.

En caso de asignarse con posterioridad, ese importe será deducible en el ejercicio en que se produzca tal asignación.

El artículo 142 del Decreto Reglamentario de la ley del tributo (DR) establece como requisito especial que deben haber sido asignados en forma individual por la asamblea de accionistas o reunión de socios, o en su caso, por el directorio u órgano ejecutivo, si los órganos citados en primer término los hubieran asignado en forma global.

Si la asignación de honorarios al Directorio fue global, cabe recurrir a las disposiciones del Estatuto que puede prever una forma para efectuar la distribución individual. Si no hay previsión estatutaria, la doctrina generalmente se ha pronunciado por la distribución igualitaria entre los miembros pues todos los directores tienen el mismo rango y los cargos de presidente, vice o secretario, no dan a sus titulares derecho adicional alguno cuando se trata de tomar decisiones como cuerpo. Todos tienen votos de igual valor en las reuniones del cuerpo.

Aspectos jurisprudenciales

Existen múltiples pronunciamientos en relación a la deducción de honorarios de directores, en sus distintos aspectos.

El Tribunal Fiscal de la Nación se expidió confirmando la resolución de la AFIP que impugnó la deducción de honorarios que la recurrente efectuara en el impuesto a las ganancias en los términos del artículo 87, inc. j) de la ley del gravamen, ya que ésta no realizó ninguna asignación de honorarios dentro del **plazo previsto para la presentación de la declaración jurada** del año por la cual se pagaron. (JATI S.A., Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, 31/05/2007.)

“Honorarios de directores, síndicos y miembros del consejo de vigilancia: tratamiento tributario”

En el caso “Nueva Subgra S.A.”, el Tribunal Fiscal de la Nación del año 2003, valora que el Fisco conocía que la asignación de honorarios había sido efectuada en tiempo oportuno y por el monto correcto conforme los límites legales los honorarios habían sido declarados por los directores en sus declaraciones personales y, la empresa había practicado las retenciones correspondientes. En función a ello concluyó que el ajuste que pretendía debía ser descartado por cuanto importaba un excesivo rigor formal que desatiende las restantes probanzas y circunstancias del expediente. Lo que pretende tutelarse por medio de la impugnación de asignaciones globales de honorarios al Directorio es la posibilidad que, por intermedio de éstas, se vulnere la limitación de deducibilidad por un monto de \$ 12.500 por cada uno de los beneficiarios. Por otra parte, la ausencia en Actas de Asamblea o Directorio de tal asignación personal, no constituye una causal que por sí sola justifique la impugnación de la deducibilidad de la erogación, máxime cuando no se corresponde con la realidad de lo acontecido y cuando el propio Fisco tuvo a su alcance los medios idóneos para verificar dicha realidad.

Un fallo similar a este último fue el de “Tecnología Integral de Mantenimiento S.A.” del Tribunal Federal de la Nación donde expresa que la asignación de honorarios, si bien en forma global, fue efectuada por la Asamblea de Accionistas reunida en el plazo previsto para la presentación de la declaración jurada anual del ejercicio por la cual se pagan los honorarios. Concluye que debe ser admitida como deducción por cuanto lo contrario importa un excesivo rigor formal (Tecnología Integral de Mantenimiento S.A., Tribunal Fiscal de la Nación, , Sala B, Fecha: 17/06/2008.)

No obstante, existen pronunciamientos **en sentido contrario** a lo expuesto anteriormente. Pueden citarse, por ejemplo, el caso “Roal Construcciones S.A.” del Tribunal fiscal de la Nación del año 2011, sostuvo que para que la deducción de las sumas acordadas a los directores sea viable es necesario que exista la decisión societaria de otorgarla, expuesta en un libro de actas como voluntad expresa de un directorio o de una asamblea de accionistas. De lo contrario, de surgir alguna circunstancia que los prive del cobro, los beneficiarios no tendrían derecho a reclamar suma alguna por este concepto. Dicha cuestión adquiere importancia cuando se trata de una sociedad en la que, además de los accionistas administradores, existen otros sin esa función. La asignación de una retribución por ese desempeño al cierre de un balance general, aunque los beneficiarios no la perciban, disminuye la utilidad a distribuir entre todos los socios y, por consiguiente, incidirá en el balance fiscal provocando una menor tributación. Ello es así porque ha existido la decisión o la voluntad societaria de crear el gasto

“Honorarios de directores, síndicos y miembros del consejo de vigilancia: tratamiento tributario”

que las normas impositivas vigentes admiten deducir y de ese modo se lo ha registrado. No se trata del cumplimiento de una mera formalidad, sino de un aspecto sustancial que hace a la relación intrasocietaria y que, además, afecta los resultados.

Otro fallo del tribunal que destaca la formalidad de las actas, es el de “Centro Integral de Rehabilitación”. Este fallo apunta **las actas como elemento probatorio de la asignación**: *“Para que sea visible la deducción debe existir la decisión societaria de otorgar los honorarios expuesta en un libro de actas”*, y ello, destaca, no se trata de una simple formalidad.

Una conclusión interesante que se destaca en el fallo Deci S.R.L., año 2000, el Tribunal Fiscal de la Nación consideró que si las retribuciones a los directores no se encuentran registradas en libros societarios de actas y ante la ausencia de registraciones contables que lo justifiquen, en realidad se trata de una simple distribución de utilidades del ejercicio. Fallo similar es el de “Bicicom S.R.L.”, del Tribunal Fiscal de la Nación, año 2003.

En cuanto a los **retiros mensuales por parte del directorio** la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación se pronunció en un caso particular, indicando que es improcedente la deducción en el impuesto a las ganancias de los honorarios de directores efectuada por la sociedad comercial, desde que la fiscalización determinó que los retiros mensuales de los miembros del directorio, que revestían además el carácter de accionistas, respondían a una suma fija proporcional a su participación accionaria y que previo al cierre del ejercicio realizaban un ajuste en función de los retirado a cuenta siguiendo la pauta de proporcionalidad accionaria, superando ampliamente dichas erogaciones los toques que resultan fijados por la reglamentación. Asimismo indicó que resulta legítima la presunción del fisco de que los mismos responden a **distribuciones de dividendos encubiertas**, en tanto no se aportó la prueba incontrastable de los servicios prestados por tales sujetos que aplicara una absorción sustancial de las utilidades netas de la sociedad. (Corralón Comahue S.A., Sala B, 29/10/2003, Tribunal Fiscal de la Nación)

Deducción en exceso: el Tribunal Fiscal de la Nación dijo que corresponde reencuadrar en el artículo 45 de la Ley 11.683 la conducta de la contribuyente que efectuó una deducción en exceso en concepto de honorarios, ya que la misma no puede calificarse de fraudulenta cuando al día siguiente de presentada la declaración jurada original la actora exhibió y entregó las actas de asamblea de donde surgen los montos de los honorarios aprobados, rectificando en varias oportunidades la declaración jurada por consignar erróneamente los montos, pues

“Honorarios de directores, síndicos y miembros del consejo de vigilancia: tratamiento tributario”

dichas circunstancias tienden a configurar una actitud negligente en la interpretación del artículo 142 del decreto reglamentario de la Ley de Impuestos a las Ganancias. (Consultores de Empresas SRL., Sala B, 13/12/2002, Tribunal Fiscal de la Nación.)

Honorarios del síndico: La limitación de la deducibilidad en el impuesto a las ganancias establecidas en el artículo 87 inc. j) de la Ley 20.628 no es aplicable a los honorarios de los síndicos societarios a partir de la reforma introducida por la ley 23.760, motivo por el cual el artículo 142 del decreto reglamentario del gravamen, en cuanto no se adecuó a dicha reforma, incurre en un exceso al reglamentar circunstancias que dejaron de estar previstas en la ley que rige la materia. (Héctor Costeggeroni., Sala B, 20/11/2002, Tribunal Fiscal de la Nación.)

Socios administradores: Debe confirmarse la determinación del impuesto a las ganancias practicada por el fisco a la sociedad que se le impugnaron las deducciones que efectuó en concepto de honorarios de los socios administradores, por omitir asignarlos previamente en forma individual, pues, el hecho de que la suma distribuida a los socios coincida con lo que ellos declararon como ingresos no alcanza para corroborar que estos reflejan honorarios percibidos como socios de la recurrente. (Instituto de Radiología SRL., Sala C, 12/02/2007, Tribunal Fiscal de la Nación.)

1.2 Retribución por tareas técnico-administrativas y otras

La reglamentación indica en forma expresa que el tratamiento otorgado por el inciso j) del artículo 87 de la ley no es aplicable a las retribuciones que los directores, síndicos, miembros del consejo de vigilancia o socios administradores puedan percibir por otros conceptos (sueldos, honorarios, etc.) los que tendrán el tratamiento previsto en la ley según el tipo de ganancia de que se trate.

Conforme la normativa de la Ley de Sociedades Comerciales, las retribuciones a percibir por los directores pueden ser de tres tipos:

1. Retribuciones por funciones técnico-administrativas de carácter permanente.
2. Honorarios por dirección de la empresa.
3. Otros honorarios que puedan percibir como consecuencia de funciones específicas realizadas en la sociedad.

“Honorarios de directores, síndicos y miembros del consejo de vigilancia: tratamiento tributario”

Téngase presente que la normativa societaria sujeta al tope, en la letra del artículo 261, a todas las retribuciones que percibe el director, con lo cual debe marcarse una diferencia conceptual con lo que establece la deducción del inciso j) del artículo 87 de la ley del impuesto a las ganancias.

La deducción prevista en la norma del tributo - artículo 87 inc. J) -, con los requisitos y limitaciones expuestos, está referida a la indicada en el punto 2) de la enumeración precedente: los honorarios percibidos como consecuencia del ejercicio de funciones directivas.

