



Universidad Nacional de La Plata



DIRECTOR DE SA

(Asimilación con el Gerente de SRL)

Percepción de honorarios

Apellido y Nombre: **La Falce Jaufret, Leandro Horacio**

Apellido y Nombre: **Cacace, Hector Osvaldo**

Edición: **Segunda**

Egreso: **Julio de 2013**

Indice General

Objeto del Trabajo	5
A) Descripción del significado Director	6
A.1) Asimilación con un Gerente de SRL.....	6
A.2) Inscripción y CUIT.....	6
A.3) Prohibiciones e incompatibilidades	7
B) Designación	8
B.1) Régimen de información AFIP.....	8
C) Responsabilidad	9
C.1) Extinción de responsabilidad.....	10
C.2) Exención de responsabilidad.....	10
C.3) Remoción.....	11
C.4) Representación legal.....	11
C.5) Responsabilidad Solidaria.....	13
C.6) Responsabilidad Subjetiva.....	14
D) Remuneración	15
D.1) Honorarios percibidos por el director.....	16
D.2) Condiciones a cumplir.....	18
D.3) Otras funciones o tareas del Director.....	19
D.4) Honorarios por funciones de Director propiamente dichas.....	19
D.4.1) Límite deducible.....	19
D.4.2) Aprobación de los honorarios.....	21

D.4.3) Cálculo del Límite deducible.....	22
D.5) Tareas técnico-administrativas o financieras.....	22
D.5.1) Sin relación de dependencia.....	23
D.5.2) Con relación de dependencia.....	25
1- Impuesto a las Ganancias.....	26
1.1) Ganancia de 4ta categoría- tratamiento de los honorarios en cabeza del perceptor.....	26
1.2) Interpretación de la doctrina.....	28
1.3) Disposición de fondos a favor de terceros.....	30
1.4) Ventajas impositivas en el análisis conjunto del impuesto a las ganancias Sociedad/Director.....	32
2- Tratamiento en el Impuesto al Valor Agregado.....	32
3- Posible opción por Régimen Simplificado.....	33
4- Régimen de Retención - RG 830.....	33
4.1) Funciones de director propiamente dichas.....	33
4.2) Funciones técnico-administrativas sin relación de deprecia.....	36
4.3) Funciones técnico-administrativas con relación de deprecia.....	36
5- Régimen de Seguridad Social.....	36
5.1) Autónomos.....	36
5.1.1) Requisitos.....	38
5.1.2) Régimen informativo.....	38
5.1.3) Falta de pago.....	39
5.1.4) Recategorización anual.....	39
5.2) Relación de dependencia.....	40

5.3) Indemnización.....	40
6- Director Suplente.....	41
7- Director del Exterior	41
8- Régimen de Facturación - RG 1.415.....	43
9- Impuesto sobre los Ingresos Brutos.....	43
9.1) Ciudad Autónoma de Buenos Aires.....	44
9.2) Provincia de Buenos Aires.....	44
9.3) Tratamiento de otros honorarios.....	44
9.4) Consulta vinculada.....	45
Conclusión	47
a) Reducción global del impuesto a las ganancias.....	47
b) Diferimiento global del impuesto a las ganancias.....	47

OBJETO DEL TRABAJO

El presente trabajo tiene por objeto analizar la actividad del Director de Sociedad Anónima (SA), considerando que la misma es llevada a cabo por una persona humana, su similitud con un gerente de una Sociedad de Responsabilidad Limitada (SRL), y fundamentalmente el tratamiento en el impuesto a las Ganancias (su análisis desde el punto de vista del perceptor y la deducción en la Sociedad pagadora), teniendo en cuenta su designación y las responsabilidades que le correspondan.

Se analizarán las distintas prestaciones realizadas por los directores y los importes cobrados: **a)** por sus tareas propias de director, **b)** por las funciones técnico administrativas y/o **c)** por los sueldos en relación de dependencia con su correspondiente tratamiento en el Impuesto al Valor Agregado y la posibilidad de optar por el Régimen Simplificado para pequeños contribuyentes.

En este sentido también se considerará el régimen previsional correspondiente, la obligación de aportar al régimen de trabajadores autónomos y la posibilidad de optar por el régimen de relación de dependencia. También mencionaremos el caso de un director suplente y un director del exterior.

Finalmente explicaremos el régimen de facturación aplicable y el tratamiento en el impuesto sobre los ingresos brutos en la Ciudad Autónoma de Bs.As. y en la Provincia de Bs.As.

Como se menciona en el libro de Gustavo Diez¹, el tema podemos abordarlo desde el punto de vista del perceptor (como renta) o de la Sociedad (como deducción) y eso es lo que trataremos de hacer en este trabajo.

¹ "Impuesto a las Ganancias" 6a Edición actualizada. Ed. La Ley – Gustavo E.Diez. Pág.583

A) Descripción de la actividad:

La misma es llevada a cabo por una persona humana, no teniendo la capacidad de ejercer el cargo de director las personas de existencia ideal.

El director de una sociedad anónima (SA) es el administrador o el representante de la misma. Es quien tiene la representación de la sociedad y obliga a ésta por todos los actos que no sean notoriamente extraños al objeto social (art. 58 Ley General de Sociedades N° 19.550²).

La representación legal se exterioriza y se practica a través del uso de la firma social. Siendo esto último uno de los atributos o funciones de la representación legal, comprendiendo también la comparecencia y representación judicial de la sociedad, la facultad de absolver posiciones en juicio, etc.

En el caso de la Sociedades de Responsabilidad Limitada (SRL), la administración y representación de la sociedad corresponde a uno o más gerentes, socios o no, designados por tiempo determinado o indeterminado (art. 157 LGS).

A.1) Asimilación con un gerente de SRL

Los gerentes de SRL tienen los mismos derechos, obligaciones, prohibiciones e incompatibilidades que los **directores de la sociedad anónima**. Por lo cual cuando mencionemos a un director de SA en forma genérica, estaremos hablando también de los gerentes de SRL (art. 157 LGS).

Los socios administradores de las sociedades de responsabilidad limitada, en comandita simple y en comandita por acciones, a que se refieren los artículos 18 inc. b), 79 inc. f) y 87 inc. j) de la ley de Impuesto a las Ganancias, son aquellos que han sido designados como tales en el contrato constitutivo o posteriormente, mediante una decisión adoptada en los términos prescriptos por la Ley N° 19.550 y sus modificaciones (art. 143 Decreto Reglamentario de la Ley de impuesto a las ganancias).

² B.O. 30/03/1984

A.2) Inscripción y obtención de CUIT

El director que perciba honorarios por tareas de conducción y representación de la sociedad, inherentes a la función de director propiamente dicha, está obligado a inscribirse ante la AFIP, solicitando la CUIT y el alta en el impuesto a las Ganancias, en el IVA en calidad de sujeto exento y en el Régimen de Trabajadores Autónomos.

El código de actividad correspondiente -según el Clasificador de Actividades Económicas (CLAE) – Formulario N° 883, dispuesto por la R.G. (AFIP) 3.537³- es el 702091 (servicios de asesoramiento, dirección y gestión empresarial realizado por integrantes de los órganos de administración y/o fiscalización en sociedades anónimas) o 702092 (servicios de asesoramiento, dirección y gestión empresarial realizado por integrantes de los órganos de administración y/o fiscalización en sociedades excepto las anónimas).

A.3) Prohibiciones e incompatibilidades

El art. 264 LGS, limita la conducción de las sociedades a algunos sujetos, mencionando que no pueden ser directores ni gerentes:

“1) Quienes no pueden ejercer el comercio;

2) Los fallidos por quiebra culpable o fraudulenta hasta diez (10) años después de su rehabilitación, los fallidos por quiebra casual o los concursados hasta cinco (5) años después de su rehabilitación; los directores y administradores de sociedad cuya conducta se calificare de culpable o fraudulenta, hasta diez (10) años después de su rehabilitación;

3) Los condenados con accesoria de inhabilitación de ejercer cargos públicos; los condenados por hurto, robo, defraudación, cohecho, emisión de cheques sin fondos y delitos contra la fe pública; los condenados por delitos cometidos en la constitución, funcionamiento y liquidación de sociedades. En todos los casos hasta después de diez (10) años de cumplida la condena;

4) Los funcionarios de la administración pública cuyo desempeño se relacione con el objeto de la sociedad, hasta dos (2) años del cese de sus funciones.”

³ B.O. 01/11/2013

B) Designación:

La administración está a cargo de un directorio compuesto de uno o más directores designados por la asamblea de accionistas o el consejo de vigilancia, conforme lo mencionado en el art. 255 de la LGS.

La representación de la sociedad corresponde al presidente del directorio (art. 268 LGS).

Según el art. 256 LGS: El director es reelegible y su designación revocable exclusivamente por la asamblea. *“No es obligatoria la calidad de accionista”*, ya que como se mencionara en la exposición de motivos que reforma este artículo, la capacidad técnica no depende de la titularidad del capital. Por lo cual puede serlo cualquier persona civilmente capaz.

En caso de que el director designado no fuera accionista, la aceptación del cargo deberá resultar de una manifestación expresa.

Toda designación o cesación de administradores debe ser inscripta en los registros correspondientes e incorporada al respectivo legajo de la sociedad (art. 60 LGS). Con relación a esta obligación de inscribir la designación de los directores ante el organismo de control societario, en base a la jurisprudencia del fuero comercial se considera que esta obligación tiene efecto declarativo, razón por la cual la carencia de tal requisito no altera el carácter del cargo ni la procedencia de la deducción consagrada por la norma.

B.1) Régimen de Información - AFIP

La R.G. (AFIP) 3.293⁴, modificatoria de la R.G. (DGI) 4.120, establece un régimen de información a cumplir por los sujetos comprendidos en los incisos a) y b) del artículo 49, las asociaciones civiles y fundaciones no comprendidas en el punto 3 del inciso a) del artículo 69, ambos de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modif).

