

HONORARIOS DE DIRECTORES Y SOCIOS GERENTES

LEY DE SOCIEDADES COMERCIALES

LEY GENERAL DE SOCIEDADES

Nro. 19550

LEY 26994 (VIGENCIA 01/08/2015)

ART. NO MODIFICADO

- ARTICULO 261. — El estatuto podrá establecer la remuneración del directorio y del consejo de vigilancia; en su defecto, la fijará la asamblea o el consejo de vigilancia en su caso.
- 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.
- Dicho monto máximo se limitará al cinco por ciento (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 Directorio 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 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, a cuyo efecto deberá incluirse el asunto como uno de los puntos del orden del día.

COMENTARIO

- **COMPARACION DEL REGIMEN TRIBUTARIO Y SOCIETARIO**
- Vamos a apreciar que el régimen tributario difiere –en cuanto a los límites- del societario. Como ha sido analizado, a los fines de establecer el monto máximo para la fijación de los honorarios del Directorio previsto en el artículo 261 de la Ley de Sociedades, se tiene en cuenta todo tipo de remuneración percibida por los directores cualquiera fuere su causa y forma de pago.
- **A LOS FINES TRIBUTARIOS:**
- Por el contrario, a los fines tributarios para establecer los montos deducibles para la sociedad por honorarios del directorio, quedan fuera de ellos, las remuneraciones percibidas por los directores en concepto de tareas técnico administrativas o comisiones especiales previamente percibidos y contabilizados como gasto con carga de resultados, y sueldos.

TERCER PARRAFO. Y DISTRIBUCION DE DIVIDENDOS.

- Siguiendo con la tendencia de algunas legislaciones foráneas, el párrafo 3ero del artículo 261 relaciona las remuneraciones del órgano de administración con la distribución de dividendos a los accionistas, limitando la fijación de los primeros de acuerdo al porcentaje de distribución de las ganancias del ejercicio a favor de los socios. En este orden, dispone que el monto máximo de honorarios alcanzará el 25% de las ganancias del ejercicio en el supuesto que la asamblea disponga la distribución total del resultado del ejercicio en dividendos; y se reducirá al 5% cuando, por el contrario, no se decida distribución alguna en concepto de dividendos, y el resultado del ejercicio se afecte a otros destinos.

FERREOS PARAMETROS – REGIMEN DE EXCEPCION.

- Así como el artículo 261 fija férreos parámetros para determinar los honorarios que podrán ser fijados a los miembros del Directorio, también estipula un régimen de excepción en su párrafo cuarto al disponer que:

CUARTO PARRAFO – PARTE PERTINENTE:

- “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, a cuyo efecto deberá incluirse el asunto como uno de los puntos del orden del día.”
- La doctrina reconoce cinco requisitos para ello a saber:
- a) ganancias inexistentes o muy reducidas;
- b) desempeño por los directores de comisiones especiales o funciones técnico administrativas;
- c) que el tema figure como un punto específico en el orden del día;
- d) que sea aprobado por la asamblea;
- e) que la remuneración en exceso se destine expresamente a los directores que se encuadren en el supuesto sub b)

COMISIONES ESPECIALES. TECNICO ADMINISTRATIVOS

- Las comisiones especiales consisten en la realización de estudios o tareas especiales realizadas con fines de expansión u organización empresaria en el marco de tareas específicas, o en la prestación de cualquier servicio especial ajeno a la función directiva. Por su parte, es conteste la doctrina al entender que las funciones técnico administrativas son aquellas tareas que exceden las normales del Directorio, que en principio, deberían ser ejercidas por personal especializado de la empresa, pero por ser ejercida por los directores de la sociedad, configuran una locación de servicios, que ameritan el pago de una remuneración por la labor realizada.

III. 2.4. Aprobación asamblearia.

- Que la cuestión deba ser aprobada en asamblea implica que dicho órgano debe expedirse en forma expresa en el sentido de que la remuneración que se fija ha sido establecida en exceso de los límites legales.
- Pero ello no es el único requisito que debe contener la decisión asamblearia respectiva. Resulta imprescindible además que en el acta asamblearia correspondiente se detalle los motivos que ameritan exceder el límite establecido legalmente.
- En este orden de ideas se exige que en el acta correspondiente se describa en detalle de las funciones técnico administrativas que han realizado los administradores⁴⁷).
- Es decir, la sola mención de que los honorarios serían fijados en exceso de los principios establecidos por la norma, no resulta suficiente para avalar la aplicación de la excepción prevista por el artículo 261 de la Ley 19.550, por cuanto la misma resulta de aplicación restrictiva.
- Es además indispensable que la Asamblea funde debidamente la necesidad de exceder los topes remuneratorios previstos por el artículo 261 L.S., así como que debe expedirse en forma expresa sobre la remuneración en exceso, detallando en el acta correspondiente los motivos que ameritan exceder el límite establecido legalmente.
- En este orden de ideas se exige que en el acta correspondiente se describa en detalle de las funciones técnico administrativas o comisiones especiales que han realizado los administradores. Y esta obligación de exigirse que en el acta se detallen las funciones técnico administrativas o comisiones especiales tiene su correlato procesal en el hecho de determinar quien tiene la carga de probar la efectiva

V.ANTICIPOS DE HONORARIOS.