Para las restantes retribuciones, no rigen esas limitaciones desde lo impositivo. No obstante, la normativa, en el art 142 del DR establece que tendrán el tratamiento que corresponda conforme el tipo de ganancias, y además, fija condiciones para su deducción: debe acreditarse que dichas sumas responden a **efectivas prestaciones de servicios, que su magnitud guarda relación con la tarea desarrollada y que, de corresponder, se ha cumplimentado con las obligaciones previsionales pertinentes, y siempre cumpliendo con el principio de necesidad**, por cuanto deben tratarse de gastos "necesarios" para obtener la ganancia o en su caso, mantener la fuente productora.

Aspectos jurisprudenciales

En ese sentido, pueden encontrarse distintos fallos. Entre ellos, puede citarse el recaído en el caso Instituto Sidus I.C.S.A, Tribunal Fiscal de la Nación, año 2004, donde concluye que corresponde desestimar la impugnación efectuada por la AFIP respecto a los honorarios de directores deducidos por la actora, toda vez que las funciones que cumplen aquéllos, son consecuencia de las tareas técnicas que desempeñan en la empresa, habiéndose acreditado la preparación y experiencia con la que cada uno de ellos cuenta en el área a su cargo, que cumplen con un horario laboral, como así también que se previeron las cargas sociales y se efectuaron los correspondientes pagos a las obligaciones previsionales, por lo que se encuentran reunidos los presupuestos establecido en el artículo 142 del decreto reglamentario de la Ley de Impuestos a las Ganancias para que proceda su deducción.

1.3 Situaciones específicas

Directores suplentes

En principio, y de la interpretación que se efectúa de la normativa vigente, puede establecerse que para los *directores suplentes* no son aplicables las disposiciones del inciso j) del artículo 87 ya que no se aplica el requisito de “efectiva prestación de servicios”.

Gerentes no socios de Sociedades de Responsabilidad Limitada

La deducción de la retribución asignada a “gerentes no socios” fue un tema que suscitó muchas dudas, en razón de que el artículo 87 inc j) de la ley del tributo y disposiciones concordantes tanto de dicha norma como del decreto reglamentario, solamente se refieren al socio administrador, es decir, no contemplan el caso del administrador no socio.

Desde el punto de vista societario es necesario considerar lo establecido por el artículo 157 de la Ley N° 19.550 y modif., que dispone *"La administración y representación de la sociedad corresponde a uno o más gerentes, socios o no, designados por tiempo determinado o indeterminado en el contrato constitutivo o posteriormente..."*. A su vez el tercer párrafo del mismo artículo aclara que *"Los gerentes tienen los mismos derechos, obligaciones, prohibiciones e incompatibilidades que los directores de la sociedad anónima"*.

A la misma conclusión se arriba desde el propio derecho societario. Destacada doctrina, ha sostenido que *"El gerente de una sociedad de responsabilidad limitada está investido en ese carácter de todas las facultades que exige la dirección del establecimiento: sus funciones y facultades son similares a las del directorio de una sociedad anónima..."*. (FERNANDEZ, J., 2000, Tomo II, Errepar)

Por su parte, el artículo 143 del Decreto Reglamentario de la Ley del Impuesto destaca que los socios administradores a que hacen referencia los artículos 18, inciso b), segundo párrafo; artículo 79, inciso f), segundo párrafo; y 87, inciso j) de la ley *"...son aquellos que han sido designados como tales en el contrato constitutivo o posteriormente, mediante una decisión adoptada en los términos prescritos por la Ley N° 19.550 y sus modificaciones."*

En la solución del tema expuesto, en cuanto a si la retribución de los gerentes no socios encuadra o no en el inciso j) del artículo 87 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, fue fundamental el dictamen DLATEC 46/2008

“Honorarios de directores, síndicos y miembros del consejo de vigilancia: tratamiento tributario”

Tal dictamen, luego de un análisis en línea con lo reflejado en párrafos anteriores, expresa que *“No caben dudas que el derecho societario acepta que las funciones y facultades de dirección que posee la figura gerencial en una sociedad de responsabilidad limitada, puede involucrar indistintamente a un socio o no. ...También hemos visto que la responsabilidad de los gerentes designados como administradores y representantes de sociedades de responsabilidad limitada, es asimilable a la de los directores en las sociedades anónimas, siendo aplicable a los primeros el mismo tratamiento que a los directores de sociedades anónimas”*.

Finalmente, el dictamen DLATEC 46/2008 establece: *“En dicho orden de razonamiento, se puede interpretar que la limitación a los honorarios deducibles vinculados a las funciones y facultades de dirección que establece el inciso j) del artículo 87 de la ley, para los "socios administradores" de sociedades de responsabilidad limitada, se establece -al igual que los honorarios de directores- en función de que los mismos se vinculan a las utilidades contables a distribuir”*

En consecuencia, y en función de la opinión del Fisco y de la doctrina, en base a los antecedentes considerados, se concluye que **los honorarios del gerente no socio se encuentran comprendidos en el inciso j) del artículo 87** de la ley gravamen, siempre que se cumplan como condiciones que:

- Tenga como funciones la administración y representación de la sociedad y que sea designado por mayoría de los socios con derecho a voto y en reunión de los mismos,
- Que la remuneración esté vinculada con la distribución de utilidades contables del ejercicio

Por último, se destaca aquí que el Fisco no siguió la literalidad de la expresión “socios administradores” que menciona el inciso j) del artículo 87, sino que efectuó su enfoque en el principio de la **“realidad económica”** al entender que si el gerente “no socio” recibe su remuneración de manera similar al gerente “socio”, entonces, el tratamiento en el impuesto debería ser idénticos para ambos, lo cual se entiende la solución más correcta.

1.4 Retención del impuesto a las ganancias RG AFIP 830

Cuando la sociedad paga al director, beneficiario del país, importes en concepto de honorarios - entendiéndose “pago” con el sentido amplio dado por el art 18 de la ley del impuesto a las ganancias – debe practicar la retención del tributo conforme a la RG AFIP 830 y modificatorias.

Al respecto, es importante recordar que el artículo 40 de la ley del tributo prevé la posibilidad por el Fisco de impugnar la deducción del gasto cuando no se ha cumplido con el deber de retener el impuesto, más allá de fallos que han morigerado la aplicabilidad de esta norma, que exceden el alcance de este desarrollo.

La RG AFIP 830 se refiere a la retención del impuesto a las ganancias para los pagos que se efectúen a beneficiarios del país. El sujeto pagador, en este caso la empresa, deberá actuar como agente de retención del impuesto en base al inciso k) del Anexo II de la citada resolución.

A los beneficiarios inscriptos en el impuesto la retención se practicará, previo cómputo de un único mínimo no sujeto a retención de \$ 5.000 (pesos cinco mil), según lo prevé el último párrafo del artículo 12 de la RG AFIP 830, de conformidad de la escala publicada al final del Anexo VIII de la mencionada Resolución General. La escala del impuesto es creciente: comienza con el 10% y culmina con el 30%. El código del régimen para ingresar la retención mediante la utilización del programa aplicativo denominado SICORE es el 116.

De tratarse de beneficiarios no inscriptos, corresponderá retener el 28% sobre el importe pagado, sin computar importes no sujetos a retención.

En caso que se pagaran adelantos a cuenta de honorarios, antes de que sean votados o asignados individualmente, no hay renta susceptible de ser retenida en ese momento, sino que se trata de un crédito para la Sociedad y una deuda para los Directores.

Las retenciones se determinarán sobre el importe total del honorario o de la retribución, asignados y se practicarán en el momento del pago, debiendo observarse, además, lo siguiente:

a) Cuando existan adelantos, cuyo total resulte inferior al honorario o a la retribución, asignados, corresponderá practicar la retención hasta el límite de la suma no adelantada. El

“Honorarios de directores, síndicos y miembros del consejo de vigilancia: tratamiento tributario”

beneficiario ingresará, de corresponder, el importe no retenido respecto de la diferencia entre el honorario o la retribución, asignados, y la suma no adelantada.

b) Cuando la sociedad no pueda efectuar la retención por el total del honorario o retribución, por ser el importe de los adelantos igual o superior al monto asignado, los beneficiarios de dichas rentas quedan obligados a efectuar el ingreso de una suma equivalente al total de la retención correspondiente.

Por su parte, el Anexo III de dicha resolución enumera, entre los conceptos no sujetos a retención, en el inciso f) a: “Las sumas que se paguen en concepto de honorarios a directores, síndicos, miembros de consejos de vigilancia y a socios administradores, siempre que excedan el límite y se cumplan las condiciones indicados en el inciso j) del artículo 87 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones”. Es decir, están sujetos a retención los honorarios que se paguen por este concepto, hasta el límite previsto en el inciso j) del artículo 87 de la ley. Por el excedente, no corresponde retener.

Aspectos jurisprudenciales

Con respecto a la obligatoriedad de retener al pagar honorarios, existen distintos fallos avalando dicho deber. Entre ellos, puede citarse el siguiente, si bien referido a la anterior resolución general, siendo aplicables sus conclusiones.

Surge del artículo 1 de la Resolución General 2784, “para que el pago sea objeto de retención en el impuesto a las ganancias no debe provenir de conceptos exentos o no alcanzados por el gravamen”. Frente a las dudas generadas por la imprecisa normativa, el organismo fiscal – a través del dictamen 28/96 – procuró poner claridad estableciendo que si los anticipos o adelantos otorgados a los directores no son honorarios hasta que sean convalidados por la asamblea – lo que implica que los mismos no se imputarán como ganancia en el momento de la percepción-, constituyen para el director deudas que este posee respecto de la sociedad, no asumiendo aún la naturaleza de rentas alcanzadas por el impuesto a las ganancias y no siendo, por lo tanto, objeto del régimen de retención que la misma estatuye. (Whitehall Laboratories S.A. C/ DGI, año 2000, CNFed.)