Conforme al texto del art. 1° de la misma, se deben informar a quienes resulten titulares o tengan participación en el capital social o equivalente al día 31 de diciembre de cada año. Además de los **directores**,

⁴ B.O. 26/03/2012

gerentes, administradores, síndicos y miembros del consejo de vigilancia.

“Artículo 1º - Establécese un régimen de información a cumplir por los sujetos comprendidos en los incisos a) y b) del artículo 49, las asociaciones civiles y fundaciones no comprendidas en el punto 3. del inciso a) del artículo 69, ambos de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones y los fondos comunes de inversión no comprendidos en el punto 7 del inciso a) del citado artículo 69, con excepción de aquellos enunciados en el Anexo I de la presente, quienes deberán actuar como agentes de información, respecto de:

a) Las personas físicas y sucesiones indivisas -domiciliadas o radicadas en el país y en el exterior- que, al día 31 de diciembre de cada año, resulten titulares o tengan participación en el capital social o equivalente (títulos valores privados -incluidas las acciones escriturales-, cuotas y demás participaciones sociales, o cuotas parte de fondos comunes de inversión).

b) Las sociedades, empresas, establecimientos estables, patrimonios de afectación o explotaciones domiciliados o, en su caso, radicados o ubicados en el exterior que, al día 31 de diciembre de cada año, resulten titulares o tengan la participación a que se refiere el inciso anterior.

c) Los sujetos distintos de los mencionados en los incisos a) y b) precedentes, por sus participaciones en el capital social o equivalente, al 31 de diciembre de cada año.

d) Las sociedades controladas, controlantes y/o vinculadas en los términos de la Ley Nº 19.550 y sus modificaciones.

*e) Los **directores, gerentes**, administradores, síndicos y miembros del consejo de vigilancia.*

f) Los apoderados no incluidos en el inciso anterior, cuyo mandato o representación haya tenido vigencia durante el año que se declara, la mantengan o no a la fecha de cumplimiento del presente régimen.”

C) Responsabilidad:

Los administradores y los representantes de la sociedad deben

obrar con lealtad y con la diligencia de un buen hombre de negocios. Los que faltaren a sus obligaciones son responsables, ilimitada y solidariamente, por los daños y perjuicios que resultaren de su acción u omisión (art. 59 LGS).

Estas calidades mencionadas precedentemente implican honestidad en el manejo de los negocios sociales e implican un grado de eficacia en su gestión, compatible con la buena conducción de los referidos negocios.

“La responsabilidad de los directores es un tema de indudable trascendencia en el régimen legal de la sociedad anónima, como que constituye un medio idóneo para garantizar a los accionistas -sobre todo a los minoritarios- el correcto manejo de sus intereses por los encargados de la administración social”⁵.

Los directores responden ilimitada y solidariamente hacia la sociedad, los accionistas y los terceros, por el mal desempeño de su cargo (art. 274 LGS), razón por la cual deben rendir cuenta de su accionar y su responsabilidad ante la sociedad misma, ante los socios o accionistas y eventualmente ante terceros.

Según el art. 267 de la LGS el directorio debe reunirse por lo menos una vez cada tres meses, salvo que el estatuto exigiere mayor número de reuniones o cuando lo requiera cualquiera de los directores.

C.1) Extinción de responsabilidad

La responsabilidad de los directores y gerentes respecto de la sociedad, se extingue por aprobación de su gestión por medio de la Asamblea de Accionistas (art. 275 LGS). También puede ser por renuncia expresa o transacción aprobada o acordada también por la Asamblea. Una vez que la Asamblea de accionistas aprueba la gestión del director, el mismo justifica su labor y extingue su responsabilidad.

C.2) Exención de responsabilidad

⁵ “Manual de Sociedades Anónimas”. Ed Cangallo - Fernando H. Mascheroni. Pág.376

El art. 274 de la LGS, en su segundo párrafo, exime de responsabilidad al director que no hubiera tomado parte de la resolución o deliberación causante de daños y perjuicios a reparar.

La diferencia entre la extinción y la eximición de la responsabilidad consiste en que en el segundo caso la misma no se ha generado porque el director no ha formado parte de las cuestiones tratadas y en el primero de los casos (extinción) la responsabilidad si existió y la misma se extingue por la aprobación de la gestión.

C.3) Remoción

El directorio tiene la facultad y obligación de convocar a asamblea ordinaria para la remoción del director o gerente inhábil. Inclusive cualquier accionista puede petitionar la convocatoria (art. 265 LGS).

“Un buen administrador debe ser leal con sus administrados, honesto con los fondos y bienes sociales, prudente en sus decisiones, diligente y eficaz en los negocios que constituyen el objeto de la sociedad. Corolario: faltándole algunas de estas condiciones, calidades o conducta, cabe hablar de “mal desempeño del cargo”, situación que genera la procedencia de su remoción por la asamblea”⁶.

C.4) Representación legal

Los directores y gerentes son los responsables de los diferentes compromisos y obligaciones pactadas por las sociedades.

Las sociedades son personas de existencia ideal a las cuales no se les puede asignar responsabilidades, sino a través de su órgano directivo, por lo cual los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios a que se refiere el artículo 5º en sus incisos b) y c), son responsables del cumplimiento de la deuda ajena, según art. 6 de la Ley de Procedimiento

⁶ “Manual de Sociedades Anónimas”. Ed Cangallo - Fernando H. Mascheroni. Pág.315

Tributario (LPT) N° 11.683⁷.

“Artículo 5° - Están obligados a pagar el tributo al Fisco en la forma y oportunidad debidas, personalmente o por medio de sus representantes legales, como responsables del cumplimiento de su deuda tributaria: los que sean contribuyentes según las leyes respectivas; sus herederos y legatarios con arreglo a las disposiciones del Código Civil, sin perjuicio, con respecto a estos últimos, de la situación prevista en el artículo 8°, inciso d). Son contribuyentes, en tanto se verifique a su respecto el hecho imponible que les atribuyen las respectivas leyes tributarias, en la medida y condiciones necesarias que éstas prevén para que surja la obligación tributaria:

a) Las personas de existencia visible, capaces o incapaces según el derecho común.

b) Las personas jurídicas del Código Civil y las sociedades, asociaciones y entidades a las que el derecho privado reconoce la calidad de sujetos de derecho.

c) Las sociedades, asociaciones, entidades y empresas que no tengan las calidades previstas en el inciso anterior, y aún los patrimonios destinados a un fin determinado, cuando unas y otros sean considerados por las leyes tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible (...).”

“Artículo 6° - Están obligados a pagar el tributo al Fisco, con los recursos que administran, perciben o que disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etc., en la forma y oportunidad que rijan para aquéllos o que especialmente se fijan para tales responsables bajo pena de las sanciones de esta ley:

a) El cónyuge que percibe y dispone de todos los réditos propios del otro.

b) Los padres, tutores y curadores de los incapaces.

⁷ B.O. 20/07/1998

c) Los *síndicos y liquidadores de las quiebras, representantes de las sociedades en liquidación, los administradores legales o judiciales de las sucesiones y, a falta de éstos, el cónyuge supérstite y los herederos.*

d) Los **directores, gerentes** y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios a que se refiere el artículo 5º en sus incisos b) y c).

e) Los administradores de patrimonios, empresas o bienes que en ejercicio de sus funciones puedan determinar íntegramente la materia imponible que gravan las respectivas leyes tributarias con relación a los titulares de aquéllos y pagar el gravamen correspondiente; y, en las mismas condiciones, los mandatarios con facultad de percibir dinero.

f) Los agentes de retención y los de percepción de los impuestos.”

C.5) Responsabilidad Solidaria

También son Responsables en forma personal y solidaria con los deudores (en este caso la Sociedad), según el art. 8 de la LPT:

“a) Todos los responsables enumerados en los primeros CINCO (5) incisos del artículo 6to cuando, por incumplimiento de sus deberes tributarios, no abonarán oportunamente el debido tributo, si los deudores no cumplen la intimación administrativa de pago para regularizar su situación fiscal dentro del plazo fijado por el segundo párrafo del artículo 17. No existirá, sin embargo, esta responsabilidad personal y solidaria con respecto a quienes demuestren debidamente a la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS que sus representados o mandantes, los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales.”

De modo tal que si la sociedad no cumple con su obligación tributaria, se traslada la misma al responsable solidario, en este caso el Director, a quien se le notifican los ajustes que fueron determinados en cabeza de la sociedad, notificándole una nueva orden de intervención.

De este modo debería comenzar el procedimiento de determinación de oficio al director (mediante la orden de intervención iniciada

conforme lo mencionado en párrafos anteriores) y así poder ejecutar la deuda de la sociedad en cabeza del director.

Con relación a esta última mención, en un reciente fallo “Bozzano, Raúl José” del 11-02-2014, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se pronunció revocando sentencias de instancias inferiores (Tribunal Fiscal de la Nación y Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal), admitiendo que el Organismo Fiscal pueda extender la responsabilidad tributaria derivada de las obligaciones impositivas de las Sociedades y otros Entes hacia el patrimonio particular de sus directivos; sin que quede firme el procedimiento administrativo tendiente a determinar una deuda hacia el deudor principal (en este caso la Sociedad)⁸.

