

HONORARIOS de DIRECTORES Y GERENTES

Algunas cuestiones impositivas
especiales

Expositor

Sergio Armando Simesen de Bielke

¿Deben armonizarse las normas legales vigentes?

- Ley 19.550 (Sociedades Comerciales)
- Ley 20.628 (Impuesto a las Ganancias)
- Ley 20.631 (Impuesto al Valor Agregado)
- Ley 24.241 (Régimen Previsional)
- Ley 20.744 (Contrato de Trabajo)

Ley de Soc. Comerciales – Art. 261, parte pertinente

- *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 podrá exceder del 25% de las ganancias.
- Dicho monto máximo *se limitará al 5% cuando* no se distribuyan dividendos a los accionistas, y se incrementará proporcionalmente a la distribución, hasta alcanzar aquel límite cuando se reparta el total de las ganancias. A los fines de la aplicación de esta disposición no se tendrá en cuenta la reducción en la distribución de dividendos resultante de deducir las retribuciones del directores y del consejo de vigilancia.
- Cuando el ejercicio de *comisiones especiales o de funciones técnico-administrativas* por parte de uno o más directores frente a lo reducido o la inexistencia de ganancias imponga la necesidad de exceder los límites prefijados, sólo podrán hacerse efectivas tales remuneraciones en exceso si fuesen expresamente acordadas por la asamblea de accionistas, a cuyo efecto deberá incluirse el asunto como uno de los puntos del orden del día.

Ley de Impuesto a las Ganancias

- Artículo 87, inciso 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 art. 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 25% de las utilidades contables del ejercicio, o hasta la que resulte de computar \$ 12.500 por cada uno de los perceptores de dichos conceptos, el 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 da 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.

Ley de Impuesto al Valor Agregado

Exención del Artículo 7, inciso h), ap. 18:

- *“Las prestaciones inherentes a los cargos de directores, síndicos y miembros del consejo de vigilancia de sociedades anónimas y cargos equivalentes de administradores y miembros del consejos de administración de otras sociedades, asociaciones y fundaciones y de las cooperativas. La exención dispuesta en el párrafo anterior será procedente 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 comparable con las prácticas y uso del mercado”.*

Régimen Previsional Argentino

- Ley 24.241, artículo 2, inc. b), apartado 1). *Obligados:*
- *“Personas que por sí solas o conjunta o alternativamente con otras, 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.”*

Ley de Contrato de Trabajo

- **Artículo 21:** Habrá contrato de trabajo, cualquiera sea su forma o denominación, siempre que una persona física se obligue a realizar actos, ejecutar obras o prestar servicios a favor de la otra y bajo la dependencia de ésta, durante un período determinado o indeterminado de tiempo, mediante el pago de una remuneración. Sus cláusulas, en cuanto a la forma y condiciones de la prestación quedan sometidas a las disposiciones de orden público, los estatutos, las convenciones colectivas o los laudos con fuerza de tales y los usos y costumbres.
- **Artículo 25:** Se considera “trabajador”, a los fines de esta ley, a la persona física que se obligue o preste servicios en las condiciones previstas en los arts. 21 y 22 de esta ley, cualesquiera que sean las modalidades de la prestación.

Ley de Sociedades Comerciales: honorarios de directores

- Posiciones interpretativas sobre el límite del 25%:
- La línea “restrictiva” (o del “riesgo de empresa”)
- Antecedentes (1972)
- Intención del legislador
- La línea “amplia” (o de la “retribución razonable”)
- La irrazonabilidad de los distinguos y la conciliación del interés del director y del interés social
- El derecho a la retribución y el caso de sueldos por empleo en relación de dependencia

Jurisprudencia artículo 261

- *Si la L.S. consagra como principio general que el monto máximo de las retribuciones a percibir por los miembros del Directorio y del Consejo de Vigilancia, por todo concepto, incluidos sueldos y otras remuneraciones por el desempeño de funciones técnico-administrativas de carácter permanente, no podrá exceder el 25% de las ganancias, va de suyo que tiende a tutelar el interés social, haciéndolo por encima del interés de los directores.*