2. Tratamiento de la renta para el director

Desde el punto de vista del director – reiterando que los conceptos vertidos son aplicables al resto de los sujetos del artículo 87 inc. j) de la ley del tributo, salvo disposición expresa en contrario – los honorarios son rentas que encuadran en el artículo 79 inciso f) de la ley del impuesto a las ganancias.

En cuanto a su gravabilidad, el último párrafo del inciso j) del artículo 87 mencionado anteriormente establece que las sumas en concepto de honorarios a directores que **superen los topes legales 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.

Sobre el particular, el Decreto Reglamentario, en un claro exceso reglamentario, estableció que el excedente de honorarios (honorarios en la proporción no deducida por la sociedad) no estará gravado para el director cuando el impuesto determinado en el ejercicio por el cual se pagan los honorarios sea igual o superior al monto que surja de aplicar el 35% a dicho excedente.

Cuando no se configure esa situación, la renta – excedente -obtenida por el beneficiario tendrá el tratamiento de no computable sólo hasta el límite de la ganancia neta sujeta a impuesto de la sociedad.

Es decir, del total del honorario asignado al director:

- La parte deducida por la sociedad: está gravada en cabeza del director (obviamente, al ser renta que no tributó en la empresa)
- El excedente no deducido por la sociedad (honorario asignado – honorario deducido por la SA):
 - o Es no computable para el director: si impuesto determinado por la SA es mayor o igual al excedente x 35%
 - o El excedente es no computable únicamente hasta la concurrencia con la utilidad sujeta a impuesto de la SA: si el impuesto determinado por la SA es menor al excedente x 35%

“Honorarios de directores, síndicos y miembros del consejo de vigilancia: tratamiento tributario”

Cuando en la sociedad existen varios directores en ejercicio, pueden plantearse algunos inconvenientes si la sociedad distribuye honorarios por encima del límite deducible. El tema es conocer los honorarios excedentes asignados a cada director, y el tratamiento de los mismos, cuando el tope utilizado es el porcentual. Ante ello:

- Si los directores reciben idéntico honorario, no habrá inconvenientes puesto que todos participaran del excedente en la misma proporción.
- Si hay más de un director y la sociedad asigna diferentes honorarios: no existen normas al respecto, aplicándose normalmente prorrateos para poder efectuar los cálculos, asignando a cada director un porcentaje de excedente igual a la proporción del honorario asignado a cada uno respecto del total de honorarios.

2.1 Honorarios pagados directores que actúan en el exterior

Las remuneraciones a miembros de directorios de empresas constituidas o domiciliadas en el país que actúen en el extranjero, son consideradas ganancias de fuente argentina conforme al artículo 12 de la ley del impuesto a las ganancias.

Si el director percibe los honorarios en el extranjero, en forma directa o no, o bien si los percibe en Argentina pero sin acreditar residencia estable en este país, debe ser tratado como beneficiario del exterior. En ese caso, cuando la sociedad pague los honorarios, debe practicarle la retención del impuesto, en carácter de pago único y definitivo, conforme al artículo 91 de la norma del tributo.

El cálculo de la retención se practica sobre el 70% de las sumas pagadas al director, con una alícuota del Impuesto a las Ganancias del 35% - art 93 inc. d).

Por otra parte, y considerando la deducibilidad de dichos honorarios por la sociedad pagadora, el artículo 88 inc e) de la ley establece que no serán deducibles los excedentes de los límites que fije la reglamentación, de... *“las remuneraciones o sueldos que se abonen a miembros de directorios, consejos u otros organismos que actúen en el extranjero”*

Al respecto, el Decreto Reglamentario, en el artículo 146, establece que la remuneración o sueldo a miembros del directorio de empresas constituidas en el país que actúen en el extranjero, no podrá superar en ningún caso:

“Honorarios de directores, síndicos y miembros del consejo de vigilancia: tratamiento tributario”

1) Doce con cincuenta centésimos por ciento (12,50%) de la utilidad comercial de la entidad, en tanto la misma haya sido totalmente distribuida como dividendos;

2) Dos con cincuenta centésimos por ciento (2,50%) de la utilidad comercial de la entidad, cuando no se distribuyan dividendos. Este porcentaje se incrementará proporcionalmente a la distribución hasta alcanzar el límite del inciso anterior.

En ambos supuestos, la utilidad comercial a considerar es la correspondiente al ejercicio por el cual se pagan las remuneraciones.

CAPÍTULO III: “ANTICIPOS A CUENTA DE HONORARIOS”.

1. Disposición de fondos a favor de Terceros

Los denominados “anticipos de honorarios” son frecuentes en las sociedades anónimas y se utilizan para asignar una retribución mensual fija o variable a los directores, ya sean los socios, como aquellos que cumplen funciones técnico-administrativas de carácter permanente.

Ante ello, es necesario analizar la naturaleza de esas sumas pagadas a los directores antes del cierre del ejercicio y de la consideración del balance por la asamblea ordinaria de accionistas.

Algunas sociedades adoptaron procedimientos idóneos para evitar cuestionamientos posteriores y dar seguridad a las personas que ejercen esas actividades dedicando su vida laboral a la sociedad y que podían quedar sometidos a la alternativa de tener que devolver lo percibido y hasta gastado en el consumo familiar. Para ello, en algunos casos, la asamblea ordinaria considera y aprueba en forma anticipada las sumas globales que el directorio puede percibir “a cuenta” en forma mensual y durante el ejercicio ya iniciado o en curso.

Esta aprobación previa tiene las siguientes consecuencias: si el ejercicio finaliza sin utilidades o con utilidades insuficientes o si bien luego la asamblea decide distribuir dividendos en una forma que torna lo percibido con anterioridad por los directores en un exceso de los parámetros fijados en el segundo párrafo del artículo 261 de la Ley de Sociedades Comerciales, las sumas retiradas “a cuenta” quedan firmes como derecho adquirido - no impugnada la asamblea que aprobara los retiros anticipados – constituyendo un piso a la retribución del director.

La asamblea ordinaria posterior podrá aumentar el honorario conforme la norma del cuarto párrafo del artículo 261 de la Ley de Sociedades Comerciales, pero nunca reducir lo aprobado por la asamblea anterior, cuya decisión ha sido convalidada por expiración del plazo legal de impugnación previsto en el artículo 251 de la Ley de Sociedades Comerciales.

Así, en los casos en que los “retiros a cuenta” tuvieran como fundamento una decisión asamblearia previa, la naturaleza de los mismos no será de un préstamo que se debita contra la cuenta particular del director y que está sujeto a una eventual devolución, sino que revestirán el carácter de anticipos de honorarios que quedaban firmes con los alcances antes expuestos.

“Honorarios de directores, síndicos y miembros del consejo de vigilancia: tratamiento tributario”

No cabe otra interpretación pues el cuarto párrafo establece un equilibrio entre los intereses en juego: el de los accionistas y el de los directores que cumplen funciones permanentes y dedican su vida a la sociedad. A este último caso se refiere la ley al decir: *“cuando... frente a lo reducido o la inexistencia de ganancias que se imponga la necesidad de exceder los límites prefijados...”*.

En cuanto al tratamiento en el impuesto a las ganancias de dichos anticipos, es necesario analizar el artículo 73 de la ley del tributo y el art 103 del Decreto Reglamentario. Los retiros anticipados de los directores que no estén respaldados por la aprobación asamblearia respectiva son anticipos sin causa en prestaciones hacia la propia sociedad pagadora, y por lo tanto, disposiciones no efectuadas en el interés social. (DAMARCO, J., 2010, Pág. 518). Ello por cuanto el artículo 73 citado se refiere a la disposición de fondos o bienes a favor de terceros, indicando que toda disposición que no corresponda a operaciones realizadas en interés de la empresa hará presumir, sin admitir prueba en contrario, una ganancia gravada equivalente a un interés con capitalización anual no menor al fijado por el Banco de la Nación Argentina para descuentos comerciales.

Por su parte, el artículo 103 del DR de la ley del tributo establece que se considera que constituyen una consecuencia de las operaciones propias del giro de la empresa, las sumas anticipadas a directores, síndicos y miembros de consejos de vigilancia, en concepto de honorarios, en la medida en que se cumplan dos condiciones:

- que no excedan los importes fijados por la asamblea correspondiente al ejercicio por el cual se adelantaron y
- que tales adelantos se encuentren individualizados y registrados contablemente.

Al respetar esos requisitos, los retiros no están alcanzados por la obligación de generar un interés presunto, la que en consecuencia, es aplicable solamente en la hipótesis de existir excedentes que superen los valores acordados y únicamente con relación a estos últimos.

Aspectos jurisprudenciales

Entre los antecedentes jurisprudenciales en el tema puede citarse la decisión de la Cámara Contencioso Administrativa Federal, al establecer que resulta procedente la repetición intentada por el director de una sociedad, de lo abonado en concepto de impuesto a las

“Honorarios de directores, síndicos y miembros del consejo de vigilancia: tratamiento tributario”

ganancias por el cobro anticipado de honorarios, pues dichas retribuciones cualquiera sea el momento en que sean pagadas – antes o después del cierre del balance – están necesariamente vinculadas con la posterior decisión del órgano societario que las acordó, sin que a esta última deba atribuírsele retroacción alguna.

Toda vez que los honorarios de directores fijados como porcentaje de utilidades, son consideradas como pasivo para la entidad pagadora en el ejercicio en que se produce la autorización del gasto, simétricamente debe ser tomado en cuenta ese mismo ejercicio para imputar la ganancia del beneficiario, sin que el cobro efectivo que realizó en un ejercicio anterior con carácter provisorio pueda ser ubicado retroactivamente desde el punto de vista de sus consecuencias jurídico fiscales en el ejercicio anterior. (Roldan, Marcial C/ DGI, año 1992, CNFed.)