El mismo texto del fallo citado menciona: *“No corresponde que al interpretar el citado art. 8º, inc. a, se incorpore un recaudo -la firmeza del acto que determina el impuesto del deudor principal- no contemplado en esa norma, máxime si se considera que en el ordenamiento de la ley 11.683 -en el que aquella disposición está incluida- se resguarda el derecho de defensa de las personas a las que el ente fiscal pretende endilgar responsabilidad por la deuda de un tercero, al establecerse que, a tal fin, el organismo recaudador debe sujetarse al procedimiento de determinación de oficio establecido en el art. 17 de la ley 11.683 (conf. párrafo quinto del artículo citado), lo que implica –además de la necesaria observancia de las reglas que lo conforman- que la resolución respectiva pueda ser objeto de apelación ante el Tribunal Fiscal -tal como sucedió en la especie- permitiendo al responsable formular con amplitud ante ese organismo jurisdiccional los planteos que considere pertinentes a su derecho.”*

C.6) Responsabilidad Subjetiva

En el ámbito nacional es aplicable la responsabilidad subjetiva, recientemente se declaró la inconstitucionalidad objetiva pretendida por la

⁸ “Bozzano, Raúl José”, CSJN, 11/02/2014.

Provincia de Buenos Aires, basándose en el Código Fiscal⁹.

La Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires rechazó un recurso presentado por el Fisco bonaerense en el cual éste último, pretendía extender la responsabilidad solidaria a quienes integran los órganos de administración de las personas jurídicas, de manera objetiva, conforme lo establece su Código Fiscal, sin considerar el actuar ilegal o negligente del mismo.

“De este modo, de acuerdo con la ley 11.683, no estamos frente a una responsabilidad objetiva impuesta por el mero hecho de haber sido o ser director, gerente o representante de una persona jurídica -tal como ocurre a nivel local- sino, por el contrario, ante una responsabilidad subjetiva, similar a la estipulada en la Ley de Sociedades Comerciales, en virtud de la cual corresponde examinar la actuación personal de los directores o representantes, debiéndose corroborar en cada caso si ha habido incumplimiento de sus deberes tributarios”.

En los argumentos menciona que la normativa provincial citada “...se contrapone y avanza sobre una materia propia del derecho de fondo, en manifiesta contradicción con las aplicaciones constitucionales...”, atento que la responsabilidad solidaria conforma un aspecto sustancial de la relación entre acreedores y deudores, pudiendo sólo ser regulada por el legislador nacional.

“Por otra parte, el carácter subjetivo estatuido en el régimen tributario nacional, se condice con la naturaleza de este tipo de responsabilidad, toda vez que tratándose de una responsabilidad por deuda ajena es siempre una sanción y, como tal, no puede depender sino del hecho u omisión de cada director. Tal circunstancia impide una aplicación automática o indiscriminada. En consecuencia, al advertir en el caso que la normativa provincial se contrapone y avanza sobre una materia propia del derecho de fondo, en manifiesta contradicción con las disposiciones constitucionales, soy de la opinión de confirmar la sentencia de grado en cuanto declaró la

⁹ “Raso, Francisco”, SCBA del 02/07/2014.

inconstitucionalidad del art. 21 del Código Fiscal.”

D) Remuneración:

El cargo de director es remunerable, pudiendo renunciar voluntariamente a su retribución.

Según lo establece el artículo 261 de la LGS, el estatuto podrá establecer la remuneración del directorio y del consejo de vigilancia; en su defecto, la fijará la asamblea. El monto máximo de las retribuciones que por todo concepto puedan percibir los miembros del directorio y del consejo de vigilancia en su caso, incluidos sueldos y otras remuneraciones por el desempeño de funciones técnico-administrativas de carácter permanente, no podrán exceder del veinticinco por ciento (25%) de las ganancias. Cuando el ejercicio de comisiones especiales o de funciones técnico administrativas por parte de uno o más directores, frente a lo reducido o a la inexistencia de ganancias impongan la necesidad de exceder los límites prefijados, sólo podrán hacerse efectivas tales remuneraciones en exceso si fuesen expresamente acordadas por la asamblea de accionistas.

No obstante se considera la posibilidad de exceder dicho límite con acuerdo de los socios, debiendo ser tratado como un punto específico del Orden del Día de la asamblea ordinaria respectiva (art. 234 LGS).

La limitación mencionada tiene su origen en la protección del interés social de los accionistas por encima del interés de los directores¹⁰. Esta distinción se origina en el hecho que los accionistas son los que aportaron el capital y los directores quienes llevan adelante los negocios de la sociedad.

No obstante, hay quienes consideran o diferencian dos tipos de honorarios a percibir por los directores desarrollando su función específica: fijo (por el mero funcionamiento de la sociedad) o variable (participación en las ganancias). Pudiendo coexistir ambos.

¹⁰ “Riviere de Pietranera, Lidia c/ Riviere e Hijos SA”, CNCom, Sala B del 07/07/95; “Ramos Mabel c/ Editorial Atlantida”, CNCom, Sala E del 02/09/1998; “Dristel SA c/ Nougues Hnos SA”, CNCom, Sala D del 20/11/2000.

En opinión de algunos autores, el primero de ellos (fijo) sería un gasto operativo o de explotación y no debería tener límite.

D.1) Honorarios percibidos por el Director

Podemos distinguir dos tipos de honorarios a percibir por parte de los directores de SA:

- 1) los inherentes a la función de dirección de la sociedad propiamente dicha,
- 2) los que corresponden por funciones técnico-administrativas (con relación de dependencia o sin relación de dependencia).

Esta distinción es importante por cuanto conforme al tercer párrafo del art. 142 del Decreto 1.344/98 (Reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias¹¹), no existe limitación alguna para los honorarios por funciones técnico-administrativas, por tal motivo, se considera que el límite mencionado en el segundo párrafo del inc j, del artículo 87 LIG, se establece con respecto al monto deducible por las funciones propias del director.

“Artículo 142 - La deducción por concepto de honorarios de directores, miembros de consejos de vigilancia o por retribución a socios administradores que establece el inciso j) del artículo 87 de la ley, no podrá superar el mayor de los siguientes límites:

a) VEINTICINCO POR CIENTO (25%) de las utilidades contables del ejercicio. A tal fin, deber entenderse por utilidad contable a la obtenida después de deducir el Impuesto a las Ganancias del ejercicio que se liquida determinado según las normas de la ley y de este decreto reglamentario;

b) el monto que resulte de computar DOCE MIL QUINIENTOS PESOS (\$ 12.500), por cada uno de los perceptores de honorarios o sumas acordadas. Dicho monto se determinará considerando respecto de cada perceptor el importe antes indicado o el de los honorarios o sumas acordadas que se le hubieren asignado, si este último fuera inferior.

¹¹ B.O. 25/11/1998

El monto deducible que se determine con arreglo a lo dispuesto en el párrafo anterior, se imputará al ejercicio por el que se paguen los honorarios o sumas acordadas si, dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada de la sociedad correspondiente al mismo, dichos honorarios o sumas acordadas hubieran sido asignados en forma individual por la asamblea de accionistas o reunión de socios o por el directorio u órgano ejecutivo, si los órganos citados en primer término los hubieran asignado en forma global. Si las asignaciones aludidas precedentemente tuvieran lugar después de vencido aquel plazo, dicho monto se deducirá en el ejercicio de asignación. Idéntico criterio de imputación regirá para la deducción de las sumas que se destinen al pago de honorarios de síndicos.

Las remuneraciones a que se refiere el inciso j) del artículo 87 de la ley no incluyen los importes que los directores, síndicos, miembros del consejo de vigilancia o socios administradores pudieran 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.

A los efectos indicados deberá acreditarse que las respectivas sumas responden a efectivas prestaciones de servicios, que su magnitud guarda relación con la tarea desarrollada y, de corresponder, que se ha cumplimentado con las obligaciones previsionales pertinentes" (el subrayado es propio).

D.2) Condiciones a cumplir

Los honorarios por funciones técnico administrativas recibidos por los directores de las SA no se encuentran limitados por el 25% establecido en el inc.j) del artículo 87 de la LIG, tal como surge del texto del art 142 del DR, no obstante y a los efectos de su deducción es necesario que reúnan las características establecidas a tales efectos por los artículos 17 y 80 de la ley mencionada; razón por lo cual serán deducibles en la medida en que sean necesarios para obtener, mantener y conservar la ganancia gravada por el impuesto y resulten razonables en virtud de la labor realizada.

En cambio, la condición inherente al cumplimiento de las

obligaciones previsionales correspondientes al cargo, no tiene correlato con la norma legal, lo que constituye un claro exceso reglamentario (en tanto solo se menciona en el DR y no estaba expresado en el texto de la LIG).

En todos los casos debería acreditarse:

- a) la efectiva prestación del servicio,
- b) que exista una razonable relación entre el honorario y la tarea desempeñada,
- c) que responda a los objetivos de la entidad y
- d) compatible con las prácticas y usos de mercado.

Definir si respecto de determinada situación se configura la citada relación de causalidad, requiere examinar los hechos que la caracterizan y consecuentemente valorar la prueba que a partir de los mismos se produce, actividad que por su naturaleza compete a los jueces administrativos¹².

D.3) Otras funciones o tareas que pueden desempeñar los Directores

Los directores pueden formar parte del Comité Ejecutivo (y como directores su remoción es por asamblea) u ocupar una Gerencia (que no es un órgano estatutario, por lo cual son libremente revocables) actuando por delegación de facultades propias del directorio.

D.4) Honorarios por funciones de director propiamente dichas

Corresponden por su intervención en la conducción y representación de la sociedad.

No están obligados a dar cumplimiento a las normas de facturación y emisión de comprobantes por los montos percibidos, ya que están exceptuados por la normativa correspondiente¹³, aunque si tienen que suscribir un recibo emitido por la sociedad.

¹² Dictamen 45/2002 – DAT (AFIP-DGI).

¹³ R.G. (AFIP) 1.415

Estos honorarios responden a una liberalidad de la asamblea respecto a la distribución de los resultados, son exigibles por los beneficiarios solo cuando ésta los aprueba. Los mismos no responden al concepto de gasto establecido en el art. 80 de la LIG según el cual es imprescindible la condición de “necesario” para ser deducibles.