- Los directores pueden recibir adelantos a cuenta de honorarios por el ejercicio de la función que desempeñan, pero, en tal supuesto, siempre será atribución de la asamblea la fijación definitiva de los mismos.
- Ello así por cuanto conforme a lo establecido por el artículo 261 de la Ley de Sociedades, los honorarios deben resultar de una ganancia realizada, líquida y distribuible resultante de un balance de ejercicio regularmente confeccionado y aprobado.
- Lo cierto es que la práctica habitual ha llevado a los directores a realizar retiros o anticipos a cuenta de honorarios con los que se retribuirá su gestión, todo ad referendum de la asamblea que en definitiva fije el monto de la remuneración.
- Determinada la remuneración por parte de la asamblea, se compensarán dichos retiros con la suma final asignada, por cuanto dichos retiros se contabilizan como un crédito de la sociedad contra los sujetos que efectuaron los mismos.
- Como se analizará a continuación, dicha potestad de realizar retiros a cuenta se encuentra expresamente reconocida por el régimen legal fiscal, por fallos judiciales y por la normativa de la Comisión Nacional de Valores.

ACTAS

- **Actas.**
- ARTICULO 73. — Deberá labrarse en libro especial, con las formalidades de los libros de comercio, acta de las deliberaciones de los órganos colegiados.
- Las actas del directorio serán firmadas por los asistentes. Las actas de las asambleas de las sociedades por acciones serán confeccionadas y firmadas dentro de los cinco (5) días, por el presidente y los socios designados al efecto.
- **Acta: Contenido. ASAMBLEAS S.A.**
- ARTICULO 249. — El acta confeccionada conforme el artículo 73, debe resumir las manifestaciones hechas en la deliberación, las formas de las votaciones y sus resultados con expresión completa de las decisiones.



- Recordamos que las sociedades cuyo cierre de ejercicio haya operado el 31 de diciembre de 2019 -que representan una gran mayoría- deberían convocar a **asamblea general ordinaria dentro de los 4 meses de cerrado el ejercicio, siendo el límite el 30 de abril de 2020** y celebrar la asamblea en un plazo máximo de 30 días. Así lo dispone el artículo 237 de la **ley general de sociedades**.

Asamblea ordinaria.

- ARTICULO 234. — Corresponde a la asamblea ordinaria considerar y resolver los siguientes asuntos:
- 1) Balance general, estado de los resultados, distribución de ganancias, memoria e informe del síndico y toda otra medida relativa a la gestión de la sociedad que le compete resolver conforme a la ley y el estatuto o que sometan a su decisión el directorio, el consejo de vigilancia o los síndicos;
- 2) Designación y remoción de directores y síndicos miembros del consejo de vigilancia y fijación de su retribución;
- 3) Responsabilidad de los directores y síndicos y miembros del consejo de vigilancia;
- 4) Aumentos del capital conforme al artículo 188.
- Para considerar los puntos 1) y 2) será convocada dentro de los cuatro (4) meses del cierre del ejercicio.

EFECTOS IMPOSITIVOS DE LOS HONORARIOS

HONORARIOS

-  DEDUCCION DE TERCERA CATEGORIA PARA LA SOCIEDAD .
-  HONORARIO CUARTA CATEGORIA PARA EL DIRECTOR.

SUJETOS COMPRENDIDOS

LAS DENOMINADAS SOCIEDADES DE
CAPITAL.

SOCIEDADES DE CAPITAL
TASAS
OTROS SUJETOS COMPRENDIDOS

- Art. 69 - Las sociedades de capital, por sus ganancias netas imponibles, quedan sujetas a las siguientes tasas:
- a) Al treinta y cinco por ciento (35%):
- 1. **Las sociedades anónimas** y las sociedades en comandita por acciones, en la parte que corresponda a los socios comanditarios, constituidas en el país.
- 2. **Las sociedades de responsabilidad limitada**, las sociedades en comandita simple y la parte correspondiente a los socios comanditados de las sociedades en comandita por acciones, en todos los casos cuando se trate de sociedades constituidas en el país.
- 3. Las asociaciones civiles y fundaciones constituidas en el país en cuanto no corresponda por esta ley otro tratamiento impositivo.
- 4. Las sociedades de economía mixta, por la parte de las utilidades no exentas del impuesto.
- 5. Las entidades y organismos a que se refiere el artículo 1º de la ley 22.016, no comprendidos en los apartados precedentes, en cuanto no corresponda otro tratamiento impositivo en virtud de lo establecido por el artículo 6º de dicha ley.
- 6. Los fideicomisos constituidos en el país conforme a las disposiciones de la ley 24.441, excepto aquellos en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario. La excepción dispuesta en el presente párrafo no será de aplicación en los casos de fideicomisos financieros o cuando el fiduciante-beneficiario sea un sujeto comprendido en el título V.
- 7. Los fondos comunes de inversión constituidos en el país, no comprendidos en el primer párrafo del artículo 1º de la ley 24.083 y sus modificaciones.
- Los sujetos mencionados en los apartados precedentes quedan comprendidos en este inciso desde la fecha del acta fundacional o de celebración del respectivo contrato, según corresponda.
- A efectos de lo previsto en los apartados 6 y 7 de este inciso, las personas físicas o jurídicas que asuman la calidad de fiduciarios y las sociedades gerentes de los fondos comunes de inversión, respectivamente, quedan comprendidas en el inciso e), del artículo 16, de la ley 11.683, texto ordenado en 1978 y sus modificaciones.

SOCIEDADES DE CAPITAL TASA- OTROS SUJETOS COMPRENDIDOS

• ARTÍCULO 73.- Las sociedades de capital, por sus ganancias netas imponibles, quedan sujetas a las siguientes tasas: a) al VEINTICINCO POR CIENTO (25 %): **((TASA APLICABLE 30%))**

1. Las sociedades anónimas —incluidas las sociedades anónimas unipersonales—, las sociedades en comandita por acciones, en la parte que corresponda a los socios comanditarios, y las sociedades por acciones simplificadas del Título III de la Ley N° 27.349, constituidas en el país.

2. Las sociedades de responsabilidad limitada, las sociedades en comandita simple y la parte correspondiente a los socios comanditados de las sociedades en comandita por acciones, en todos los casos cuando se trate de sociedades constituidas en el país.