El Tribunal Fiscal de la Nación también se expidió sobre anticipos de honorarios, confirmando la resolución por la cual el fisco impugnó la deducción en el impuesto a las ganancias de las sumas retiradas por los directores de la sociedad contribuyente en concepto de anticipo de honorarios si, esta **omitió presentar el acta de asamblea** en el cual se habría aprobado la asignación individual de honorarios a los directores pues, para que opere lo establecido en el artículo 87 inc. j) de la ley del gravamen es necesario que la decisión societaria de otorgar dichas sumas quede expuesta en un libro de actas. (Centro Integral de Rehabilitación S.A., 2009, Tribunal Fiscal de la Nación)

Otro fallo del tribunal manifiesta que se procedió la **determinación de intereses presuntos** a que se refiere el artículo 73 de la ley de impuestos a las ganancias, por los retiros de fondos efectuados por los directores y accionistas, toda vez que la actora no demostró con las actas de directorio aportadas como prueba, la necesidad de desarrollar las tareas técnicas que justificarían tales erogaciones. (Guardia Escolta S.A., 2004, Tribunal Fiscal de la Nación)

Los anticipos de honorarios a directores de la sociedad cuyo **importe no supere el acordado** para todo el ejercicio por la asamblea general respectiva, se los tiene por efectuados en interés de la sociedad y por lo tanto no alcanzados por la presunción de interés presunto para el caso de disposiciones de fondos o bienes a favor de terceros, la que en consecuencia, es aplicable solamente en la hipótesis de existir excedentes que superen los valores acordados y únicamente con relación a estos últimos. (Lavadero Virasoro S.A., 2003, Tribunal Fiscal de la Nación)

CAPÍTULO IV: “TRATAMIENTO EN LOS IMPUESTOS AL CONSUMO”

1. Exención en el Impuesto al Valor Agregado

En relación a la ley del Impuesto al Valor Agregado, es de destacar que a partir de diciembre de 1990, con la sanción de la Ley 23.871, se produjo la llamada generalización del Impuesto. Con dicha reforma, se incorporó, entre otros, el actual apartado 21 en el inciso e) del artículo 3, dando lugar a la ampliación del aspecto objetivo del hecho imponible, ya que con anterioridad eran contados los servicios alcanzados por el mismo.

Al efecto, el texto legal establece que: *“Se encuentran alcanzadas por el impuesto de esta ley las obras, las locaciones y las prestaciones de servicios que se indican a continuación: ...e) las locaciones y prestaciones de servicios que se indican a continuación, en cuanto no estuvieran incluidas en los incisos precedentes... 21. Las restantes locaciones y prestaciones, siempre que se realicen sin relación de dependencia y a título oneroso, con prescindencia del encuadre jurídico que les resulte aplicable o que corresponda al contrato que las origina. Se encuentran incluidas en el presente apartado entre otras:... f) Los servicios técnicos y profesionales (de profesiones universitarias o no), artes, oficios y cualquier tipo de trabajo...”*.

En función de lo expuesto, las retribuciones de los directores, como servicios incluidos en dicho artículo, están bajo el alcance del impuesto.

No obstante ello, el legislador les otorgó el tratamiento que se encuentra en el apartado 18) correspondiente al inciso h) del artículo 7 de la ley del IVA, al establecer que se encuentran exentas del pago del tributo: *“Las prestaciones inherentes a los cargos de director, síndicos y miembros de consejos de vigilancia de sociedades anónimas y cargos equivalentes de administradores y miembros de consejos de administración de otras sociedades.... La exención dispuesta en el párrafo anterior será procedente siempre que se acredite la efectiva presentación de servicios y exista una razonable relación entre el honorario y la tarea desempeñada, en la medida que la misma responda a los objetivos de la entidad y sea compatibles con las prácticas y usos del mercado”*.

La norma exentiva precitada, hasta el 31/12/99 contenía solamente el primer párrafo arriba transcrito del punto 18 inciso h) del art 7. Posteriormente, con aplicación a partir de enero de

“Honorarios de directores, síndicos y miembros del consejo de vigilancia: tratamiento tributario”

2000, la Ley 25.239 incorporó el segundo párrafo a dicho apartado, limitando la procedencia de la exención, siempre que se acredite la efectiva prestación de servicios y exista una razonable relación entre el honorario y la tarea desempeñada, en la medida que la misma responda a los objetivos de la entidad y sea compatible con las prácticas y usos del mercado.

Lamentablemente, el segundo párrafo transcrito no ha sido reglamentado, y no ha aportado demasiadas precisiones quedando el texto legal prácticamente en condiciones similares al vigente con anterioridad.

No obstante, y en forma doctrinaria, se han efectuado interpretaciones y aportes en relación a los distintos requisitos a cumplir por las retribuciones citadas para que opere la exención, pudiendo destacarse las siguientes:

- que se acredite la efectiva prestación de servicios: implica que se requiere un desempeño real por parte del director, siendo importantes las constancias en actas de las asambleas o reuniones de la presencia y actuación del mismo.
- que exista una razonable relación entre el honorario y la tarea desempeñada y sea compatible con las prácticas y usos del mercado: no resulta clara ni objetiva esta condición en los hechos, siendo considerado en general por la doctrina como un tope hasta el cual se limita la exención. Algunos autores han propuesto que se establecieran montos o elementos concretos para determinar dicho tope, con el fin de evitar arbitrariedades y litigios.
- que responda a los objetivos de la entidad: se entiende que si el director fuera separado de sus funciones por incumplimiento de sus deberes o por realizar tareas contrarias al interés societario, ello determinaría la gravabilidad de sus honorarios en los períodos correspondientes a esa conducta.

En cuanto a las tareas técnico-administrativas, la ley del tributo no hace distinciones ni precisiones. Al respecto, el Dictamen DAT 45/02 establece que “respecto a la gravabilidad en el Impuesto al Valor Agregado de los honorarios en cuestión, es del caso advertir que, de acuerdo a lo normado en el artículo 3 inciso e) apartado 21, acápite f) de la ley del gravamen, se encuentran alcanzados por el mismo “los servicios técnicos y profesionales....”...Tal situación no se ve afectada por la exención prevista en el artículo 7, inciso h) apartado 18 de la ley, ya que la misma se limita a **“Las prestaciones inherentes a los cargos de**

director....de sociedades anónimas...” esto es, aquellas relacionadas con tareas de dirección propiamente dichas”

De esta forma, se interpreta que la exención corresponde exclusivamente a los honorarios asignados por la función de director, y no cubre a las tareas técnico administrativas.

No obstante, destacada doctrina ha cuestionado este criterio y la postura fiscal, al analizar particularmente la situación de nuestro país. Ello se debe a que por la existencia de gran número de pequeñas y medianas sociedades donde se da la concomitancia entre las tareas de dirección y las de ejecución, es muy difícil o imposible separar una de otra, por lo cual entienden que la exención debería ser por la remuneración total.

Aspectos jurisprudenciales.

Desde hace una década, los tribunales han tenido oportunidad de tratar la cuestión. Algunas causas han sido anteriores a la entrada en vigencia de la Ley 25.239, pero sus conclusiones resultan aplicables.

A título de ejemplo puede traerse a colación la situación de tres directores de una sociedad, que en su momento cuestionaron la determinación por el Fisco en relación a los honorarios que respondían al ejercicio de tareas de carácter técnico-administrativas, los cuales no se encontraban limitados por las disposiciones del artículo 87., inc. j) de la ley del impuesto a las ganancias.

El Organismo fiscal determinó de oficio el IVA a cada uno de los directores por considerar gravadas en el tributo a aquellas prestaciones. Cada director, por su parte, apeló la respectiva determinación fiscal ante el Tribunal Fiscal de la Nación por considerarlas exentas del tributo.

Si bien se trataba de la misma cuestión de derecho, la opinión de las distintas salas del Tribunal no fue pacífica.

La causa Trod, Luis Moisés, año 1999, fue la primera en publicarse y avaló la postura del director. En este sentido, la Sala D sostuvo que como las tareas técnico-administrativas que la actora prestaba tenían directa relación con su incumbencia profesional y con el objeto social de la empresa, correspondía considerarlas exentas del gravamen. Para esa postura el fundamento fue que si bien la Ley 23.871 había alcanzado con el tributo a los servicios

“Honorarios de directores, síndicos y miembros del consejo de vigilancia: tratamiento tributario”

técnicos y profesionales, no se daba en el caso una contratación de los servicios del recurrente por la sociedad para la prestación de aquellas tareas, afirmando asimismo que el artículo 7 de la ley exime a los honorarios de directores sin ningún tipo de condicionamiento.

A posteriori, la Sala A en relación con otro de los directores, en la causa Garat, Howard Luis, también en el año 1999, tuvo un criterio diferente. En este caso, el Tribunal compartió el criterio fiscal de considerar la remuneración correspondiente a funciones técnico-administrativas como alcanzada por el tributo conforme a las normas del artículo 3 de la ley. Para arribar a dicha conclusión, entendió que debían distinguirse los honorarios de directores de sociedades anónimas, cuya remuneración es votada en la asamblea de accionistas asignándoles una porción de los resultados no asignados, de las retribuciones por funciones técnico-administrativas que pueden ser ejercidas por cualquier otra persona distinta a los directores de la sociedad. En este sentido, sostuvo que las únicas prestaciones exentas eran las vinculadas estrechamente con el cargo inherente a director, y no así las funciones técnico-administrativas. En base a estas argumentaciones, el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó la determinación de oficio en todas sus partes. Por su parte, la Cámara interpretó que las retribuciones percibidas por los directores constituían verdaderos servicios técnicos independientemente que el objeto social concuerde con ellas y, por lo tanto, estaban alcanzadas por el gravamen. No obstante, sostuvo que no podía desconocerse que parte de las remuneraciones percibidas correspondían a actividades inherentes al cargo de director y estimó razonable el límite del 25% sobre el resultado final del ejercicio, deducido el Impuesto a las Ganancias, para la cuantificación del monto de las prestaciones alcanzadas por la exención, dándole el tratamiento de gravadas a las sumas que excedían dicho límite. Se debe destacar que no obstante ello, la Cámara dejó sin efecto la sanción del artículo 45 de la ley procedimental en virtud de la existencia de error excusable de derecho.