(“Riviere de Pietranera, Lidia c/Riviere e Hijos S.A.”, C. Comercial, Sala B, 7/07/1995. En el mismo sentido: “Ramos, Mabel c/Editorial Atlántida”, Sala E y “Dristel S.A. c/Nougés Hnos. S.A.”, Sala D)

Doctrina sobre el artículo 261 LS

- La limitación del 25% de la ganancia tiene el fin de evitar las retribuciones excesivas en detrimento de la distribución de dividendos con la *“existencia de directores ricos con accionistas pobres, lo que cual importa, en puridad, una subversión de valores”* (Nissen, Ricardo; “Ley de Sociedades Comerciales”)

Problema cuando hay distribución de dividendos

- Ejemplo ilustrativo
- Ganancia neta del ejercicio X: 100.000.- con distribución de dividendos
- Honorarios asignados por Asamblea, por cada uno de los 4 directores: 12.500.-
- 1° Límite (L.S. y LIG): $25\% = 25.000.-$
- 2° Límite: $12.500.- \times 4 = 50.000.-$
- De los dos “el mayor”: $50.000 = 50\%$ de la Ganancia Neta – Colisión con artículo 261 LS

Problema cuando no hay distribución de dividendos

- Segundo ejemplo:
- Ganancia neta del ejercicio X: 100.000.- *sin distribución de dividendos*
- Honorarios asignados por Asamblea, por cada uno de los 4 directores: 12.500.-
- 1° Límite (L.S.): $5\% = 5.000.-$
- 2° Límite: $(LIG\ 25\% \text{ ó } 12.500.- \times 4) = 50.000.-$
- De los dos “el mayor”: $50.000 = 50\%$ de la Ganancia Neta – *Mayor colisión con artículo 261 LS*

¿Solución: las funciones técnico-administrativas?

- El art. 261 ¿distingue funciones técnico-administrativas permanentes de las temporarias?
- ¿Cuál sería el fundamento de la distinción?
- Si hay distinción: consecuencias concretas:
 - a) frente a la Ley de Impuesto a las Ganancias
 - b) frente a una impugnación de Asamblea

Relación de dependencia

- Si hay retribución por relación de dependencia:
- ¿los sueldos están afectados por el límite del 25%?
- Posición restrictiva: sí – Posición amplia: no
- Conflicto de leyes: Ley 19.550 vs. Ley 20.744
- ¿Preeminencia de una sobre otra? ¿Cómo se resuelve el conflicto de leyes?

El director “dependiente”

- Artículo 27 de la L.C.T.: las personas que integrando una sociedad, prestan en ésta toda su actividad o parte principal de la misma, en forma personal y habitual, *con sujeción a instrucciones que se les imparten o pudieran impartírseles para el cumplimiento de tal actividad*, serán consideradas como trabajadores dependientes de la sociedad a los efectos de la aplicación de esta ley y de los regímenes legales o convencionales que regulan la prestación en relación de dependencia.

Anticipos a cuenta de honorarios

- Relación con los honorarios aprobados por Asamblea
- Si los anticipos superan a los aprobados: consecuencias
- ¿Hay intereses presuntos a aplicar? ¿se trata de préstamos a los directores?
- ¿Cuándo se configuran los “excesos” por sobre lo asignado por Asamblea? y ¿hasta cuándo corren los intereses presuntos?
- “Muscariello Hnos. S.A.” (TFN, 22/2/2000) y “Servando Pedrido SAIC” (TFN, 28/12/2.000), ambos de la Sala D.

El problema de las actas

- Las “actas” como elemento probatorio de la asignación: para que sea viable la deducción debe existir la decisión societaria de otorgar los honorarios expuesta en un libro de actas *“y ello no se trata de una simple formalidad”* (“Centro Integral de Rehabilitación”, TFN, Sala D, 27/03/2009)
- ¿global o individual?
- ¿son admisibles otras pruebas?
- ¿cuál es el fundamento de la limitación en función de la asignación individual?