D.4.1) Limite deducible

La LIG establece algunas limitaciones para su deducibilidad por parte de la sociedad:

a) cuantitativas: se considera como limite el 25% de las utilidades contables del ejercicio (lo cual analizaremos mas adelante) o la suma de \$ 12.500 por cada perceptor de honorarios, el que resulte mayor.

b) temporales: las sumas correspondientes deben asignarse individualmente dentro del plazo previsto para la presentación de la DDJJ del impuesto a las ganancias de la sociedad, correspondiente al año fiscal por el cual se paguen. En el supuesto de asignarse con posterioridad a dicho plazo el importe computable será deducible en el ejercicio en el cual se realizare dicha asignación.

El art. 87 inc. j) de la LIG, establece que:

“De las ganancias de la tercera categoría y con las limitaciones de esta ley también se podrá deducir: (...)

j) Las sumas que se destinen al pago de honorarios a directores, síndicos o miembros de consejos de vigilancia y las acordadas a los socios administradores - con las limitaciones que se establecen en el presente inciso - por parte de los contribuyentes comprendidos en el inciso a) del artículo 69.

Las sumas a deducir en concepto de honorarios de directores y miembros de consejos de vigilancia y de retribuciones a los socios administradores por su desempeño como tales, no podrán exceder el VEINTICINCO POR CIENTO (25%) de las utilidades contables del ejercicio, o hasta la que resulte de computar DOCE MIL QUINIENTOS PESOS (\$ 12.500) por cada uno de los perceptores de dichos conceptos, la que resulte mayor, siempre que se

asignen dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada anual del año fiscal por el cual se paguen. En el caso de asignarse con posterioridad a dicho plazo, el importe que resulte computable de acuerdo con lo dispuesto precedentemente será deducible en el ejercicio en que se asigne.

Las sumas que superen el límite indicado tendrán para el beneficiario el tratamiento de no computables para la determinación del gravamen, siempre que el balance impositivo de la sociedad arroje impuesto determinado en el ejercicio por el cual se pagan las retribuciones.

Las reservas y provisiones que esta ley admite deducir en el balance impositivo quedan sujetas al impuesto en el ejercicio en que se anulen los riesgos que cubrían (reserva para despidos, etc.)”.

Al respecto cabe mencionar que: *“Las remuneraciones sujetas a esta limitación, no incluyen los importes que los directores pudieran 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”¹⁴.*

D.4.2) Aprobación de los honorarios

La aprobación global de la asamblea de accionistas no representa asignación individual de honorarios, requiriéndose que la misma se efectúe en forma individual para cada uno de los miembros del directorio¹⁵.

La asignación individual puede hacerla la propia asamblea o, en su defecto, con posterioridad a la aprobación global por parte de ésta, el Directorio.

En el caso de honorarios aprobados y no asignados individualmente, la limitación del 25% de las utilidades serán calculadas en función al ejercicio por el cual fueron aprobados, no implicando que se paguen en ese mismo período.

Cabe mencionar que puede darse el caso que en un mismo

¹⁴ “Impuesto a las Ganancias” 6a Edición actualizada. Ed La Ley – Gustavo E.Diez . Pág.587

¹⁵ Nota 648/01 (DI SCT2) – Consulta vinculante Dow Química SA.

ejercicio comercial se deduzcan los honorarios del período anterior pero que fueron aprobados o asignados individualmente con posterioridad al vencimiento de la DDJJ y también se deduzcan los honorarios del período corriente que fueron aprobados y asignados individualmente antes del vencimiento de la DDJJ correspondiente. En este caso se consideran los límites mencionados individualmente para cada uno de los períodos¹⁶.

Uno de los aspectos que ha ocasionado confusiones, radica en precisar cuáles son las utilidades contables a considerar para el límite del 25%. Actualmente no hay dudas que la utilidad contable a la que hace referencia la ley es la obtenida después de detraer el impuesto a las ganancias del ejercicio que se liquida. El término “utilidad contable” se refiere a la ganancia sometida a consideración de la asamblea, la cual puede ser destinada al pago de honorarios o distribución de dividendos, mantenerse en reserva, o bien asignarse. Es decir que se trata de ganancias realizadas y líquidas¹⁷.

D.4.3) Cálculo del límite deducible

Para determinar el monto máximo de honorario deducible, con tope en el 25%, aplicamos la siguiente fórmula;

$$H = 25\% \times [Ut. Cont - T (Ut. Imp - H)]$$

En donde:

H: honorario deducible

Ut. Cont: utilidad contable

Ut. Imp: utilidad impositiva ajustada antes de deducir honorarios

T: tasa del impuesto

Pero como en la misma tenemos la incógnita (H) a ambos lados de la ecuación, luego de realizar pasajes de términos llegamos a la siguiente ecuación con la incógnita de un solo lado y podemos resolver el problema.

¹⁶ “Ruta 22 SA”, TFN, Sala B del 29/09/2003.

¹⁷ “Industria Metalúrgica Sud Americana IMSA SACI”, TFN, Sala A del 07/05/2003.

H= 0,25 Ut. Cont – 0,0875 Ut. Imp

0,9125

D.5) Tareas técnico-administrativas o financieras

La jurisprudencia ha precisado este concepto en los siguientes términos: “(...) cabe definir a las funciones técnicas o administrativas como aquellas que también excediendo las tareas propias de la dirección general de una sociedad anónima, resultan ser más propias del ámbito del gerenciamiento”¹⁸.

En caso de quebrantos impositivos en los que no existen dividendos, la aprobación de los honorarios debería responder a la retribución por tareas técnico-administrativas, y por lo tanto, gravadas para los directores. Podrían existir retiros a cuenta de honorarios de directores no aprobados que por ese hecho continúan como créditos a favor de la empresa.

Cabe mencionar que los honorarios por funciones técnico-administrativas deberían cumplir con los requisitos de cualquier otra prestación de servicio en cuanto a sus formalidades y su instrumentación (factura o comprobante equivalente, cumplimentando lo dispuesto por la R.G. (AFIP) 1.415 de facturación y registración de sus operaciones).

La característica principal de estos honorarios por las funciones técnico-administrativas es que las mismas pueden ser ejercidas por cualquier otra persona distinta a los directores de la sociedad.

En estas circunstancias debería verificarse también que el director tenga el alta en el régimen general (IVA y ganancias), pudiendo, en este caso, haber optado por el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes - Monotributo.

Para que la sociedad pueda realizar la deducción, debería poder probar la prestación del servicio y su necesidad, el honorario deberá estar registrado y contabilizado en el estado de resultados. La sociedad no tiene límite para su deducción, mas allá de su razonabilidad.

¹⁸ “Riviere de Pietranera, Lidia c/ Riviere e Hijos SA”, CNCom, Sala B del 07/07/1995.

D.5.1) Honorarios por funciones técnico-administrativas sin relación de dependencia.

Corresponden a aquellas retribuciones que los miembros del directorio pueden percibir por otros conceptos (por ej: honorarios profesionales) que reconocen su origen en la prestación de un servicio en forma esporádica o temporaria y no en la decisión de la asamblea. La jurisprudencia las ha definido como aquellas que excediendo las tareas de dirección general de una SA, resultan ser más propias del ámbito del gerenciamiento.

Se imputan a cuentas de gastos en el estado de resultados. Las deducciones que encuadran en este concepto son deducibles sin limitaciones, ya que el art. 142 del DR de la LIG menciona que el monto a deducir con límites no incluye los importes que los directores pudieran percibir por otros conceptos tales como sueldos, honorarios, etc, siempre que se acredite que las respectivas sumas respondan a efectivas prestaciones de servicios, que su magnitud guarde relación con la tarea desarrollada y que se hayan cumplimentado las obligaciones previsionales que correspondan.

Esta disposición se encuentra en contraposición con el art. 261 de la LGS que prevé que las retribuciones por funciones de conducción, incluidas sueldos y remuneraciones por el ejercicio de funciones técnico - administrativas de carácter permanente, no pueden exceder del 25% de las ganancias, siempre que se distribuya el total de las utilidades a los accionistas.

El límite mencionado se reduce al 5% cuando no se distribuyan dividendos y se incrementa proporcionalmente a la distribución, hasta alcanzar el 25% cuando se distribuya la totalidad de las ganancias.

Dichos límites se pueden exceder siempre que concurren las siguientes circunstancias:

- que el exceso obedezca a la realización por uno o más directores de comisiones especiales o de funciones técnico-administrativas no permanentes.
- que el exceso sea expresamente aprobado por la asamblea para lo

cual debe incluirse el asunto como uno de los puntos del orden del día.

Es decir que la LGS incluye las retribuciones por funciones técnico-administrativas de carácter permanente dentro del límite del 25% mientras que el Decreto Reglamentario de la Ley de impuesto a las Ganancias dispone la posibilidad de su deducción sin tener en cuenta dicho límite.

Las retribuciones a que se refiere el inciso j) del art. 87 de la LIG no incluyen los importes que los directores o socios administradores pudieran percibir por otros conceptos (sueldos, honorarios, etc.). Los honorarios o sueldos por funciones técnico-administrativas prestadas por los directores o socios administradores en la sociedad, no se encuentran limitados por el 25% establecido en el inciso j) del artículo 87 de la ley del gravamen. No obstante, a los fines de su deducción es necesario que guarden relación causal con la actividad gravada de la sociedad y su monto resulte acorde con la naturaleza y medida de la prestación realizada (Dictamen DAT (AFIP-DGI) 45/2002).

En resumen, el límite del 25% de las utilidades rige para los honorarios por la tarea de conducción de la sociedad. Los honorarios o retribuciones por tareas técnico-administrativas no están sujetas al límite indicado, y tendrán el tratamiento que correspondan según se trate de funciones desarrolladas en relación de dependencia o autónoma.