Posteriormente, en el año 2002, la Sala C del Tribunal Fiscal de la Nación en la causa Giscafne, Juan -en relación con el último de los tres directores que habían apelado la determinación fiscal-, acogió la postura de la Cámara aunque no así en lo referido a la multa por omisión, la que confirmó parcialmente y en la proporción al tributo omitido.

En tanto, en el mismo año, se da a conocer oficialmente la posición del fisco (Dictamen 45 (DAT), 30/05/02), que se pronuncia – según ya se indicó - a favor de la gravabilidad en el IVA de los honorarios por las funciones técnico-administrativas con fundamento en que la exención dispuesta por el artículo 7 se limita a las prestaciones inherentes al cargo de director

“Honorarios de directores, síndicos y miembros del consejo de vigilancia: tratamiento tributario”

y no al total de las remuneraciones que los directores perciben, sin ahondar demasiado en el análisis del tema. Además, sostuvo que esta interpretación es aplicable aún después de la reforma prevista por la Ley 25.239. (Opinión reunión comisión de enlace AFIP-FACPCE, 21/11/02).

En el año 2007 vuelve a expedirse sobre el asunto la Sala D, Tribunal Fiscal de la Nación, en la causa Freire, Andrés y Bilinkis, Santiago. En este caso, los recurrentes optaron por entablar un litisconsorcio activo a fin de evitar el dictado de sentencias contradictorias como había ocurrido anteriormente. La cuestión se centró en establecer si los honorarios percibidos por los actores, como directores de una sociedad anónima, cumpliendo las funciones de gerente comercial y operativo por las cuales la asamblea de accionistas les asignó retribuciones técnico-administrativas, se encontraban alcanzadas o no por el IVA. El Tribunal Fiscal de la Nación sostuvo que el hecho que actúen juntamente con su condición de director como gerentes no otorgaba fundamento a la pretensión fiscal de considerar las prestaciones técnico-administrativas alcanzadas por el gravamen ya que no existe disposición legal alguna que limite o prive a los directores de asumir otras funciones para las que se encuentran preparados y, de este modo, condicionar a la empresa a que designe otras personas para esos puestos.

Adicionalmente, el tribunal reiteró, a pesar del criterio seguido por la Cámara unos años atrás, la doctrina del fallo Trod por la cual la exención consagrada en el artículo 7 de la ley del IVA alcanza a las prestaciones inherentes a los cargos de director sin ninguna clase de limitaciones que la condicionen, salvo los requisitos expuestos establecidos en el segundo párrafo de dicha norma legal. En sustento a su postura, advirtió que cuando la citada norma legal se refiere a prestaciones inherentes a los cargos de director debe interpretarse como sinónimo de correspondiente o inseparable sin efectuar distinciones por el tipo de tarea realizada y si la propia Ley 25.239 omitió acotar el término, no resultaba oportuno que lo haga el tribunal. Por último, tampoco compartió la idea de vincular la exención al límite del 25% que había resuelto la alzada pues -en opinión del organismo jurisdiccional- no existe normativa legal alguna que lo invoque, siendo la prestación única e indivisible, tal como se exponía en la contabilidad de la sociedad y en los registros correspondientes.

Finalmente, en el año 2008, se da a conocer la opinión de la Sala B -única que no había opinado sobre el asunto- en la causa Paolini, Eugenio. En este caso el actor, en su condición de director, efectuaba viajes al interior dirigiendo las diferentes obras y proyectos que realizaban las firmas en que se desempeñaba (dos sociedades anónimas), por las cuales

“Honorarios de directores, síndicos y miembros del consejo de vigilancia: tratamiento tributario”

percibió honorarios por el desempeño de tareas técnico-administrativas. Aquí, el tribunal consideró, con argumentos similares a la causa Howard, que las prestaciones resultaban alcanzadas por el IVA pues excedían las inherentes del cargo de director, situación probada por las propias actas de asamblea aportadas a la causa donde se aprobaban honorarios como director y retribuciones por el desempeño de tareas técnico-administrativas en forma separada. No obstante lo anterior, la Sala B revoca la multa por omisión -tal como lo había resuelto la Cámara en el fallo Trod- en base a la existencia de error excusable como eximente de culpabilidad, teniendo en cuenta las diferentes opiniones jurisprudenciales y doctrinarias existentes.

Otro caso más reciente es: Ayerza, Abel del Tribunal Fiscal de la Nación, año 2010. La discusión, similar a los casos anteriores, es sobre la gravabilidad o no en IVA de los honorarios percibidos por el Sr. Abel Ayerza. En la presentación, el recurrente, además de referirse en forma particular a algunas de las comisiones que integró, expresa que en el marco de dichas comisiones desempeñó funciones inherentes a su cargo de director de una entidad financiera regulada por el Banco Central de la República Argentina. Agrega que este tipo de sociedades además de estar reguladas por la ley de Sociedades Comerciales, también lo están mediante la ley de Entidades Financieras Nro. 21526. Apunta que esas funciones específicas han sido impuestas por el ente que regula y controla el accionar de la entidad financiera; de manera que entiende que, en tal supuesto, no es dable pensar que existe una prestación de servicios entre dos personas distintas, concluyendo que el servicio que el director presta no es más que el cumplimiento de la obligación legal que le ha impuesto la normativa referida. De ello se deduce que los honorarios percibidos lo fueron en su carácter de director de la entidad financiera, respondiendo con su actuar a la investidura que lo recubre, cumpliendo con las funciones inherentes a su cargo, funciones que no pueden ser desempeñadas por un tercero, ni delegadas por el mismo, por aplicación de las normas emitidas por el Banco Central de la República Argentina. Alega que no son funciones técnico administrativas, que ejerce por su experiencia en determinado campo o área, son funciones que le competen en su carácter de administrador de una sociedad, razón por la cual, interpreta que la aplicación de la de la exención dispuesta en la normativa fiscal le resulta aplicable en toda su extensión.

El Tribunal Fiscal entendió en ese caso, que la relación entablada entre el Banco Galicia S.A. y el Sr. Abel Ayerza ha sido llevada a cabo por personas distintas, sin mediar relación de dependencia, a título oneroso, y sin verificarse los presupuestos de hecho necesarios para la aplicación de la norma que exime a los directores. Al ser ello así, cabe colegir que los

honorarios se encuentran alcanzados por el IVA, no debiendo perder de vista que, en todo caso, las funciones del Directorio resultan distintas de las que puedan corresponderle a las mencionadas comisiones, toda vez que las mismas se relacionan con órganos distintos de la entidad. Tampoco puede desatenderse que la sola circunstancia del carácter o condición de director que revista la persona, en modo alguno, resulte suficiente para convertir a la tarea que desarrolle en una prestación inherente al cargo de director.

1.2 Conclusión IVA y honorarios del director.

Las normas del IVA no resultan del todo claras y el organismo recaudador ha intentado restringir al máximo la exención de las remuneraciones u honorarios correspondientes a los miembros del directorio de sociedades anónimas. Las sentencias de los distintos tribunales no han sido medidas ni pacíficas.

Del repaso de los antecedentes comentados, vemos que alguna sala del Tribunal Fiscal de la Nación se ha pronunciado por la exención de las sumas correspondientes a las funciones técnico-administrativas con fundamento en que del texto de la ley no surge ningún tipo de condicionamiento que limite dicho tratamiento. Esta postura ha sido también acogida por parte de la doctrina especializada.

En cambio, otras salas del organismo jurisdiccional y algunas de la Cámara, como también parte de la doctrina, han manifestado una posición contraria en base a que dichas prestaciones podrían ser ejercidas por cualquier otra persona distinta a los directores de la sociedad, se trata de actos jurídicos realizados sin relación de dependencia y a título oneroso y este tipo de funciones exceden las tareas propias de la dirección general de una SA. No obstante ello, ambas salas del tribunal de alzada han adoptado una posición intermedia, resolviendo considerar el 25% de los resultados de la sociedad, deducido el Impuesto a las Ganancias, como parámetro objetivo que delimite las funciones inherentes a la tarea de director de aquéllas en carácter técnico administrativas cuando no hayan sido asignadas en forma separada, tope no previsto en forma alguna por la normativa.

El debate aún no ha concluido, no obstante, la opinión mayoritaria de la jurisprudencia considera alcanzadas por el gravamen a las remuneraciones por las funciones técnico-administrativas percibidas por los directores de una SA, si bien todavía no se conoce la opinión del la Corte Suprema de Justicia al respecto.

Sin perjuicio de ello, se destaca que es necesaria la adecuada reglamentación de las normas analizadas con el fin de lograr la ansiada seguridad jurídica.

2. Régimen simplificado para pequeños contribuyentes (Monotributo)

En el Anexo de la ley 26565 se encuentran previsiones respecto de los honorarios de los directores, estableciendo la misma la imposibilidad de ingresar al régimen por dichos honorarios. Asimismo se establece expresamente que dichas retribuciones no se deben considerar al momento de la categorización, en el caso de un director que desarrolle otras actividades por las que opta tributar en el Régimen Simplificado.