3. Las asociaciones, fundaciones, cooperativas y entidades civiles y mutualistas, constituidas en el país, en cuanto no corresponda por esta ley otro tratamiento impositivo.

4. Las sociedades de economía mixta, por la parte de las utilidades no exentas del impuesto.

5. Las entidades y organismos a que se refiere el artículo 1° de la Ley N° 22.016, no comprendidos en los apartados precedentes, en cuanto no corresponda otro tratamiento impositivo en virtud de lo establecido por el artículo 6° de dicha ley.

6. Los fideicomisos constituidos en el país conforme a las disposiciones del Código Civil y Comercial de la Nación, excepto aquellos en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario. La excepción dispuesta en el presente párrafo no será de aplicación en los casos de fideicomisos financieros o cuando el fiduciante-beneficiario sea un sujeto comprendido en el Título V.

7. Los fondos comunes de inversión constituidos en el país, no comprendidos en el primer párrafo del artículo 1° de la Ley N° 24.083 y sus modificaciones.

8. Las sociedades incluidas en el inciso b) del artículo 53 y los fideicomisos comprendidos en el inciso c) del mismo artículo que opten por tributar conforme a las disposiciones del presente artículo. Dicha opción podrá ejercerse en tanto los referidos sujetos lleven registraciones contables que les permitan confeccionar balances comerciales y deberá mantenerse por el lapso de CINCO (5) períodos fiscales contados a partir del primer ejercicio en que se aplique la opción.

Los sujetos mencionados en los apartados 1 a 7 precedentes quedan comprendidos en este inciso desde la fecha del acta fundacional o de celebración del respectivo contrato, según corresponda, y para los sujetos mencionados en el apartado 8. desde el primer día del ejercicio fiscal siguiente al del ejercicio de la opción.

LEY 27349

APOYO AL CAPITAL EMPRENDEDOR

- Título III
Sociedad por Acciones Simplificada (SAS)
Capítulo I: *Caracterización*
Artículo 33.- *Sociedad por acciones simplificada.* Créase la sociedad por acciones simplificada, identificada en adelante como SAS, como un nuevo tipo societario, con el alcance y las características previstas en esta ley. Supletoriamente, serán de aplicación las disposiciones de la Ley General de Sociedades, 19.550, t. o. 1984, en cuanto se concilien con las de esta ley.
- Artículo 36.- *Contenido del instrumento de constitución.* El instrumento constitutivo, sin perjuicio de las cláusulas que los socios resuelvan incluir, deberá contener como mínimo los siguientes requisitos:
 7. La organización de la administración, de las reuniones de socios y, en su caso, de la fiscalización. El instrumento constitutivo deberá contener la individualización de los integrantes de los órganos de administración y, en su caso, del órgano de fiscalización, fijándose el término de duración en los cargos e individualizándose el domicilio donde serán válidas todas las notificaciones que se les efectúen en tal carácter. En todos los casos, deberá designarse representante legal.

LEY 27349

APOYO AL CAPITAL EMPRENDEDOR - SAS

- Capítulo IV

Organización de la sociedad

Artículo 49.- *Organización jurídica interna.* Los socios determinarán la estructura orgánica de la sociedad y demás normas que rijan el funcionamiento de los órganos sociales. Los órganos de administración, de gobierno y de fiscalización, en su caso, funcionarán de conformidad con las normas previstas en esta ley, en el instrumento constitutivo y, supletoriamente, por las de la sociedad de responsabilidad limitada y las disposiciones generales de la Ley General de Sociedades, 19.550, t. o. 1984.

Durante el plazo en el cual la sociedad funcione con un solo socio, éste podrá ejercer las atribuciones que la ley le confiere a los órganos sociales, en cuanto sean compatibles, incluida la del representante legal.

Los administradores que deban participar en una reunión del órgano de administración cuando éste fuere plural pueden autoconvocarse para deliberar, [sin necesidad de citación previa](#). Igual regla se aplica para las reuniones de socios. Las resoluciones del órgano de administración que se tomen serán válidas si asisten todos los integrantes y el temario es aprobado por la mayoría prevista en el instrumento constitutivo. Las resoluciones del órgano de gobierno que se tomen serán válidas si asisten los socios que representen el cien por ciento (100 %) del capital social y el orden del día es aprobado por unanimidad.

Artículo 50.- *Órgano de administración.* La administración de la SAS estará a cargo de una o más personas humanas, socios o no, designados por plazo determinado o indeterminado en el instrumento constitutivo o posteriormente. Deberá designarse por lo menos un suplente, en caso de que se prescinda del órgano de fiscalización. Las designaciones y cesaciones de los administradores deberán ser inscriptas en el Registro Público.

Artículo 51.- *Funciones del administrador.* Si el órgano de administración fuere plural, el instrumento constitutivo podrá establecer las funciones de cada administrador o disponer que éstas se ejerzan en forma conjunta o colegiada. Asimismo, al menos uno de sus miembros deberá tener domicilio real en la República Argentina. Los miembros extranjeros deberán contar con Clave de Identificación (CDI) y designar representante en la República Argentina. Además, deberán establecer un domicilio en la República Argentina, donde serán válidas todas las notificaciones que se le realicen en tal carácter.

- 8. Las sociedades incluidas en el inciso b) del artículo 53 y los fideicomisos comprendidos en el inciso c) del mismo artículo que opten por tributar conforme a las disposiciones del presente artículo. Dicha opción podrá ejercerse en tanto los referidos sujetos lleven registraciones contables que les permitan confeccionar balances comerciales y deberá mantenerse por el lapso de CINCO (5) períodos fiscales contados a partir del primer ejercicio en que se aplique la opción.

y para los sujetos mencionados en el apartado 8, desde el primer día del ejercicio fiscal siguiente al del ejercicio de la opción.