D.5.2) Honorarios por funciones técnico-administrativas con relación de dependencia.

Otra opción es que los directores se encuentren bajo relación de dependencia con la sociedad y que por sus tareas cobren un sueldo. Para lo cual se deberá demostrar la efectiva prestación de servicios de carácter normal, habitual y permanente, ejecutados en condiciones de subordinación con la sociedad y que las sumas percibidas guarden relación con la tarea desarrollada.

En este caso no tiene límite para su deducibilidad, pero debe cumplir con ciertos requisitos como por ejemplo que las cuentas particulares de los mismos reflejen el devengamiento mensual y los pagos, su registro en

el libro de sueldos y jornales.

No están obligados a realizar aportes y contribuciones pero pueden optar por hacerlos, es necesaria su inclusión en la DDJJ mensual de la sociedad y deben pagar ART y Seguro de Vida Colectivo Obligatorio; siguen teniendo la obligación de aportar como autónomos. Esta opción debería hacerla a través de una manifestación expresa a la sociedad (Dict. (DGI-DLTRSS) 993/97).

Cuando los accionistas sean los mismos directores de la sociedad, tanto la jurisprudencia laboral como la comercial, han interpretado que en principio no se perfecciona la relación de dependencia en el ámbito laboral dado que no puede existir subordinación técnica y/o jurídica. No obstante esto, la modalidad que introdujo la Ley 24.241 es la de no incursionar en estos aspectos relativos a la ley laboral admitiendo a los fines del régimen de recursos de la seguridad social, la relación de dependencia por el ejercicio de actividades especialmente remuneradas, sin perjuicio de la obligación de contribuir al régimen de autónomos¹⁹.

1) IMPUESTO A LAS GANANCIAS

1.1) Ganancia de 4ta categoría - Tratamiento del honorario en cabeza del perceptor

El director que percibe las retribuciones por sus tareas, debe considerar sus ingresos como ganancias de la cuarta categoría.

“Artículo 79 LIG: (...) las provenientes:

b) del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia

f) del ejercicio de profesiones liberales u oficios y de funciones de albacea, síndico, mandatario, gestor de negocios, director de sociedades anónimas y fideicomisario.

También se consideran ganancias de esta categoría las sumas asignadas,

¹⁹ “Guía de aspectos de la seguridad social e impositivos de la actividad de directores, administradores y socios”. CPCECABA Colaboraciones técnicas – Oscar Piccinelli (Marzo/2012).

conforme lo previsto en el inciso j) del artículo 87, a los socios administradores de las sociedades de responsabilidad limitada, en comandita simple y en comandita por acciones”.

“Los honorarios para los perceptores, constituyen ganancia de la cuarta categoría, pero con un criterio particular de imputación al período fiscal, ya que serán ganancia en el ejercicio que se asignen individualmente, por la asamblea de accionistas o por el directorio, sin tener en cuenta en que ejercicio son percibidos”²⁰.

“El artículo 18 de la LIG es bien claro al establecer el criterio de imputación de los honorarios de los directores, y lo hace consagrando una excepción a sus disposiciones respecto de las rentas de la cuarta categoría a la que corresponde integrar los ingresos correspondientes a las funciones indicadas. Es así que, en lugar de aplicarse el principio de lo percibido, la atribución al período fiscal debe efectuarse conforme la fecha en la que la asamblea o reunión de socios, según corresponda, apruebe su asignación”²¹.

Asimismo, por el art. 26 del DR se aclara que cuando la aprobación de la asamblea o reunión de socios se refiera a honorarios de directores, síndicos, miembros de consejo de vigilancia o retribución a los socios administradores, asignados globalmente, a los efectos de la imputación prevista en el art. 18 inc b) de la LIG, se considerará el año fiscal en que el directorio u órgano ejecutivo efectúe las asignaciones individuales.

En el Dictamen (DAT) N° 18/2001²² se destacó que la aprobación global de la asamblea de accionistas no representa asignación individual de honorarios, requiriéndose que la misma se efectúe en forma individual por cada uno de los miembros del directorio.

No obstante lo mencionado en el párrafo anterior, en varios precedentes jurisprudenciales, se ha considerado que no resulta

²⁰ “Impuesto a las Ganancias” 6a Edición actualizada. Ed La Ley – Gustavo E. Diez .Pág.606

²¹ “Honorarios de directores. Tratamiento en el impuesto a las ganancias e IVA en cabeza de sus beneficiarios”. ERREPAR – Jorge Jalfin (06/2012)

²² B.O. 28/02/2001

indispensable la aprobación en actas de la asignación individual para admitir la deducción, siempre que ello resulte posible de ser suplido por pruebas alternativas, entre las cuales se encuentran (a modo de ejemplo, entre otras) las registraciones en el libro Diario, las retenciones practicadas a los perceptores de los honorarios, la acreditación en las cuentas particulares y/o las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias de estos directores computando los honorarios²³.

El Organismo Fiscalizador había efectuado un ajuste basado en la impugnación de la deducibilidad de los honorarios abonados a los directores, debido a la falta de asignación individual en las actas de Asamblea y Directorio de la firma. El criterio fiscal fue revocado por el TFN en la causa Nueva Subgra SA, por cuanto aceptar el criterio del Fisco, importaba un excesivo rigor formal desatendiendo las restantes probanzas y circunstancias. “La ausencia de actas de Asamblea o Directorio, no constituyen una causal que por si sola imponga la impugnación de deducibilidad de la erogación”²⁴.

Si pudiera probarse a través de retenciones realizadas o la presentación misma de la declaración jurada de cada uno de los directores exteriorizando lo que le corresponde, sería una forma de demostrar la asignación individual que se ha hecho.

También en otro fallo del Tribunal Fiscal de la Nación (Sala A) en autos “Arenera del Tigre SA” se admitió la deducción de los honorarios de los directores en el impuesto a las ganancias, aun cuando para su asignación individual se haya utilizado un libro rubricado inusual

1.2) Interpretación de la doctrina - devengamiento

La doctrina en general interpreta que la imputación en función del criterio del devengado, persigue la homogeneidad con el tratamiento en

²³ “Nueva Subgra SA”, TFN, Sala B del 26/05/2003 ; “Tecnología de Mantenimiento SA”, TFN, Sala B del 17/06/2008 ; “Surpiel SA”, TFN, Sala D del 17/04/2006 ; “Papelera Tucumán SA”, TFN, Sala C del 07/04/2006 confirmada por la CNCAF, Sala IV el 10/09/2009 ; “Corralón Comahue SA”, CNCAF , Sala I del 03/02/2009 ; “Miguel A. Berkoff SA, TFN, Sala C del 16/04/2010.

²⁴ “Impuesto a las Ganancias” 6a Edición actualizada. Ed La Ley – Gustavo E.Diez .Pág.586

cabeza societaria, admitiéndose la deducción del cargo pertinente al ejercicio por el cual se paguen los honorarios, aunque supeditándolo a que su asignación se haya verificado antes del vencimiento de la declaración jurada del período en cuestión.

Respecto de las sumas que superen el límite deducible por la sociedad, tienen para el beneficiario el tratamiento de no computable para la determinación del gravamen, siempre que el balance impositivo de la sociedad arroje impuesto determinado en el ejercicio en el cual se pagan las retribuciones.

El art. 142.1 del DR, excediendo la letra de la ley, establece una condición adicional a cumplir por los honorarios percibidos por el director, para ser no computables:

- α) que el impuesto determinado por la sociedad sea mayor o igual al monto que surja de aplicar la alícuota prevista en el art. 69 de la LIG (35%) a las sumas que superen el límite deducible por la sociedad; y
- β) cuando no se configure esa situación para la determinación del impuesto, hasta el límite de la ganancia neta sujeta a impuesto correspondiente a los contribuyentes del art. 69 inc a).

En resumen, para que en cabeza del director se consideren no computables los honorarios en exceso del límite legal, se deben dar las siguientes condiciones:

- a) que la DDJJ del impuesto a las ganancias de la sociedad arroje impuesto determinado por el ejercicio por el cual se pagan, y
- b) que el impuesto determinado sea igual o superior al 35% sobre el excedente no deducible por la sociedad.

En caso de no cumplir estas condiciones, el perceptor debería considerar el excedente al límite de deducción (aunque no lo haya deducido la sociedad) como ganancia gravada en el impuesto a las ganancias.

“El excedente deberá ser declarado por los directores como honorario con lo que su importe se grava dos veces: en cabeza de la

sociedad y sobre el director beneficiario.”²⁵

A modo explicativo y como resumen se refleja una conclusión expresada por Gustavo Diez:

* a) si la sociedad arroja quebranto o base imponible cero:

Las sumas que se asignen a los directores, miembros del consejo de vigilancia o las retribuciones asignadas a los socios administradores se consideran en su totalidad computable como renta de la cuarta categoría.

* b) si la sociedad arroja impuesto:

b.1) si el impuesto determinado es mayor o igual que el 35% del excedente entre lo aprobado por la asamblea y lo que se permite deducir.

Las sumas que se asignen y sean deducibles a los directores se consideraran **computables** como renta de la cuarta categoría. Las sumas que se asignen y NO sean deducibles a los directores por superar los límites permitidos se consideraran **no computables** en cabeza de los perceptores (*y se asignará a cada uno de ellos en la proporción de honorarios asignados individualmente por la Asamblea sobre el total de la asignación*)

b.2) si el impuesto determinado es menor que el 35% del excedente entre lo aprobado por la asamblea y lo que permite deducir.