Artículo 4° — Los socios de sociedades comprendidas y no adheridas al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (RS), así como de sociedades no comprendidas en el mismo, no podrán adherir en forma individual al régimen por su condición de integrantes de dichas sociedades.

Idéntico tratamiento será de aplicación respecto de quienes ejercen la dirección, administración o conducción de las citadas sociedades

Art. 12. — A los efectos de la adhesión, categorización y re categorización en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (RS), no se computarán como ingresos brutos los provenientes de:

d) el ejercicio de la dirección, administración, conducción de las sociedades no comprendidas en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (RS) o comprendidas y no adheridas al mismo,

Es decir, el director, por los honorarios inherentes a su función directiva, debe inscribirse en el impuesto a las ganancias Régimen General, ya que no encuadra dentro del Régimen simplificado, aun cuando pueda incluirse en el mismo por otras actividades e ingresos.

En cuanto al desempeño de funciones técnico administrativas, eventualmente podrá encuadrar los ingresos provenientes de las mismas en el monotributo, si se verifican los parámetros y requisitos exigidos por la normativa correspondiente.

3. Facturación

La RG AFIP 1415, en su Anexo I, punto A menciona, entre las excepciones a la obligación de emisión de comprobantes, en el inciso i) a quienes desempeñen las funciones de directores de sociedades anónimas, síndicos, integrantes del consejo de vigilancia, socios gerentes de sociedades de responsabilidad limitada, socios administradores de sociedades en comandita simple y comandita por acciones, únicamente por los honorarios o retribuciones que perciban por el desarrollo de las tareas indicadas y en tanto suscriban el correspondiente recibo expedido por la sociedad.

Es decir, por los honorarios que los directores perciban por el ejercicio de su función de dirección, están exceptuados de emitir comprobantes respaldatorios conforme a la RG AFIP 1415, debiendo suscribir un recibo expedido por la sociedad pagadora.

En cuanto a cualquier otro honorario o retribución que puedan generar, por ejemplo por funciones técnicas o profesionales, tendrán que cumplimentar con los requisitos establecidos por la resolución citada, ya que no les alcanza la exclusión del Anexo I.

4. Impuesto sobre los Ingresos Brutos de la Provincia de Córdoba

El Código Tributario de la provincia de Córdoba, Ley numero 6006 To 2012 y modificatorias), en su art 173, establece que el “ejercicio habitual y a título oneroso en jurisdicción de la Provincia de Córdoba, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso - lucrativa o no- cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las sociedades cooperativas, y el lugar donde se realice, ..., estará alcanzado con un impuesto sobre los Ingresos Brutos en las condiciones que se determinan en los artículos siguientes y en la Ley Impositiva Anual”

Conforme a la norma precitada, la retribución de los directores de Sociedades encuadra en el hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos en la provincia. No obstante, de la lectura del artículo 208 surge la intención del legislador de eximir expresamente dichos honorarios, en consonancia con la eximición de los honorarios profesionales.

Artículo 208.- Están exentos del pago de este impuesto, las siguientes actividades:

“Honorarios de directores, síndicos y miembros del consejo de vigilancia: tratamiento tributario”

9) Los honorarios de directores y consejeros de sociedades previstas en la Ley N° 19.550 Ley de Sociedades Comerciales.

Se plantean dudas respecto del tratamiento de las funciones técnico administrativas a diferencia de las funciones de director propiamente dichas. Para su resolución deberá analizarse cada caso en especial. En principio, si las funciones técnico administrativas son desempeñadas en el ejercicio de la actividad profesional indudablemente también estarían exentas, por lo establecido en el inciso 10) del mismo artículo: “10) Los honorarios provenientes del ejercicio de la actividad profesional con título universitario o terciario”

CAPÍTULO V: “CONCLUSION Y PROPUESTAS”

1. Conclusión

No son pocas las funciones que encara actualmente el director de una sociedad, y sus cada vez mayores responsabilidades – téngase en cuenta la normativa sobre Prevención de Lavado de Activos, la Ley Penal Tributaria, la responsabilidad solidaria por las deudas sociales conforme a la ley 11683 y modificatorias, etc –, todo lo cual normalmente tiene su correlato en mayores retribuciones. Lo mismo puede decirse de síndicos, miembros de consejo de vigilancia, socios administradores.

Ante ello, surge en forma inevitable la conclusión de que la normativa tributaria, en lo referente a dichos honorarios, presenta tanto para el sujeto receptor (director, etc) como para el sujeto pagador (sociedad), ciertas indefiniciones e inexactitudes, lo cual sumado a la jurisprudencia que en ciertos casos no es pacífica, lo mismo que la doctrina, genera una situación indeseable para los distintos involucrados directos, y para los asesores intervinientes.

Debe destacarse que la normativa societaria respecto del tema presenta el primer gran problema al vincular la retribución de la gestión del directorio a la ganancia obtenida. Fijar un tope a la remuneración del director sobre las ganancias y, peor aún, sobre los dividendos declarados, es la principal falla del sistema.

Nuestros Tribunales vienen interpretando de manera reiterada que el artículo 261 de la ley de sociedades comerciales no sólo limita el monto de honorarios, sino que además los condiciona y subordina a la existencia de ganancias. Bajo esta creencia se pretende trasladar al director, el riesgo de empresa asumiendo éste un rol análogo al del accionista.

La realidad empírica nos ha demostrado con la fuerza de los hechos que el artículo 261 ha sido un instrumento ineficaz para solucionar el conflicto que presenta el interés del director en percibir una adecuada remuneración, y el interés del socio en percibir la renta del capital invertido. Es así que es corriente ver la repetición de la excepción contemplada en dicho artículo en la mayoría de las actas al efectuar la asignación de honorarios, con lo cual en forma mecánica se está buscando una salida, no adecuada, a cada situación.

“Honorarios de directores, síndicos y miembros del consejo de vigilancia: tratamiento tributario”

Se debe encontrar alguna solución adecuada que permita contemplar ambos intereses, pues es tan relevante para el Derecho y la economía el aporte de capital destinado a la producción y comercio como remunerar adecuadamente a quien tiene la responsabilidad de gestionar el patrimonio social.

Asimismo, la situación sintéticamente descrita desde lo impositivo, genera la necesidad de reformas legislativas serias con el fin de alcanzar la seguridad jurídica necesaria para el desenvolvimiento de las actividades y la necesaria planificación fiscal.

Ello implica la necesidad de definir los aspectos que aún hoy no están claros en la normativa, especialmente en la ley del Impuesto a las Ganancias: la aplicabilidad de la deducción del 87 j) al gerente no socio de la sociedad, la forma de computar los excedentes por el director, el tratamiento en el impuesto a las ganancias de los honorarios en caso de directorio colegiado – varios directores en ejercicio-, la retribución por tareas técnico-administrativas u otras. También es importante lograr una mayor precisión semántica en cuanto al alcance del vocablo “honorarios”, ya que es utilizado en nuestro medio para aludir a remuneraciones ajenas a la relación de dependencia laboral, mientras que para las comprendidas en el régimen del “contrato de trabajo” se utiliza la palabra “sueldo” cuando la retribución se caracteriza por su regularidad, englobando retribuciones diferentes:

- Por la actuación como “director puro”, es decir por participar exclusivamente en la toma de decisiones en el seno del Directorio.
- Por desempeño de comisiones especiales o el desarrollo de actividades operativas, ejecutivas o técnicas.
- De carácter periódico que implican una relación con cierta permanencia.
- De pago único o circunstancial por una actividad determinada.
- Que extinguen obligaciones jurídicamente exigibles por el director a la sociedad
- Que implican liberalidades dispensadas por la sociedad, no exigibles por los directores.
- Con cargo a los resultados para constituir “gastos necesarios”.
- Que resulten distribución de ganancias cuando no tienen aquel carácter.

Al utilizarse la misma denominación como “honorarios” para aludir indistintamente a los diferentes tipos de retribuciones caracterizados anteriormente, que solo tienen en común

denominador la inexistencia de la relación de dependencia, se pasan por alto aspectos de gran relevancia para definir el tratamiento impositivo que les resulta aplicable.

Esa diferenciación cobra especial importancia en relación con el Impuesto al valor agregado porque es en este gravamen donde, al contemplarse dentro de las prestaciones exentas a las “inherentes” al cargo de director de sociedad anónima, se deja fuera del beneficio a todas las restantes prestaciones que, a pesar de ser efectuadas por esos mismos directores, no tengan el carácter de “inherentes” a dichos cargos.

Las funciones técnicas administrativas también deben ser objeto de limitación. Si bien la ley no fija un criterio al respecto, deben fijarse un parámetros objetivos y de fácil comprobación y constatación, a los fines de evitar excesos; por ejemplo: cuando se trata del despliegue de tareas de orden profesional en donde existen fórmulas para calcular los honorarios de los profesionales, la retribución de aquellas funciones técnicas administrativas no deberá superar razonablemente aquellos toques; o el monto que normalmente se paga por igual tarea y calificación en el mercado laboral respecto de una ocupación no regulada.

2. Propuestas

La propuesta en materia del tratamiento tributario de la remuneración al director debe ser adecuada al objetivo de propender necesariamente a la definitiva profesionalización de las funciones del director, asegurar una retribución lógica, adecuada, y preferentemente alejada de todas las contingencias económicas de la sociedad es un elemento muy importante.

La profesionalización de las funciones del director se refiere a lograr la incorporación de directores externos con el fin de contar con nuevos conocimientos del entorno del negocio, identificar las necesidades y falencias del negocio, y responder a la satisfacción de los clientes y demás grupos de interés.

En un contexto social con la presencia de importante número de empresas de familia, el contar con directores no familiares es un desafío importante y necesario.