Por Hernán Erquicia

- y se incorporan con la sanción de la ley 27430, por ejemplo, las sociedades de la Sección IV de la ley general de sociedades 19550 [las que se conocían como sociedades de hecho, hoy llamadas sociedades simples por la doctrina, siempre que hubieran optado por tributar según las previsiones del art. 73, inc. a), y cumplan con el requisito de confeccionar registros contables].

UNIONES TRANSITORIAS DE EMPRESAS

- Sujetos comprendidos
La norma se refiere a las sociedades del inciso a) del artículo 69 de la LIG por lo que las disposiciones se aplican en los casos de sociedades anónimas, sociedad de responsabilidad limitada, sociedades de en comandita simple y por acciones. No se aplican por ejemplo, en las Uniones Transitorias de Empresas tal como lo manifestó la AFIP en el dictamen DIATEC 81/2002.

DEDUCCION ESPECIAL DE TERCERA CATEGORIA

Art. 91 - De las ganancias de la tercera categoría y con las limitaciones de esta ley también se podrá deducir:

DEDUCCIONES ESPECIALES DE LA TERCERA CATEGORIA

- **Art. 91** - De las ganancias de la tercera categoría y con las limitaciones de esta ley también se podrá deducir:
 - i) 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.

TRES PARTES

- LA DEDUCCION EN CUANTO A LA ASIGNACION EN EL TIEMPO.
- LIMITE AL MONTO A DEDUCIR.
- TRATAMIENTO AL EXCESO DE ESE MONTO MAXIMO.

Por Hernán Erquicia

- Estas 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, quedan sujetas a una doble limitación, resultando que no podrán exceder lo siguiente:
- a) Un límite porcentual:
 - el 25% de las utilidades contables del ejercicio, o
 - la suma de \$ 12.500 por cada uno de los perceptores de dichos conceptos.
- De los dos, el mayor.
- b) Un límite temporal: ya que van a poder detraerse del resultado impositivo siempre que sean asignados dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada del año fiscal por el cual su hubiesen pagado.

**DIRECTORES DE S.A.
SOCIOS GERENTES S.R.L.**

Y OTROS

- **Art. 91** - De las ganancias de la tercera categoría y con las limitaciones de esta ley también se podrá deducir:
- i) 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 73.

SOCIOS ADMINISTRADORES

- **Art. 224 D.R.** - Los socios administradores de las sociedades de responsabilidad limitada, en comandita simple y en comandita por acciones, a que se refieren el tercer párrafo del inc.b del artículo 24, el segundo párrafo del inc.f del artículo 82, y el inciso i) del artículo 91 de la ley, son aquellos que han sido designados como tales en el contrato constitutivo o posteriormente, mediante una decisión adoptada en los términos prescritos por la Ley general de sociedades N° 19.550 y sus modificaciones.

Por Hernán Erquicia

- y se incorporan con la sanción de la ley 27430, por ejemplo, las sociedades de la Sección IV de la ley general de sociedades 19550 [las que se conocían como sociedades de hecho, hoy llamadas sociedades simples por la doctrina, siempre que hubieran optado por tributar según las previsiones del art. 73, inc. a), y cumplan con el requisito de confeccionar registros contables].

LIMITES

MARCO LEGAL APLICABLE

LIMITES

- Las sumas abonadas a directores, socios administradores y miembros del consejo de vigilancia no podrá exceder del 25% de la utilidad contable del ejercicio o hasta la que resulte de computar \$ 12.500.- por cada perceptor, el que resulte mayor, siempre que se asignen individualmente dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada.

ASIGNACION

ART.222 D.R. 2do. Párrafo.

- ART.222 D.R.: PARTE PERTINENTE.

EL MONTO DEDUCIBLE QUE SE DETERMINE CON ARREGLO A LO DISPUESTO EN EL PARRAFO ANTERIOR , SE IMPUTARA AL EJERCICIO POR EL CUAL SE PAGUEN LOS HONORARIOS O SUMAS ACORDADAS SI, DENTRO DEL PLAZO PREVISTO PARA LA PRESENTACION DE LA DECLARACION JURADA DE LA SOCIEDAD CORRESPONDIENTE AL MISMO, DICHS HONORARIOS O SUMAS ACORDADAS HUBIERAN SIDO ASIGNADOS EN FORMA INDIVIDUAL POR LA ASAMBLEA DE ACCIONISTAS O REUNION DE SOCIOS O POR EL DIRECTORIO U ORGANO EJECUTIVO, SI LOS ORGANOS CITADOS EN PRIMER TERMINO LOS HUBIERAN ASIGNADO EN FORMA GLOBAL.

- SI LAS ASIGNACIONES ALUDIDAS PRECEDENTEMENTE TUVIERAN LUGAR DESPUES DE VENCIDO AQUEL PLAZO, DICHO MONTO SE DEDUCIRA EN EL EJERCICIO DE ASIGNACION.
- SINDICOS:
- IDENTICO CRITERIO DE IMPUTACION REGIRA PARA LA DEDUCCION DE LAS SUMAS QUE SE DESTINEN AL PAGO DE HONORARIOS DE SINDICOS.

PROCEDENCIA DE LA DEDUCCION EN FUNCION DE SU ASIGNACION

- PARA LA PROCEDENCIA DE SU DEDUCIBILIDAD EN LA DETERMINACION DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS, LAS SUMAS DEBEN HABER SIDO ASIGNADAS EN FORMA INDIVIDUAL DENTRO DEL PLAZO PREVISTO PARA LA PRESENTACION DE LA DECLARACION JURADA DEL TRIBUTOS CORRESPONDIENTE AL AÑO FISCAL POR EL CUAL SE PAGUEN, NO EN EL CUAL SE ABONEN, CONCEPTO ESTE ULTIMO NO NECESARIAMENTE SIMILAR A AQUEL.