Se considera **no computable** en cabeza de los perceptores hasta la ganancia neta sujeta a impuesto -base imponible- de la sociedad. El resto, es decir lo que se asigne por encima de la ganancia neta sujeta a impuesto de la sociedad es **computable** en cabeza de los perceptores.”²⁶

La suma no computable en cabeza de los directores (integrará la ganancia neta sujeta a impuesto de la sociedad) se asignara a cada uno de ellos en la proporción de honorarios asignados individualmente por la Asamblea sobre el total de la asignación.

Cabe mencionar que el tratamiento a dar en la DDJJ a cada uno de los conceptos considerados computables y no computables es muy diferente. Mientras que por un lado los conceptos deducibles para la sociedad

²⁵ “Estudio teórico práctico de la ley argentina sobre Impuesto a las Ganancias a la luz de la teoría general del impuesto a la renta”.Ediciones Macchi - Enrique J.Reig. Pág. 439

²⁶ “Impuesto a las Ganancias” 6a Edición actualizada. Ed La Ley – Gustavo E. Diez. Pág. 606/07

y computables para el perceptor son ingresos de cuarta categoría; por otro lado los conceptos no deducibles para la sociedad y no computables para el perceptor son ingresos que le permiten justificar patrimonialmente sus bienes o su consumo (debiendo exponerlo en el cuadro pertinente).

1.3) Disposición de fondos en favor de terceros

La entrega de anticipos a cuenta de honorarios del directorio no se encuentra alcanzada por los intereses presuntos a que se refiere el art. 73 de la LIG por considerarse entregas “en interés de la empresa”. Dicho tratamiento se mantiene mientras las disposiciones de fondos no excedan los importes fijados por la asamblea y siempre que las mismas estén individualizadas y registradas (art. 103 DR). De no darse dicha situación tendría para la sociedad el tratamiento de una liberalidad asimilándolo a una colocación de fondos o préstamo de dinero, por lo cual debería calcular intereses presuntos (en caso de que los mismos no hubieran sido liquidados) incorporándolos como ingresos alcanzados por el impuesto.

El cálculo se efectúa sobre el importe que supera los honorarios aprobados y los dividendos, en caso de corresponder²⁷.

No se aplicará la presunción en aquellos casos de entregas a sus socios en SRL ni de anticipos de honorarios al directorio en la medida en que no excedan los importes fijados por la asamblea que trate los estados contables donde dichos anticipos fueron incluidos, conceptos que deben estar debidamente individualizados y registrados contablemente.

“Art. 73 LIG: Toda disposición de fondos o bienes efectuados a favor de terceros por parte de los sujetos comprendidos en el artículo 49, inciso a), y que no responda 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 NACION ARGENTINA para descuentos comerciales o una actualización igual a la variación del índice de precios al por mayor, nivel general, con más el

²⁷ “Muscarello Hnos SA”, TFN, Sala D del 22-02-2000; “Servando Pedrido SAIC”, TFN, Sala D del 28/12/2000 y CNCAF III del 11/10/2005.

interés del OCHO POR CIENTO (8%) anual, el importe que resulte mayor)".

Se considera "tercero" a aquel que reviste una personalidad física o jurídica independiente, y por lo tanto se aplica el interés presunto también entre empresas del mismo conjunto económico. En la definición del concepto "terceros" la realidad jurídica se impone a la realidad económica.

El "interés" de la empresa existe cuando la entrega de fondos responde a una operación vinculada con la actividad definida en el objeto social y que pueda generar ganancias (aunque sea de manera potencial). Es concepto de derecho y por lo tanto no se puede oponer prueba en contrario para desvirtuar su aplicación.

1.4) Ventajas impositivas en el análisis conjunto del impuesto a las ganancias Sociedad / Director:

Por aplicación de las disposiciones generales de la Ley del Impuesto a las Ganancias, la figura de honorarios de director o socios gerentes podría generar ventajas adicionales en el conjunto de la sociedad/director teniendo en cuenta que:

- 1) existe un beneficio de reducción global del impuesto, en aquellos casos donde la sociedad podría generar una disminución del tributo del orden del 35% de los honorarios asignados, y por otra parte dicho monto en cabeza de los directores podría impactar en una suma menor al 35%, en aquellos casos donde el total de las ganancias gravadas, incluidas los honorarios, no alcanzasen el tope máximo del 35% de la escala progresiva del artículo 90 de LIG;
- 2) asimismo se podría generar un diferimiento global del impuesto dependiendo de la fecha de cierre de ejercicio de la sociedad.

2) Tratamiento en el IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Los honorarios percibidos por la tarea de director propiamente

dicha están exentos del impuesto sin limitación alguna (art. 7 inc. 18) LIVA²⁸). La exención está condicionada a que se acredite la efectiva prestación de los servicios, la existencia de 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.

Las retribuciones percibidas como sueldos en relación de dependencia no están alcanzadas por el impuesto (art. 3 inc. e) apartado 21 de la LIVA).

El art 3 inc e) apartado 21 f) de la LIVA establece que se encuentran gravados los servicios técnicos y profesionales, artes, oficios y cualquier otro tipo de trabajo (excepto en relación de dependencia) por lo cual los honorarios por funciones técnico-administrativas están alcanzados por el impuesto²⁹.

3) Opción por el REGIMEN SIMPLIFICADO

No obstante lo mencionado en los apartados de Ganancias e IVA, el director que realice funciones técnico-administrativas, que impliquen la prestación de un servicio profesional a la sociedad, puede optar por el Régimen Simplificado – Monotributo, ingresando el monto correspondiente al componente tributario y previsional, conforme a la categoría en la cual se encuadre de acuerdo con los ingresos brutos anuales, las magnitudes físicas y el monto de los alquileres devengados anualmente (en caso de corresponder), según art. 8 de la Ley 26.565³⁰.

4) REGIMEN DE RETENCION DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

4.1) Funciones de director propiamente dicha

La RG (AFIP) 830³¹ en el marco del régimen de retenciones aplicable en el impuesto a las ganancias, establece en su artículo 12, que se

²⁸ B.O. 25/08/1986

²⁹ “Paolini, Eugenio”, TFN , Sala B del 11/06/2008; “Garat Howard, Luis”, TFN , Sala A del 01/09/1999; “Trod, Luis Moises”, CNACAF, Sala III del 01/02/2000.

³⁰ B.O. 21/12/2009

³¹ B.O. 28/04/2000

reproduce a continuación, el tratamiento aplicable para los honorarios previstos en el art. 87 inc j) de la LIG..

“Artículo 12.- Cuando las retenciones a efectuarse correspondan a honorarios de directores de sociedades anónimas, síndicos o miembros de consejos de vigilancia o a retribuciones a socios administradores (12.1.), las mismas se determinarán sobre el importe total del honorario o de la retribución, asignados (12.2.), y se practicarán en el momento del pago fijado en el artículo 10, 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 beneficiario (12.3.) 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 mencionados en el inciso anterior 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.

Los beneficiarios ingresarán el importe equivalente a las sumas no retenidas, dentro de los QUINCE (15) días hábiles administrativos siguientes al momento fijado en el artículo 10, de acuerdo con las formas y condiciones previstas en el artículo 41.

En todos los casos se aplicará la escala o, en su caso, la alícuota, establecidas en el Anexo VIII de la presente. De tratarse de beneficiarios inscriptos, se computará un solo monto no sujeto a retención sobre el total del honorario o de la retribución, asignados”

Anexo VIII			
Alícuotas y montos no sujetos a retención			
CODIGO DE	CONCEPTOS SUJETOS A RETENCIÓN	A RETENER	MONTO NO SUJETOS A

REGIMEN				RETENCION
		Inscriptos	No Inscriptos	Inscriptos
116	1. Honorarios de director de sociedades anónimas, síndico, fiduciario, consejero de sociedades cooperativas, integrante de consejos de vigilancia y socios administradores de las sociedades de responsabilidad limitada, en comandita simple y en comandita por acciones.	s/ escala	28%	5.000,00
				(b)
b) Se deberá computar un solo monto no sujeto a retención sobre el total del honorario o de la retribución asignada				

El importe a retener se calcula sobre el honorario total asignado individualmente al director por todo el período, considerando un monto no sujeto a retención de \$ 5.000 (en caso de que el director se encuentre inscripto en el impuesto a las ganancias). Sobre el excedente del monto mínimo se aplica la escala progresiva que se cita a continuación:

ESCALA				
IMPORTES		SE DEBERA RETENER		
MAS DE \$	HASTA \$	\$	MAS EL %	S/EXCEDENTE DE \$
0	2.000	0	10	0
2.000	4.000	200	14	2.000
4.000	8.000	480	18	4.000
8.000	14.000	1.200	22	8.000
14.000	24.000	2.520	26	14.000
24.000	40.000	5.120	28	24.000
40.000	y mas	9.600	30	40.000

En el caso de que el director no esté inscripto en el impuesto a las ganancias corresponde retener el 28% sobre el honorario asignado, sin considerar el mínimo ni la tabla progresiva.

La retención corresponde efectuarla en el momento de realizar el primer pago después de la aprobación de los mismos. En caso de entregarse anticipos a cuenta de honorarios durante el ejercicio, no corresponde efectuar retención sobre los mismos por tratarse de simples pagos a cuenta.

“El monto no sujeto a retención se computará sobre el importe total del honorario o de la retribución asignados por ejercicio comercial. Asimismo se precisa, que en el caso de abonarse el citado honorario en cuotas, la retención deberá determinarse sobre el total asignado, debiéndose practicar la misma en oportunidad de efectuarse el primer pago, y en los siguientes, en caso de que aquél resulte insuficiente”³².

Cuando existan adelantos a cuenta y su monto resultara inferior al honorario asignado, corresponderá practicar la retención hasta el límite de la suma no adelantada. En este caso, el beneficiario deberá ingresar el importe no retenido sobre las sumas adelantadas.