Para contar en estas funciones con personas idóneas, con el compromiso y profesionalidad requeridas, la retribución es un requisito fundamental a considerar, y se entiende que no puede quedar sujeta a las contingencias que pueda tener la empresa.

Además de estabilidad en el empleo, con el compromiso del cumplimiento de los objetivos propuestos, se debe asegurar al director una retribución adecuada y mínima que le permita asumir el desafío laboral adecuando el ingreso para el sustento personal y familiar.

Durante el desarrollo del tema se ha analizado que la legislación societaria intenta proteger el derecho en expectativa que todo accionista tiene al reparto de utilidades, para ello se ha restringido y condicionado la remuneración del director, como si el derecho que éste tiene a percibir una justa compensación por sus funciones fuera un derecho subordinado, imperativamente, al pago de dividendos. Destacada doctrina se ha pronunciado en el sentido de que no son reales los argumentos de quienes creen que el sistema remunerativo del artículo 261 significa trasladar al administrador societario el riesgo del negocio creyendo ver en este dispositivo un régimen de participación en las ganancias. El régimen de participación en las ganancias –como un modo más de remunerar al director – ha sido consagrado expresamente en el artículo 71 de la Ley de Sociedades: *“Las ganancias no pueden distribuirse hasta tanto no se cubran las pérdidas de ejercicios anteriores. Cuando los administradores, directores o síndicos sean remunerados con un porcentaje de ganancias, la asamblea podrá disponer en cada caso su pago aun cuando no se cubran pérdidas anteriores”*. Del texto y de la interpretación de los artículo 64: *“El estado de resultados o cuenta de ganancias y pérdidas del ejercicio deberá exponer:.....b) Los gastos ordinarios de administración, de comercialización, de financiación y otro que corresponda cargar al ejercicio, debiendo hacerse constar, especialmente los montos de:.....1) Retribuciones de administradores, directores y síndicos”*; y 261 de la Ley de Sociedades se entiende que la remuneración del director es, claramente, un gasto de explotación social despejando así toda noción asimilable a una participación en las ganancias. Pretender fijar límites a la remuneración del director sobre la base de ganancias y la declaración de dividendos merece, a esta altura, una fuerte revisión crítica si se pretende alinear el interés particular del director con el interés social.

Se entiende, en función de lo expuesto, y de la experiencia práctica recogida en el tema, que el límite objetivo que debería aplicar la normativa societaria en relación a la remuneración del administrador social debería ser el precio razonable de mercado.

La remuneración debería ser independiente del resultado económico, de que existan ganancias, de que se declaren dividendos, o de que el ejercicio arroje quebrantos. Esta forma de remuneración es un gasto de explotación que debe soportar la sociedad por el solo hecho de ser administrada.

“Honorarios de directores, síndicos y miembros del consejo de vigilancia: tratamiento tributario”

La propuesta sería establecer una remuneración mensual fija (estipulada en el estatuto de la sociedad o votada por los socios de la misma en asamblea) en base a un valor de mercado o remuneración razonable dependiendo de la actividad que desempeñe el director profesional, asegurándose una remuneración mínima para el sustento vital del mismo. Asimismo, podría plantearse distintos esquemas sumando inclusive algún tipo de retribución variable, como un porcentaje sobre las ganancias de la sociedad, pero a partir de un pacto o convenio con el director, y luego de asegurar un ingreso adecuado.

En consonancia con lo propuesto, se entiende fundamental que se adecúen y/o modifiquen las normas tributarias respecto de la retribución de los directores, con el fin de dar seguridad a la sociedad, al momento de deducir los honorarios, y al director, al tributar sobre los mismos. Estos aspectos son fundamentales también como elementos que al garantizar seguridad jurídica al conocer la forma correcta de tratar dichos gastos/ingresos, permiten un mejor desempeño de las actividades, en un marco de previsibilidad.

En relación al impuesto a las ganancias, se entiende que la sociedad debería poder deducir los honorarios asignados a los directores, en función de la votación de la asamblea y previsión estatutaria, sin limitaciones porcentuales sino considerando que tales retribuciones son un gasto más para la sociedad, y que, como tal, debe cumplir con los requisitos que establece la ley del tributo para las restantes erogaciones (necesidad, etc).

Debería establecerse, por otro lado, el tratamiento por parte del director de dichos ingresos, dentro de la cuarta categoría, y en consonancia con el tratamiento de la sociedad (gravabilidad de los conceptos deducidos por ésta).

En cuanto a los distintos sujetos enumerados hoy por el art 87 inciso j), debería precisarse la aplicación o no de las normas en relación a lo preceptuado para el director, con el fin de evitar las dudas por ejemplo que genera hoy el tratamiento al gerente no socio de la SRL.

En el IVA debería establecerse con claridad si la exención hoy vigente alcanza solamente a la tarea del director como tal o inclusive a las tareas técnico administrativas, como parte de la doctrina entiende.

Se entiende que en función de lo expuesto, es necesario una reforma en la normativa societaria y a partir de la misma, la modificación de la normativa impositiva, con el fin de que

“Honorarios de directores, síndicos y miembros del consejo de vigilancia: tratamiento tributario”

este tema pueda tener la evolución necesaria, para acompañar desde el tratamiento societario-impositivo a los cambios que se verifican en la realidad, y que solamente podrán desarrollarse aún en forma más importante, en un marco de seguridad jurídica y previsibilidad fiscal.

BIBLIOGRAFÍA

BILBAO, NELSON y SIRYI, GUSTAVO, (2005) *“Tratamiento fiscal de las retribuciones al directorio por el desempeño por el desempeño de funciones técnico-administrativas”* Edición Errepar.

DAMARCO, JORGE H., (2010), *“Tratado Jurisprudencial y Doctrinario, Impuesto a las Ganancias*, Edición La Ley.

DAMARCO, JORGE H., (2010), *“Tratado Jurisprudencial y Doctrinario, Impuesto al Valor Agregado*, Edición La Ley.

DECRETO REGLAMENTARIO N° 692, “Decreto reglamentario del Impuesto al Valor Agregado”, B.O. 17/06/1998 – Poder Legislativo de la Nación.

DECRETO REGLAMENTARIO N° 1344, “Decreto reglamentario del Impuesto a las Ganancias”, B.O. 19/11/1998 – Poder Legislativo de la Nación.

DICTAMEN 45, (2002), Dirección General de Asistencia Técnica (DAT)

DICTAMEN 46, (2008), (DLATEC-AFIP)

DICTAMEN 81, (2002), (DIATEC-AFIP)

FERNANDEZ, JUAN CARLOS., (2000), *“Código de Comercio Comentado”*, Edición Errepar.

LEY N° 19.550, *“Ley de Sociedades Comerciales”*, B.O. 30/03/1984 – Poder Legislativo de la Nación.

LEY N° 20.628, *“Ley Impuesto a las Ganancias”*, Texto Ordenado por decreto 649/97 B.O. 06/08/1997 – Poder Legislativo de la Nación.

LEY N° 23.349, *“Ley Impuesto al Valor Agregado”*, Texto Ordenado por decreto 280/97 B.O. 26/03/1997 – Poder Legislativo de la Nación.

LEY N° 26.565, *“Ley Régimen simplificado para pequeños contribuyentes”*, B.O. 21/12/2009 – Poder Legislativo de la Nación.

LEY PROVINCIA DE CORDOBA N° 6006, (T.O. 2012) *“Código Tributario de la Provincia de Córdoba”*– Poder Legislativo Provincia de Córdoba.

MANASSERO, CARLOS J., (2010), *“Impuestos a las Ganancias, Fiscal I”*, Edición Cooperadora, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Córdoba.

NISSEN, RICARDO A., (1993), *“Ley de Sociedades comentada, actualizada y aumentada”*, Edición Abaco, 2da Edición, Buenos Aires.

RESOLUCION N° 368, (2001), Comisión Nacional de Valores

RESOLUCION GENERAL N° 830, (2000), Impuesto a las Ganancias, Régimen de Retención para determinadas ganancias, Boletín AFIP.

RESOLUCION GENERAL N° 1415, (2003), Régimen de Emisión de Comprobantes, Boletín AFIP.

SASOT BETES, M.A., y SASOT, M.P., (1980) *“Sociedades Anónimas, El Órgano de Administración”*, Abaco, Buenos Aires.

OTEGUI, JULIO C., (1979) *“Administración societaria*, Abaco, Buenos Aires.

VITOLO, DANIEL R., (2007), “*Ley de Sociedades comentada*”, Edición Rubinzal Culzoni

JURISPRUDENCIA CITADA

Cámara Nacional de Apelaciones Comercial

“Carriere de Saunier, María T. y otros C/ La Casa de la Juntas S. A.” Cámara Nacional de Apelaciones Comercial., Sala E (31/05/1984).

“Dyckztein, J. C/ ShulmanHnos S.A.”; Cámara Nacional de Apelaciones Comercial., (31/03/1982).

“Haedo C/ Millet Service S.A.” Cámara Nacional de Apelaciones Comercial., Sala D, (09/08/1973).

“Lalanne, J. C/ Caja Prendaría S.A.” Cámara Nacional de Apelaciones Comercial., Sala B, (01/07/80).

“Pirnath, Mónica C/ Estexa S.A.” Cámara Nacional de Apelaciones Comercial., Sala E, (19/04/1989).

“Prandi, Julio C/ Compañía Bonaerense Financiera y de Mandatos S.A.” Cámara Nacional de Apelaciones Comercial., Sala E, (12/08/1986).

“Preinl Boguslav, E. C/ Manufactura de porcelana S.A., Cámara Nacional de Apelaciones Comercial., (20/02/80).

“Santa Cruz, Elsa C/ Tinco S.A.”, Cámara Nacional de Apelaciones Comercial., Sala A (17/03/1997).