- EN EFECTO SUPONIENDO UN CIERRE DE EJERCICIO CON FECHA 31/12/2019 Y UN HONORARIO ASIGNADO EL 06/04/2020 (CON ANTERIORIDAD AL VENCIMIENTO DE LA DJ.), Y PAGADO EL 19/04/2020, LA DEDUCCION PROCEDERA EN EL PERIODO 2019, NO EN EL 2020 EN EL CUAL SE ASIGNO Y ABONO.
- EN EL CASO DE ASIGNARSE CON POSTERIORIDAD AL VENCIMIENTO
DEL PLAZO ANTES PREVISTO, LA DEDUCCION SERA PROCEDENTE EN EL EJERCICIO EN QUE SE ASIGNE.

| Impuesto | IMPUESTO A LAS GANANCIAS | Ley N° 20.628 | | | | | | | |
|---------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------|----------------------|---------|------------|-------|------------|-------|------------|
| Sujeto | Sociedades, empresas o explotaciones unipersonales, fideicomisos y otros. | R.G. 4714 art. 1° R.G. 4696 | | | | | | | |
| Tipo de Régimen | Régimen General | R.G. 4696 | | | | | | | |
| Aplicativo/s | GANANCIAS PERSONAS JURIDICAS - Versión 16.0 | R.G. N° 4348 | | | | | | | |
| Formulario/s | DJ F. 713 (generado por el aplicativo) | | | | | | | | |
| Tipo de obligación | Presentación del formulario de declaración jurada, correspondiente a: ejercicios con cierre en Junio/2020 | R.G. 4696 | | | | | | | |
| | <table border="1"> <thead> <tr> <th>Terminación de CUIT</th> <th>Fecha de Vencimiento</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>0-1-2-3</td> <td>13/11/2020</td> </tr> <tr> <td>4-5-6</td> <td>16/11/2020</td> </tr> <tr> <td>7-8-9</td> <td>17/11/2020</td> </tr> </tbody> </table> | Terminación de CUIT | Fecha de Vencimiento | 0-1-2-3 | 13/11/2020 | 4-5-6 | 16/11/2020 | 7-8-9 | 17/11/2020 |
| Terminación de CUIT | Fecha de Vencimiento | | | | | | | | |
| 0-1-2-3 | 13/11/2020 | | | | | | | | |
| 4-5-6 | 16/11/2020 | | | | | | | | |
| 7-8-9 | 17/11/2020 | | | | | | | | |
| Tipo de obligación | Ingreso del saldo resultante: ejercicios con cierre en Junio/2020 | R.G. 4696 | | | | | | | |
| | <table border="1"> <thead> <tr> <th>Terminación de CUIT</th> <th>Fecha de Vencimiento</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>0-1-2-3</td> <td>16/11/2020</td> </tr> <tr> <td>4-5-6</td> <td>17/11/2020</td> </tr> <tr> <td>7-8-9</td> <td>18/11/2020</td> </tr> </tbody> </table> | Terminación de CUIT | Fecha de Vencimiento | 0-1-2-3 | 16/11/2020 | 4-5-6 | 17/11/2020 | 7-8-9 | 18/11/2020 |
| Terminación de CUIT | Fecha de Vencimiento | | | | | | | | |
| 0-1-2-3 | 16/11/2020 | | | | | | | | |
| 4-5-6 | 17/11/2020 | | | | | | | | |
| 7-8-9 | 18/11/2020 | | | | | | | | |

SOCIOS, DIRECTORES Y GERENTES – Aspectos Fiscales

Necesidad de la confección del acta

Requisito necesario: *Deci S.R.L., TFN Solo D, 14/12/2000:* la decisión asamblearia de asignar retribuciones debe estar expuesta en un libro de actas.

Omisión de la confección del acta

Nuevo Subgro S.A., TFN Solo B, 26/05/2003: la ausencia de actas puede ser suplida con:

- **registro contable de las distribuciones en el libro diario**
- **haber practicado las retenciones pertinentes a los directores**
- **la declaración de la renta en la DDUJ de los directores**
- **correspondencia del monto deducido con los límites legales**

FALTA DE APLICACIÓN DE LITERALIDAD “SOCIOS ADMINISTRADORES”

- Honorarios “gerentes no socios”

El tratamiento de los honorarios de los “gerentes no socios” de las SRL en relación a su tratamiento en el impuesto a las ganancias mereció un importante pronunciamiento administrativo por parte del organismo fiscal. En efecto, en el dictamen DLATEC 46/2008 de fecha 31/7/2008 dispuso que los honorarios del gerente “no socio” encuadrarán en el inciso j) del artículo 87 ([AHORA 91 inc.i](#)) de la LIG en la medida que se verifiquen las siguientes circunstancias:

- a) Que tal honorario se encuentre expresamente mencionado en el respectivo contrato social
- b) Que se encuentren vinculados con la distribución de utilidades contables del ejercicio.
- c) Que tengan como fin la retribución por su función de administración y representación de la Sociedad.

Vemos que el organismo fiscal no siguió la literalidad de la expresión “socios administradores” que menciona el inciso j) del artículo 87 de la LIG, sino que efectuó su enfoque en el principio de la “realidad económica” al entender que si el gerente “no socio” recibe su remuneración de manera similar al gerente “socio”, entonces, el tratamiento en el impuesto debería ser idénticos para ambos.

EXCESIVO RIGORISMO FORMAL

NO APROBO LA ASAMBLEA DEMOSTRO POR OTROS MEDIOS.

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

- Directores suplentes

Entendemos que son inaplicables las disposiciones del inciso i) del artículo 91 de la LIG porque no se aplica el requisito de “efectiva prestación de servicios”.