En el caso de que la sociedad no pueda retener el impuesto correspondiente, porque las sumas adelantadas son iguales o superiores a los montos asignados; el director esta obligado a ingresar en forma directa la misma conforme lo establecido en el art. 41 de la R.G. (AFIP) 830, dentro de los 15 días hábiles administrativos siguientes al pago.

Asimismo, no están sujetas a retención las sumas que se paguen en concepto de honorarios a directores, siempre que excedan el límite y se cumplan las condiciones indicados en el inc j) del artículo 87 de la ley de impuesto a las ganancias.

4.2) Funciones técnico-administrativas sin relación de dependencia

Tal como se señaló anteriormente, estos ingresos tienen que ser facturados por el director dado que implican una prestación de servicios. En estos casos se aplica el régimen de retención previsto en la R.G. (AFIP) 830 para dichas prestaciones, considerando un mínimo no imponible de \$ 1.200 por mes y aplicando la escala progresiva sobre el excedente, en la medida que no haya ejercido la opción por el Régimen Simplificado, ya que en este caso no correspondería practicar la retención por este régimen.

Anexo VIII			
Alícuotas y montos no sujetos a retención			
CODIGO DE	CONCEPTOS SUJETOS A RETENCIÓN	% A RETENER	MONTO NO SUJETOS A

³² Según R.G. (AFIP) 884 – B.O. 11 y 17/8/2000

RÉGIMEN		RETENCIÓN	
		Inscriptos	Inscriptos
116	2. Profesiones liberales, oficios, albacea, mandatario, gestor de negocio	s/escala	1200

4.3) Funciones técnico-administrativas con relación de dependencia

Se practica la retención correspondiente conforme a lo establecido en la R.G. (AFIP) 4003 y sus modificaciones, y se exterioriza en el respectivo recibo de sueldo emitido por la sociedad.

5) REGIMEN DE SEGURIDAD SOCIAL

5.1) Aporte como “autónomos”

El director, por el ejercicio de sus funciones propiamente dichas, está **obligado** a aportar al Régimen de Trabajadores Autónomos, según el art. 2 inc. b) punto 1 de la Ley 24.241³³ (cuyo texto se copia mas abajo), en la medida que ejerza las mismas habitualmente y aunque no se obtenga por ellas retribución, utilidad o ingreso alguno. Si se tratara de una empresa u organización sin fines de lucro, solo corresponde el aporte si el director es remunerado.

“Artículo 2: Están obligatoriamente comprendidas en el SIJP y sujetas a las disposiciones que sobre afiliación establece esta Ley y las normas complementarias que se dicten, las personas físicas mayores de dieciocho (18) años de edad que a continuación se detallan:

b) Personas que por sí solas o conjunta o alternativamente con otras, asociadas o no, ejerzan habitualmente en la República alguna de las actividades que a continuación se enumeran, siempre que éstas no configuren una relación de dependencia:

1) Dirección, administración o conducción de cualquier empresa, organización, establecimiento o explotación con fines de lucro, o sociedad comercial o civil, aunque por esas actividades no obtengan retribución, utilidad o ingreso alguno.”

³³ B.O. 18/10/1993

Por esa misma razón los directores suplentes no están obligados a realizar aportes al régimen, salvo que hayan ocupado el cargo en reemplazo de un director titular.

En el Decreto 1.866/2006³⁴, Anexo II – Tabla I, se menciona la siguiente caracterización:

1. **Personas comprendidas:** personas físicas que realicen la dirección, administración o conducción de sociedades comerciales o civiles, regulares o irregulares, y socios de sociedades de cualquier tipo (Artículo 2º, incisos b), apartado 1 y d) de la Ley N° 24.241 y sus modificaciones).
2. **Categorías mínimas:** se determinarán en función de los ingresos brutos anuales obtenidos por la persona física, por cualquier concepto, en retribución a la mencionada actividad.

La categoría mínima de revista se fija en función de los ingresos brutos obtenidos por cualquier concepto, en retribución de la mencionada actividad por el último año calendario. Para el caso de no haber obtenido ingresos en el periodo anual deberá revistar en la mínima categoría.

El régimen comprende las siguientes categorías en función de la remuneración anual obtenida en el ejercicio de la función: III (hasta \$15.000), IV (mayores a \$15.000 y hasta \$30.000) o V (mayores a \$30.000).

Grupos de Actividades	Ingresos brutos obtenidos en el año	Categorías
Dirección, administración o conducción de sociedades comerciales o civiles, regulares o irregulares, y socios de sociedades de cualquier tipo.	Menores o iguales a \$ 15.000	III
	Mayores a \$ 15.000 y menores o iguales a \$ 30.000	IV
	Mayores a \$ 30.000	V

5.1.1) Requisitos

³⁴ B.O. 15/12/2006

Por medio de la Resolución (ANSES) M443/92, se establece una serie de pautas generales aparentemente “obligatorias” a los fines de determinar la relación de dependencia.

Cuando los accionistas sean los mismos directores de la sociedad, tanto la jurisprudencia laboral como la comercial han interpretado que en principio no se perfecciona la relación de dependencia, ya que no puede existir subordinación técnica y/o jurídica. No obstante esto, la modalidad que introdujo la Ley 24.241 es la de no incursionar en estos aspectos relativos a la ley laboral admitiendo a los fines del régimen de recursos de la seguridad social, la relación de dependencia por el ejercicio de actividades técnico-administrativas especialmente remuneradas, sin perjuicio de la obligación de contribuir al régimen de autónomos.

5.1.2) Régimen informativo

La Sociedad debe actuar como agente de información del cumplimiento que el director efectúe por sus aportes al régimen de autónomos. Dicha obligación deberá practicarla en ocasión de la acreditación de cada pago de honorarios. En el caso que los pagos de autónomos no se hubieran ingresado, la sociedad deberá (de ser posible) retener el importe correspondiente al mismo (s/ R.G. (AFIP) 1.709)³⁵. A estos efectos deberá solicitar al director la exhibición del comprobante del último aporte previsional vencido. La información se volcará en el programa aplicativo “RG 167/98 Sistema de información y control de Autónomos” y deberá transmitir en soporte magnético, trimestralmente a la AFIP el detalle de los directores que no hubieran exhibido la documentación.

El director no puede tener empleados en relación de dependencia a su cargo para realizar esta actividad ya que las tareas son personales e indelegables.

5.1.3) Falta de pago

Los importes impagos o diferencias ingresadas en menos en el

³⁵ B.O. 23/07/2004

aporte mensual de trabajadores autónomos, resultan ser una obligación muy onerosa de cancelación, ya que la deuda se calcula conforme al valor que tiene la categoría en el momento del pago, con más los intereses resarcitorios correspondientes por la mora, los que se calculan sobre el valor actual de la categoría correspondiente, según artículo 13 de la Ley 18.038³⁶, que se expone a continuación:

“Los aportes en mora al régimen de la presente ley, de la Ley 14.397 o del Decreto-Ley 7.825/63, deberán abonarse de acuerdo con el porcentaje y monto de la categoría mínima obligatoria o en su caso de la mayor por la que optó el afiliado, vigentes a la fecha del pago, con más los recargos pertinentes y sin perjuicio de las sanciones que correspondan. A los efectos del cálculo del saldo deudor, los aportes incluidos en planes de regularización se considerarán ingresados en término si tales planes hubieran sido cumplidos regularmente, de acuerdo con las pautas que al efecto fije la Secretaría de Estado de Seguridad Social.”

5.1.4) Recategorización anual

Según la R.G. (AFIP) N° 2.217³⁷ en su artículo 24, fija la obligación anual de recategorización para el trabajador autónomo. Dicha obligación se deberá cumplir durante el mes de junio de cada año, considerando para ello los valores mencionados anteriormente.

Posteriormente y relacionado con la resolución general mencionada en el párrafo anterior, mediante la R.G. (AFIP) 3.721³⁸, se estableció que:

“En cada oportunidad en que se disponga el índice de movilidad previsto en el Artículo 32 de la Ley N° 24.241 y sus modificaciones, esta Administración Federal difundirá a través de su sitio “web” (<http://www.afip.gob.ar>) los importes de las rentas de referencia, el mínimo de ingresos brutos anuales así como los respectivos aportes que los trabajadores autónomos deben ingresar

³⁶ B.O. 25/04/1980

³⁷ B.O. 21/02/2007

³⁸ B.O. 22/01/2015

con destino al Sistema Integrado Previsional Argentino (SIPA).”

5.2) Relación de dependencia

En caso de que el director se encuentre también en relación de dependencia, conforme lo mencionado en el artículo 3 inc. a) punto 1) de la Ley 24.241(B.O.18/10/93), éste puede optar por desvincularse de la obligación de realizar aportes al Sistema Integrado Previsional Argentino (SIPA), sin perjuicio de que debe seguir cumpliendo con su aporte obligatorio como trabajador autónomo. Esta opción debería manifestarla a través de una manifestación expresa a la sociedad (Dict. (DGI-DLTRSS) 993/97).

5.3) Indemnización

Si un director ejerce a la vez el cargo de gerente, como tal goza de estabilidad garantida por la legislación laboral (derecho a indemnización por despido injustificado, etc), pudiendo ser libremente revocable. Si el mismo director forma parte del comité ejecutivo (como es un órgano estatutario) su remoción no engendra tales derechos y la misma compete a la asamblea de accionistas³⁹.

En resumen, el gerente es un funcionario en relación de dependencia con respecto a la sociedad, en tanto que el integrante del comité ejecutivo forma parte de uno de los órganos societarios, siendo el vínculo que lo liga a la sociedad de carácter estatutario (emergente del contrato social).

6) DIRECTOR SUPLENTE

En la medida que no cumplan funciones, los directores suplentes no están obligados a pagar autónomos, sin perjuicio de que pueden adherir voluntariamente al S.I.J.P. (conforme Dictamen (DGI-DLTRSS) 27/97)⁴⁰.