Jurisprudencia en I. a las Ganancias

- Aún no efectuada dicha asignación existe la posibilidad de que se contara con otros elementos que probaran fehacientemente que se ha efectuado su pago y el mismo se encuentre contabilizado tanto en el los balances de la sociedad como en las cuentas de los directores. “Visión Sur S.A.”, TFN, Sala C, 27/04/07.
- Reiteración del criterio en “Parrilla Don Zoilo S.A.”, TFN, Sala C, 29/04/2.010 y en “Miguel A. Berkoff S.A.”, Sala C, 16/04/2010.

Jurisprudencia en I. a las Ganancias

- Si la actora no cuenta con un acta de asamblea donde se hubieran asignado individualmente los honorarios de directores, *ni con registros contables* de su cancelación contra las cuentas corrientes de aquellos, *ni con prueba de que los mismos hayan declarado y abonado el impuesto* correspondiente a aquellos honorarios, los montos no son deducibles.
“EGON ZEHNDER INTERNATIONAL S.A.”,
TFN, Sala C, 22/11/06

Jurisprudencia en I. a las Ganancias

- La asignación de honorarios, si bien en forma global, fue efectuada en tiempo oportuno por la Asamblea de Accionistas (celebrada dentro del plazo previsto para la presentación de la DDJJ anual del ejercicio por el cual se pagaban los honorarios), cabe sea admitida como deducción por cuanto *lo contrario importa un excesivo rigor formal que desatiende las demás pruebas y circunstancias del expediente que las tuvo como reconocidas*. En el caso, si bien no se logró corroborar el ingreso del gravamen por parte de los directores (hecho ajeno a lo que se discute) sí existió certeza respecto al debido cumplimiento de los límites legales establecidos para cada uno de los beneficiarios (\$ 12.500.-), *siendo ello en última instancia lo que el legislador tuvo intención de resguardar*.

“Tecnología Integral de Mantenimiento S.A.”, TFN, Sala B, 17/06/08.

Jurisprudencia en I. a las Ganancias

- *En el mismo sentido*: “Nueva Subgra S.A.”, TFN, Sala B, 26/05/2003:
- *el requisito de la asignación individual persigue que no se vulnere el límite de \$ 12.500.- por director.*

Otros pronunciamientos de interés

- Ejercicio de funciones técnico administrativas que exceden los límites del 25% de las ganancias: en función del art. 261 de la Ley 19.550 sólo pueden deducirse si se asentaron en el acta de la Asamblea *que debe indicar, aunque sea en forma resumida, la referencia concreta a las tareas excepcionales de los directores.* “Corralón Comahue S.R.L.”, CNACAF, Sala I, 03/02/09
- **Gerentes no socios en las S.R.L.:** corresponde aplicar las limitaciones del artículo 87, j), es decir en función de las utilidades contables del ejercicio. Dictamen (DI ATEC) 46/2008, del 31/7/2008.

Otros pronunciamientos de interés: actas

- Si las retribuciones a administradores 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 – “DECI S.R.L.”, T.F.N, Sala D, 14/12/00.

Otros pronunciamientos de interés: actas

- Ídem: La retribución de los socios administradores debe constar en actas societarias o al menos en un asiento contable; de lo contrario ha habido distribución de utilidades (“BICICOM S.R.L.”, T.F.N., Sala C, 12/11/03).

Asignación global

- Si la asignación de honorarios al Directorio fue global cabe recurrir a las disposiciones del Estatuto que puede prever una distribución individual.
- ***Si no hay previsión estatutaria:*** mayoritaria opinión doctrinaria sobre 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.***
- El principio de igualdad de trato es una regla inherente a todos los cuerpos colegiados, sus integrantes gozan de iguales derechos y quedan sujetos a las mismas obligaciones, ***salvo que hubieren convenido expresamente otro criterio para la distribución.***

Algunos problemas a contemplar en el IVA

- Exención Art. 7, inc. h), Pto. 18: alcance de la expresión “prestaciones inherentes al cargo”
- Si no son “inherentes al cargo”: ¿qué son las prestaciones realizadas por los directores?
- Si las “prestaciones” fueron realizadas bajo relación de dependencia: ¿qué tratamiento tienen en el impuesto?
- Si se impugna la Asamblea ¿qué sucede con el tratamiento impositivo ya dispensado?