SOCIOS, DIRECTORES Y GERENTES – Aspectos Fiscales

Omisión de la confección del acta

Popelero Tucumán S.A., TFN Sala C, 07/04/2006: la deficiencia instrumental respecto de la asignación individual puede ser suplida con las retenciones practicadas.

En igual sentido:

- **Arenera Tigre SA, TFN Sala A del 28/2/2002**
- **Acrobar SA, TFN Sala D del 5/10/2004**

SOCIOS, DIRECTORES Y GERENTES – Aspectos Fiscales

Derecho a la deducción del gasto

Rana Hnos. S.R.L., CSJN, 29/12/1988: “...el derecho a la percepción de tales retribuciones y la correlativa deducción surge del desempeño del cargo para el cual fueron asignados y no se exige ritualidad alguna en la forma de exteriorización, sino solamente que el consentimiento social en la asignación se manifieste en concordancia con lo previsto en el contrato social y en los arts. 146, 157, 159 y 160 de la ley 19.550...”

Falta de inscripción de la designación de un socio administrador

Oller S.R.L., TFN Sala D, 24/09/1999: “...La falta de inscripción de la designación de la socio administradora no resulta obstáculo para la deducción prevista en (...) la ley 20.628 (...). Ello es así, en virtud de que el art. 119 mencionado prevé que los socios administradores son aquellos que hayan sido designados como tales en el contrato constitutivo o posteriormente, mediante una decisión adoptada por la mayoría del capital presente exigida por la ley 19.550, la inscripción que requiere el art. 60 de la ley de sociedades comerciales tiene naturaleza declarativa, ya que el acto de inscripción cumple sólo una función de publicidad...”

LEY 19550

NOMBRAMIENTO, CESACION. INSCRIPCION Y PUBLICACION

- ART.60: TODA DESIGNACION O CESACION DE ADMINISTRADORES DEBE SER INSCRIPTA EN LOS REGISTROS CORRESPONDIENTES E INCORPORADA AL RESPECTIVO LEGAJO DE LA SOCIEDAD. TAMBIEN DEBE PUBLICARSE CUANDO SE TRATARE DE SOCIEDAD DE RESPONSABILIDAD LIMITADA O SOCIEDAD POR ACCIONES. LA FALTA DE INSCRIPCION HARA APLICABLE EL ART.12, SIN LAS EXCEPCIONES QUE EL MISMO PREVE.
- LEY 26994 NO LO MODIFICO.
- ARTICULO 60. — Toda designación o cesación de administradores debe ser inscripta en los registros correspondientes e incorporada al respectivo legajo de la sociedad. También debe publicarse cuando se tratare de sociedad de responsabilidad limitada o sociedad por acciones. La falta de inscripción hará aplicable el artículo 12, sin las excepciones que el mismo prevé.

FALTA DE INSCRIPCION: - OLLER SRL.

- Falta de inscripción de la designación de un socio administrador Oller S.R.L., TFN Sala D, 24/09/1999: “...La falta de inscripción de la designación de la socia administradora no resulta obstáculo para la deducción prevista en (...) la ley 20.628 (...). Ello es así, en virtud de que el art. (AHORA 224 D.R.)119 mencionado prevé que los socios administradores son aquellos que hayan sido designados como tales en el contrato constitutivo o posteriormente, mediante una decisión adoptada por la mayoría del capital presente exigida por la ley 19.550, la inscripción que requiere el art. 60 de la ley de sociedades comerciales tiene naturaleza declarativa, ya que el acto de inscripción cumple sólo una función de publicidad...”.

EN FUNCION DE LOS TOPES DE DEDUCIBILIDAD

BASE LEGAL

ART.91 INC. i) Y ART.222 D.R.

- 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 PODRAN EXCEDER EL 25% DE LAS UTILIDADES CONTABLES (LUEGO DE DEDUCIR EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS) , O HASTA LA QUE RESULTE DE COMPUTAR \$ 12.500,-- POR CADA UNO DE LOS PERCEPTORES DE DICHOS CONCEPTOS, EL QUE RESULTE MAYOR.
- LIMITE DE \$ 12.500.--
- ART.222 D.R. INC.B).....DICHO MONTO SE DETERMINARA CONSIDERANDO RESPECTO DE CADA PERCEPTOR EL IMPORTE ANTES INDICADO **O LAS SUMAS ACORDADAS QUE SE LE HUBIEREN ASIGNADO**,SI ESTE ULTIMO FUERE INFERIOR.

CALCULO DEL LIMITE INDIVIDUAL DE \$ 12.500,--

- PARA LA DETERMINACION DE ESTE LIMITE SE COMPARARA, POR CADA DIRECTOR DEL PAIS, EL MONTO ASIGNADO INDIVIDUALMENTE CON LA SUMA DE \$ 12.500,--
- EL MONTO A COMPUTAR, POR CADA DIRECTOR, SERA EL MENOR DE AMBOS IMPORTES (ART.222, PRIMER PARRAFO, INC. B) D.R.

Ejemplo:

| Director | Asignación Individual | Tope Individual |
|--------------|-----------------------|------------------|
| A) | 7.000,00 | 7.000,00 |
| B) | 20.000,00 | 12.500,00 |
| C) | 15.000,00 | 12.500,00 |
| Total | 42.000,00 | 32.000,00 |

2.3) Honorarios a directores deducibles

2.3.1) Directores del país

El monto deducible será el menor entre:

- * El total de honorarios asignados en forma individual y
- * El mayor importe, entre:
 - El límite del 25% del resultado contable, detallado en los puntos 2.1.1) y 2.1.2).
 - El total, que surge por aplicación del límite individual, detallado en el punto 2.2

Ejemplos:

SOCIOS, DIRECTORES Y GERENTES – Aspectos Fiscales

Resultado contable que arroja pérdida

Cuando el resultado contable haya arrojado pérdida se aplicará solamente el tope legal de \$ 12.500 por percceptor

Longwie S.A., TFN Sala B, 06/08/2002 y CNACAF Sala IV, 23/03/2006

Art. 261 LSC, 3º párrafo: “...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 efectivos tales remuneraciones en exceso si fueren expresamente acordadas por la asamblea de accionistas, a cuyo efecto deberá incluirse el asunto como uno de los puntos del orden del día...”.