El pago de honorarios a un director suplente, no resulta deducible en la determinación del impuesto a las ganancias de la sociedad, dado que para que la misma resulte procedente, deberá tratarse de

³⁹ “Manual de Sociedades Anónimas”. Ed.Cangallo - Fernando H. Mascheroni. Pág 371

⁴⁰ “Macua Alberto”, CFSS, Sala III del 30/12/1997; “Achaval Verónica María”, CFSS, Sala III del 17/7/2004

honorarios de director titular. Para el beneficiario se trata de una renta de cuarta categoría. El hecho que la sociedad no pueda deducirlo por el artículo 87 inc j de la LIG, no le hace perder el carácter de honorario, debiendo ser imputado por el criterio de lo percibido (grupo enlace AFIP-CPCECABA reunión 07/2008)⁴¹.

7) DIRECTOR DEL EXTERIOR

El cargo de director puede ser ejercido por una persona que es residente del exterior estando obligado al aporte de autónomos⁴².

La AFIP entiende que corresponde idéntico tratamiento al del director residente en el país, sosteniendo que la participación de los directores es permanente, residan o no en el país, lo que obliga a estos a pagar el aporte previsional correspondiente y su concurrencia a las reuniones es privativo de su decisión, con lo cual surge que no existen excepciones al respecto (conf. Dict. DANLSS 1.416/95).

El art. 146 del decreto reglamentario del impuesto a las ganancias, fija los límites de esta deducción, tanto para honorarios u otras remuneraciones pagadas por asesoramiento técnico-financiero o de otra índole prestado en el exterior, así como para remuneraciones o sueldos de directorio actuantes en el extranjero.

En el primer caso no podrá exceder algunos de los siguientes límites:

- a) el 3% de las ventas o ingresos que se tomen como base contractual para la retribución del asesoramiento, o
- b) el 5% del monto de la inversión efectivamente realizada con motivo del asesoramiento.

En cuanto a la remuneración o sueldo a miembros del directorio de empresas domiciliadas en el país que actúen en el extranjero, el artículo prevé que su importe no podrá superar en ningún caso:

- a) hasta 12,50% de la utilidad comercial de la entidad, en tanto la misma haya

⁴¹ "Gianfelice de Bergagna, Delia Elisa", CFSS, Sala I del 07/09/2001.

⁴² "Dart Kenneth", CFSS, Sala III del 09/02/2005.

sido totalmente distribuida como dividendos

b) hasta el 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.

También ordena el artículo que en ambos casos la utilidad comercial a considerar es la correspondiente al ejercicio por el cual se pagan las remuneraciones”⁴³.

Al momento de pagarle los honorarios, por no ser residente argentino y por tanto no presentar declaración jurada del impuesto a las ganancias, la sociedad está obligada a retener e ingresar con carácter de pago único y definitivo el 35% de tales beneficios netos, conforme lo mencionado en el Título V de la LIG.

Agrega el artículo 98 de la LIG que: *“Se considerará beneficiario del exterior a aquel que perciba sus ganancias en el extranjero, directamente o a través de apoderados, agentes representantes o cualquier otro mandatario en el país y a quien, percibiéndolos en el país, no acreditara residencia estable en el mismo. En los casos en que exista imposibilidad de retener los ingresos indicados estarán a cargo de la entidad pagadora, sin perjuicio de sus derechos para exigir el reintegro por parte de los beneficiarios”*.

El artículo 99 de la LIG, hace referencia a la interpretación legal de los beneficios netos: *“La ganancia neta sujeta a retención se determinará deduciendo del beneficio bruto pagado o acreditado, los gastos necesarios para su obtención que hayan sido reconocidos expresamente por la Dirección General Impositiva, salvo los casos en que la ley establece presunciones referidas a la ganancia neta obtenido o a los gastos deducibles”*.

8) REGIMEN DE FACTURACION RG 1.415

El Anexo I de la R.G. (AFIP) 1.415⁴⁴, apartado A inciso i), exceptúa de la obligación de emitir comprobantes a los directores de SA y

⁴³ “Estudio teórico práctico de la ley argentina sobre Impuesto a las Ganancias a la luz de la teoría general del impuesto a la renta”. Ediciones Macchi - Enrique J. Reig. Pág.344/345

⁴⁴ B.O. 13/01/2003

socios gerentes de SRL por los honorarios o la retribución que perciban por sus funciones específicas como integrante del órgano de administración, no obstante deberá suscribir un recibo emitido por la sociedad.

“A - EXCEPCIONES A LA OBLIGACION DE EMISION DE COMPROBANTES (...)

i) 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, fideicomisarios y consejeros de sociedades cooperativas; 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”.

Por el contrario en el caso percibir ingresos por el desarrollo de tareas o funciones técnico administrativas deberían emitir comprobantes de acuerdo a la establecido en la RG 1.415, conforme a la condición frente al IVA por la que optaren.

9) IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

Las sumas percibidas en concepto de honorarios por la función específica de director tienen similar tratamiento en las distintas jurisdicciones:

9.1) Ciudad Autónoma de Buenos Aires

El Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Ley (Bs.As.Cdad.) E-541 (t.o. 2016) en su artículo 179 expresa:

“Art. 179 - Están exentos del pago de este gravamen:

(...)

13. Los ingresos obtenidos en concepto de honorarios de integrantes de directorios, de consejos de vigilancia y de otros órganos de similar naturaleza”.

9.2) Provincia de Buenos Aires

En tanto que en la provincia de Buenos Aires, el Código Fiscal establecido mediante la Ley (Bs.As.) 10.397 (t.o. 2011 y sus modif.), establece en su artículo 186:

“Art. 186 - *No constituyen actividad gravada con este impuesto:*

(...)

e) Honorarios de Directorios y Consejos de Vigilancia, ni otros de similar naturaleza...”

9.3) Tratamiento de otros honorarios

En la C.A.B.A. a la “prestación de servicios” desarrollada por profesionales universitarios, como otras funciones técnico administrativas en forma independiente, le correspondería la exención (depende de la naturaleza de la prestación), mientras que en la Provincia de Bs.As. éstos honorarios resultarían gravados.

El mencionado artículo 179 del Código Fiscal de la Ciudad de Buenos Aires, expresa también que se encuentran exentos del pago de este gravamen: “7. *Los ingresos obtenidos por el ejercicio de profesiones liberales universitarias de grado oficialmente reconocidas, cuya carrera tenga una duración no inferior a cuatro (4) años y no se encuentre organizada en forma de empresa*”.

Mientras que en la Provincia de Buenos Aires, el artículo 182 del Código Fiscal menciona que: “El ejercicio habitual y a título oneroso en jurisdicción de la provincia de Buenos Aires, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras y servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso -lucrativo o no- cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las sociedades cooperativas, y el lugar donde se realice (zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares de dominio público y privado y todo otro de similar naturaleza), estará alcanzada con el impuesto sobre los Ingresos Brutos en las condiciones que se determinan en los artículos siguientes” (el subrayado es propio).

Asimismo el artículo 184 del mismo plexo legal expresa: “Se considerarán también actividades alcanzadas por este impuesto las siguientes operaciones, realizadas dentro de la Provincia en forma habitual o esporádica: a) Profesiones liberales. El hecho imponible está configurado por su ejercicio, no existiendo gravabilidad por la mera inscripción en la matrícula respectiva”

9.4) Consulta vinculada

Al respecto existe una consulta resuelta por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, específicamente la Subdirección Ejecutiva de Planificación y Coordinación (Informe 040-09 del 30/09/2009) en la cual se evaluó si corresponde considerar incluida en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos a la retribución recibida por los integrantes del consejo de administración de las cooperativas constituidas de acuerdo a la Ley de Cooperativas N° 20.337.

Cabe tener presente que la Ley General de Sociedades N° 19.550 determina como órgano de administración de las sociedades anónimas al directorio. Por su parte, con similar funcionamiento, la Ley de Cooperativas N° 20.337 se refiere al consejo de administración.

Lo señalado permite concluir que cuando el artículo 160 inciso f) del Código Fiscal (t.o. 2004 y mods. hoy artículo 186 mencionado) hace referencia a “otros de similar naturaleza”, está incluyendo, entre otros ingresos no gravados, a los honorarios percibidos por los miembros del consejo de administración de las cooperativas. Motivo por el cual los ingresos en concepto de honorarios percibidos por estos últimos, no constituyen actividad gravada con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

CONCLUSION

Realizando una buena planificación fiscal se pueden obtener significativas ventajas:

a) Reducción global del impuesto a las ganancias

Las ganancias de las sociedades del art. 69 de la LIG se encuentran gravadas a la alícuota del 35% y los directores (por tratarse de personas físicas), aplican la escala progresiva del art. 90 de la LIG. Por lo cual las sumas asignadas que no alcanzasen el último tramo sujeto al 35% tributarían un impuesto menor al que le correspondería a la sociedad.

b) Diferimiento global del impuesto a las ganancias

Las sociedades deducen los honorarios en el ejercicio por el cual son votados, siempre y cuando se asignen individualmente antes del vencimiento de la DDJJ del impuesto a las ganancias, caso contrario en el ejercicio en que se asignan. Los directores imputarán la renta en el año calendario en que se produzca la asignación individual. Con lo cual si la sociedad cerrara ejercicio por ejemplo en Agosto 2016 y asignara los mismos en Enero 2017 (antes del vencimiento de la DDJJ) podría deducir los mismos en 2016 y el director computaría los honorarios en la DDJJ correspondiente al 2017 con vencimiento en Mayo 2018, sin ajuste por inflación ni intereses.

Cabe tener en cuenta también que si se asignan honorarios al directorio, en exceso del límite del 25% de la utilidad contable, puede llegar a quedar una parte que no es deducible para la sociedad y de todos modos sea renta gravada computable para el director.