Jurisprudencia en IVA

- *Los servicios técnicos profesionales llevados a cabo por el director de la sociedad están alcanzados por el IVA y no corresponde considerarlos alcanzados por la exención prevista en el art. 7, inc.), pto. 18 de la ley, por el solo hecho de que se refieran al objeto social, ya que esta exención sólo se limita a prestaciones inherentes a los cargos de director y no exime el total de las remuneraciones que ellos perciben. (“Trode, Luis Moisés”, CNACAF, Sala III, 01/02/2000)*

Jurisprudencia en IVA

- *La parte de los honorarios que se perciben por el desempeño de funciones de director de una sociedad anónima se encuentran exentos del IVA en virtud del art. 7º, inc. h), ap. 18 de la ley, en tanto que el porcentaje correspondiente al desarrollo de tareas técnico administrativas se encuentra gravado, teniendo en cuenta que el art. 3º, inc. e) ap. 21 de la ley grava en forma genérica las locaciones y prestaciones de servicios realizadas sin relación de dependencia y a título oneroso, y el inc. f) de ese punto se refiere específicamente a servicios técnicos y profesionales*

(“Garat Howard, Luis”, CNACAF, Sala V, 05/09/2001)

Jurisprudencia en IVA

- *Cuando se perciben honorarios por el desarrollo de tareas técnico administrativas y por la función específica de director de una sociedad anónima, a efectos de determinar el porcentaje de remuneración que corresponde a éste último cargo, resulta razonable tomar el límite del 25% calculado sobre el resultado final del ejercicio luego de deducir el impuesto a las ganancias*

(“Garat Howard”, sentencia citada)

Jurisprudencia en IVA

- El desempeño de tareas que exceden ampliamente las inherentes al cargo de director, situación que puede apoyarse en las actas de asambleas que aprueban y fijan honorarios como director y retribuciones por tareas técnico-administrativas en forma separada, constituye “actos realizados sin relación de dependencia y a título oneroso”, no contemplados como prestaciones inherentes al cargo y por ende alcanzadas por el IVA (“Paolini, Eugenio”, TFN, Sala B, 11/6/08)

Jurisprudencia en IVA

- **En sentido contrario:** “Freire y Bilinkis” (TFN, Sala D, 23/11/2007) El solo hecho de que exista una limitación para que el ente societario pueda deducir de su liquidación del impuesto a las ganancias, hasta el 25% de los honorarios pagados a sus directores no constituye de ninguna manera una autorización para gravar el excedente con IVA, porque la prestación es única y así aparece en los registros sociales y contables. Del mismo modo, suponer que ese 25% no estaría gravado por el IVA y el resto sí, ***es una solución de compromiso que no surge de ninguna norma vigente*** y que únicamente puede aplicarse cuando existen ganancias o, de no haberlas o ser mínimas, cuando las sumas abonadas a cada director no superan los \$ 12.500 por año. En esas condiciones, está claro que ***la separación entre prestaciones exentas y gravadas por el IVA carece de legitimidad.***

Interpretaciones administrativas

- **Dictamen (DAT) 45/02:** la exención se limita a las prestaciones relacionadas con las *tareas de dirección propiamente dichas*.
- **Dictamen (DAL) 51/04:** los honorarios de los integrantes del Comité de Auditoría de una S.A. que cotiza en Bolsa, atendiendo a un entendimiento estricto de la norma exentiva, *están gravados por el impuesto*.

FIN DE LA EXPOSICIÓN

Gracias a los asistentes

y especialmente al

*Consejo Profesional de Ciencias Económicas
de Mendoza*