CALCULO DEL LIMITE DEL 25%

- ART. 91 INC. i:
- **PARTE PERTINENTE SEGUNDO PARRAFO.**
- 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.

LIMITE

SE DEBE DETRAER EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

- **Art. 222 D.R.-** La deducción por concepto de honorarios de directores, miembros de consejos de vigilancia o por retribución a socios administradores que establece el inciso i) del artículo 91 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, deberá 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;

DETERMINACION DEL IMPORTE DEDUCIBLE PARA LA SOCIEDAD

PARA DETERMINAR EL TOPE A COMPUTAR COMO DEDUCCION DE HONORARIOS EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS, SE DEBERA TOMAR COMO LIMITE LOS \$ 12.500,-- POR CADA DIRECTOR, O EL 25% DE LA UTILIDAD CONTABLE OBTENIDA DESPUES DE DETRAER EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS DEL EJERCICIO QUE SE LIQUIDA.

POR LO TANTO EXISTEN DOS VARIABLES RELACIONADAS: EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS Y LOS HONORARIOS A LOS ADMINISTRADORES. PARA DETERMINAR EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS, HAY QUE SABER CUANTO PUEDE DEDUCIRSE COMO HONORARIOS DE DIRECTORES, Y PARA DETERMINAR ESTOS HONORARIOS DEDUCIBLES, DEBE DETERMINARSE CUAL ES EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS DEL EJERCICIO.

cuestiones controvertidas

ajuste contable por inflación

- Uno de los primeros interrogantes que se presentó en el cálculo del segundo límite global consistió en qué utilidad contable utilizar.
- Traigamos a la memoria que las normas contables profesionales han establecido la aplicación del ajuste por inflación, pudiéndose considerar para los ejercicios cuyo cierre acaecieron a partir del 1/07/2018. No obstante, su aplicación resulta obligatoria para los cierres diciembre de 2018.
- Ello fue establecido por la resolución (JG) 539/2018 referente a “normas para que los estados contables se expresen en moneda del poder adquisitivo de cierre en un contexto de inflación en los términos de la sección 3.1 de la resolución Técnica (RT) 17 y de la sección 2.6 de la resolución técnica (RT) 41, aplicables a los ejercicios o períodos intermedios cerrados a partir del 01/07/2018”. En este contexto y considerando un balance ajustado por inflación,
- **¿se debe considerar el resultado contable o el histórico para la determinación del tope o límite?**
- No podemos olvidar que, con fecha 16 de mayo 2019, se publicó en el Boletín Oficial la circular (AFIP) 1/2019, estableciendo precisiones respecto de los estados contables en moneda constante. En este marco, esbozó:
- “En ejercicio de las facultades conferidas a esta Administración Federal por el dec. 618 del 10/07/1997, sus modificatorios y sus complementarios, se estima conveniente precisar que los sujetos que confeccionan estados contables en moneda constante (homogénea) conforme a la resolución técnica (FACPCE) 6 y sus modificatorias, deben determinar el resultado neto impositivo en el impuesto a las ganancias, ajustando su resultado neto contable a fin de eliminar el importe correspondiente al efecto que se produce por el cambio en el poder adquisitivo de la moneda.
- Los mencionados ajustes se reflejarán dentro del programa aplicativo denominado ‘Ganancias Personas Jurídicas - Sociedades Versión 16.0 Release 2’, a través del campo ‘Resultado por exposición a la inflación (REI)’ que se encuentra disponible dentro de las ventanas ‘Ajustes Rdo. Impositivo F.A. - disminuyen utilidad o aumentan pérdida’ o ‘Ajustes Rdo. Impositivo F.A. - aumentan utilidad o disminuyen la pérdida’.

- Las precisiones efectuadas mediante la presente no alcanzan a los sujetos que confeccionan sus estados financieros, con carácter obligatorio u opcional, aplicando las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), comprendidos en la res. gral. 3363”.
- Lo expuesto equivalió a sostener que, para liquidar el impuesto a las ganancias, se debe partir del balance ajustado por inflación, pero posteriormente deben eliminarse sus efectos, de modo tal que la liquidación se realice con un estado de resultados y un balance de sumas y saldos históricos (sin AXI contable) 1 .
- Pero, más allá de lo expuesto y del balance a considerar para liquidar el impuesto, lo cierto es que el art. 91, inc. i) de la ley se refiere estrictamente a resultado contable, dando a entender que lo importante es el balance oficial aprobado por la asamblea o reunión de socios, más allá de que contenga o no el AXI contable. Lo cual resultaría razonable considerando que existe un criterio de interpretación jurisprudencial de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que dice claramente que la primera fuente de interpretación de la ley es su letra y cuando ella es clara, no cabe más que su aplicación directa. Así como también ha esbozado que **cuando la ley no distingue, tampoco lo debe hacer el intérprete.** Y la ley dice estrictamente: utilidades contables.

DEDUCCION DE HONORARIOS. RESULTADOS AJUSTADOS O HISTORICOS?