“Vaccari de Gilbert, Norma C/ Gilbert, S. A. y otros”, Cámara Nacional de Apelaciones Comercial., Sala D (08/05/1981).

Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo

Deportes Peña S.A. C/ DGI, Sala I, 21/02/2008.

Garat Howard Luis c/DGI Sala V, 05/09/01.

Longvie S.A. C/ DGI, Sala IV, 23/03/2006 – IMP, 2006-13, 1631.

Roldan, Marcial C/ DGI, Sala III, 01/12/1992.

Trod, Luis Moisés c/DGI Sala III, 01/02/00

Whitehall Laboratories S.A. C/ DGI, Sala I, 09/03/2000.

Tribunal Fiscal de la Nación

Ayerza, Abel, Sala A, 01/07/2010.

Bicicom S.R.L., Sala C del 12/11/03.

Centro Integral de Rehabilitación S.A., Sala D, Fecha: 27/03/2009.

Corralón Comahue S.A., Sala B, Fecha: 29/10/2003.

Consultores de Empresas SRL., Sala B, Fecha: 13/12/2002.

Deci S.R.L., Sala D, Fecha: 14/12/2000.

“Honorarios de directores, síndicos y miembros del consejo de vigilancia: tratamiento tributario”

EgonZehnder International S.A., Sala C, Fecha: 22/11/2006.

Freire, Andrés y Bilinkis, Santiago, Sala D, 23/11/2007.

Garat, Howard Luis, Sala A, 01/09/1999.

Giscafre, Juan, Sala C, 26/09/2002.

Guardia Escolta S.A., Sala D, 08/10/2004.

Héctor Costeggeroni., Sala B, Fecha: 20/11/2002.

Instituto de Radiología SRL., Sala C, Fecha: 12/02/2007

Instituto Sidus I.C.S.A., sala D, 22/12/2004.

Jati S.A., Sala A, 31/05/2007, – IMP, 2007-19.

Lavadero Virasoro S.A., Sala D, 10/07/2003.

Longvie S.A., Sala B, Fecha: 06/08/2002.

Miguel A. Berkoff S.A., Sala C, 16/04/2010.

Muscariello Hnos. S.A., Sala D, 22/02/2000.

Nueva Subgra S.A., Apelación, fecha: 26/05/2003.

Parrilla Don Zoilo S.A., Sala C, 29/04/2010.

Paolini, Eugenio, Sala B, 11/06/2008.

Roal Construcciones S.A., Sala D, Fecha: 21/06/2011.

Tecnología Integral de Mantenimiento S.A., Sala B, Fecha: 17/06/2008.

Trod, Luis Moisés, Sala D, 10/03/1999.

Visión Sur S.A., Sala C, Fecha: 27/04/2007.

BIBLIOGRAFÍA

BILBAO, NELSON y SIRYI, GUSTAVO, (2005) *“Tratamiento fiscal de las retribuciones al directorio por el desempeño por el desempeño de funciones técnico-administrativas”* Edición Errepar.

DAMARCO, JORGE H., (2010), *“Tratado Jurisprudencial y Doctrinario, Impuesto a las Ganancias*, Edición La Ley.

DAMARCO, JORGE H., (2010), *“Tratado Jurisprudencial y Doctrinario, Impuesto al Valor Agregado*, Edición La Ley.

DECRETO REGLAMENTARIO N° 692, “Decreto reglamentario del Impuesto al Valor Agregado”, B.O. 17/06/1998 – Poder Legislativo de la Nación.

DECRETO REGLAMENTARIO N° 1344, “Decreto reglamentario del Impuesto a las Ganancias”, B.O. 19/11/1998 – Poder Legislativo de la Nación.

DICTAMEN 45, (2002), Dirección General de Asistencia Técnica (DAT)

DICTAMEN 46, (2008), (DLATEC-AFIP)

DICTAMEN 81, (2002), (DIATEC-AFIP)

FERNANDEZ, JUAN CARLOS., (2000), *“Código de Comercio Comentado”*, Edición Errepar.

LEY N° 19.550, *“Ley de Sociedades Comerciales”*, B.O. 30/03/1984 – Poder Legislativo de la Nación.

LEY N° 20.628, *“Ley Impuesto a las Ganancias”*, Texto Ordenado por decreto 649/97 B.O. 06/08/1997 – Poder Legislativo de la Nación.

LEY N° 23.349, *“Ley Impuesto al Valor Agregado”*, Texto Ordenado por decreto 280/97 B.O. 26/03/1997 – Poder Legislativo de la Nación.

LEY N° 26.565, *“Ley Régimen simplificado para pequeños contribuyentes”*, B.O. 21/12/2009 – Poder Legislativo de la Nación.

LEY PROVINCIA DE CORDOBA N° 6006, (T.O. 2012) *“Código Tributario de la Provincia de Córdoba”*– Poder Legislativo Provincia de Córdoba.

MANASSERO, CARLOS J., (2010), *“Impuestos a las Ganancias, Fiscal I”*, Edición Cooperadora, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Córdoba.

NISSEN, RICARDO A., (1993), *“Ley de Sociedades comentada, actualizada y aumentada”*, Edición Abaco, 2da Edición, Buenos Aires.

RESOLUCION N° 368, (2001), Comisión Nacional de Valores

RESOLUCION GENERAL N° 830, (2000), Impuesto a las Ganancias, Régimen de Retención para determinadas ganancias, Boletín AFIP.

RESOLUCION GENERAL N° 1415, (2003), Régimen de Emisión de Comprobantes, Boletín AFIP.

SASOT BETES, M.A., y SASOT, M.P., (1980) *“Sociedades Anónimas, El Órgano de Administración”*, Abaco, Buenos Aires.

OTEGUI, JULIO C., (1979) *“Administración societaria*, Abaco, Buenos Aires.

VITOLO, DANIEL R., (2007), “ Ley de Sociedades comentada”, Edición Rubinzal Culzoni

JURISPRUDENCIA CITADA

Cámara Nacional de Apelaciones Comercial

“Carriere de Saunier, María T. y otros C/ La Casa de la Juntas S. A.” Cámara Nacional de Apelaciones Comercial., Sala E (31/05/1984).

“Dyckztein, J. C/ ShulmanHnos S.A.”; Cámara Nacional de Apelaciones Comercial., (31/03/1982).

“Haedo C/ Millet Service S.A.” Cámara Nacional de Apelaciones Comercial., Sala D, (09/08/1973).

“Lalanne, J. C/ Caja Prendaría S.A.” Cámara Nacional de Apelaciones Comercial., Sala B, (01/07/80).

“Pirnath, Mónica C/ Estexa S.A.” Cámara Nacional de Apelaciones Comercial., Sala E, (19/04/1989).

“Prandi, Julio C/ Compañía Bonaerense Financiera y de Mandatos S.A.” Cámara Nacional de Apelaciones Comercial., Sala E, (12/08/1986).

“Preinl Boguslav, E. C/ Manufactura de porcelana S.A., Cámara Nacional de Apelaciones Comercial., (20/02/80).

“Santa Cruz, Elsa C/ Tinco S.A.”, Cámara Nacional de Apelaciones Comercial., Sala A (17/03/1997).

“Vaccari de Gilbert, Norma C/ Gilbert, S. A. y otros”, Cámara Nacional de Apelaciones Comercial., Sala D (08/05/1981).

Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo

Deportes Peña S.A. C/ DGI, Sala I, 21/02/2008.

Garat Howard Luis c/DGI Sala V, 05/09/01.

Longvie S.A. C/ DGI, Sala IV, 23/03/2006 – IMP, 2006-13, 1631.

Roldan, Marcial C/ DGI, Sala III, 01/12/1992.

Trod, Luis Moisés c/DGI Sala III, 01/02/00

Whitehall Laboratories S.A. C/ DGI, Sala I, 09/03/2000.

Tribunal Fiscal de la Nación

Ayerza, Abel, Sala A, 01/07/2010.

Bicicom S.R.L., Sala C del 12/11/03.

Centro Integral de Rehabilitación S.A., Sala D, Fecha: 27/03/2009.

Corralón Comahue S.A., Sala B, Fecha: 29/10/2003.

Consultores de Empresas SRL., Sala B, Fecha: 13/12/2002.

Deci S.R.L., Sala D, Fecha: 14/12/2000.

“Honorarios de directores, síndicos y miembros del consejo de vigilancia: tratamiento tributario”

EgonZehnder International S.A., Sala C, Fecha: 22/11/2006.

Freire, Andrés y Bilinkis, Santiago, Sala D, 23/11/2007.

Garat, Howard Luis, Sala A, 01/09/1999.

Giscafre, Juan, Sala C, 26/09/2002.

Guardia Escolta S.A., Sala D, 08/10/2004.

Héctor Costeggeroni., Sala B, Fecha: 20/11/2002.

Instituto de Radiología SRL., Sala C, Fecha: 12/02/2007

Instituto Sidus I.C.S.A., sala D, 22/12/2004.

Jati S.A., Sala A, 31/05/2007, – IMP, 2007-19.

Lavadero Virasoro S.A., Sala D, 10/07/2003.

Longvie S.A., Sala B, Fecha: 06/08/2002.

Miguel A. Berkoff S.A., Sala C, 16/04/2010.

Muscariello Hnos. S.A., Sala D, 22/02/2000.

Nueva Subgra S.A., Apelación, fecha: 26/05/2003.

Parrilla Don Zoilo S.A., Sala C, 29/04/2010.

Paolini, Eugenio, Sala B, 11/06/2008.

Roal Construcciones S.A., Sala D, Fecha: 21/06/2011.

Tecnología Integral de Mantenimiento S.A., Sala B, Fecha: 17/06/2008.

Trod, Luis Moisés, Sala D, 10/03/1999.

Visión Sur S.A., Sala C, Fecha: 27/04/2007.