- Lo expuesto fue confirmado por el último espacio de diálogo enlace AFIP- Entidades profesionales del 6 de noviembre de 2019 en la cual se consultó 2 el siguiente punto:
- Impuesto a las ganancias 1. Deducción de honorarios y utilidades. Resultados ajustados o históricos
- El tope de honorarios asignados al presidente por tareas directivas, que una sociedad puede deducir de su base imponible es ¿el 25% de la utilidad contable después de impuesto a las ganancias que surge de los estados contables ajustados por inflación (RT6 FACPCE) o el 25% de la utilidad histórica? A modo de ejemplo suponemos que la sociedad cerró el ejercicio el 31/07/2019 y no aplica ajuste por inflación impositivo, pero los estados contables ya están en moneda constante. Entendemos que debería ser la impositiva que está a valores históricos, ¿se comparte el criterio?
- En el caso de distribución de utilidades, a los fines de la retención al accionista del 7% o 13%, ¿qué utilidad se toma, la ajustada por inflación contable o la impositiva que está a valores históricos? También en este caso se entiende que debería ser la utilidad histórica, ¿se comparte el criterio?

- Respuesta de AFIP

- No se comparte el criterio. Respecto a la consulta sobre los honorarios, se reitera lo contestado en el espacio de diálogo del pasado 2 de mayo, en el sentido que “tanto el inc. j) del art. 87 (AHORA inc.i del art.91) de la Ley de Impuesto a las Ganancias como el art. 142 (ahora 222) de su Reglamento mencionan como uno de los topes para la deducción de honorarios de directores al 25% de la ‘utilidad contable’. De ello se infiere que tal porcentaje se debe aplicar al resultado positivo que surge del Estado de Resultados que forma parte de los Estados Contables confeccionados conforme a las normas vigentes del período fiscal en cuestión.
- Por lo tanto, estimamos que el balance será histórico o ajustado de acuerdo con lo establecido por las normas contables de aplicación en el período fiscal correspondiente.
- En cuanto a la retención del impuesto sobre los dividendos, deberá aplicarse sobre los montos efectivamente distribuidos”. Por lo tanto, lo expuesto confirma que hay que considerar el resultado contable que surja del balance aprobado por asamblea o reunión de socios, confeccionados conforme a las normas contables vigentes. Básicamente, implica considerar el resultado contable con AXI. Finalmente, y en relación con el concepto

FORMULA

- Entonces, la fórmula desarrollada con anterioridad para establecer el límite de los honorarios que podrá deducir la sociedad pagadora de los mismos cambiará según la fecha de inicio del ejercicio económico. Por ejemplo, para ejercicios iniciados desde el 1/1/2018 hasta el 31/12/2019, inclusive, la fórmula pasará a ser:
- Honorarios deducibles:
$$\frac{0,25 \times UC - 0,075 \times UI}{0,925}$$
- Donde:
- $0,075 = 0,25 \times 0,30$ (ya que la tasa del impuesto pasa a ser del 30%).
- $0,925 = 1 - 0,075$.
- Observemos el cambio con un simple ejemplo numérico.
La sociedad anónima “El Gigante SA” proporciona los siguientes datos:
 - Utilidad contable según balance (antes del impuesto a las ganancias): \$ 2.500.000.
 - Utilidad impositiva (antes de deducir el honorario): \$ 2.000.000.
 - Cantidad de directores: 2.

OTRAS FUNCIONES

MOTIVOS PARA SUPERAR LOS
LIMITES.

ART.222 D.R.

- Las remuneraciones a que se refiere el inciso i) del artículo 91 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.



Honorarios directores

Alguna Jurisprudencia

- **Argengraf SA. TFN. Sala C del 08/04/99**
Se confirmó la impugnación del gasto realizado en lo que excede de los topes establecidos en el art. 87 de la LIG, ya que ni la sociedad ni el director pudieron probar cuales eran las tareas por funciones técnico administrativas.
- **CORRALÓN COMAHUE SA - CNFED. CONT. ADM. - SALA I - 3/2/2009**
No consta en las Actas el elemento individualizador de los honorarios, que los supuestos honorarios superan ampliamente los topes reglamentarios y respondían a una suma fija proporcional a la participación accionaria que poseían y que las remuneraciones por tareas técnico-administrativas en exceso del 25%, según el artículo 261 de la ley 19550, sólo se pagan si expresamente las acuerda la Asamblea, que debe surgir del orden del día.

SOCIOS, DIRECTORES Y GERENTES – Aspectos Fiscales

Egon Zehnder Internacional SA, TFN Sala C 04/07/2011 – Elimina cargo contable

La firma sostiene que la forma de calcularlo debe surgir de la interpretación de la ley en general y de la fórmula "utilidades contables del ejercicio" en particular; consecuentemente, destaca que la empresa interpretó que debía calcular dicho tope aplicando el 25% sobre el resultado contable antes de la deducción de honorarios de directores.

Criterio utilizado por los funcionarios fiscales: el cálculo del tope para limitar la deducibilidad de los honorarios de los directores es el resultado final de los estados contables.

"...cabe concluir que tampoco deben considerarse (...) los importes imputados al resultado del ejercicio en concepto de anticipo de honorarios de directores".

"...la solución contraria, es decir la aplicación del límite teniendo en cuenta la utilidad contable después de deducidos tales anticipos, implicaría en la práctica una reducción del porcentaje efectivo de dicho límite, consecuencia no prevista por el legislador..."

ORDEN DEL DIA PARA APROBAR HONORARIOS EN EXCESO

NO SE ACLARO QUE EL DIRECTOR O
SOCIO GERENTE DESARROLLARA
OTRAS FUNCIONES

SUMAS QUE SUPERAN EL LIMITE

- Las sumas que superen el límite tendrán el tratamiento de no computable para el beneficiario, siempre que la sociedad arroje impuesto determinado. Artículo 87 inciso j) de la ley 20.628 y 142, 142 1° s/n incorporado a continuación y 143 D.R 1344/98 Honorarios por funciones ajenas a la dirección
- Si los honorarios abonados a directores corresponden a la función de director, habrá que sujetar la deducción al monto establecido en el artículo 87 inciso i) de la ley 20.628.
- Si son funciones ajenas a las mencionadas, la deducción será admitida bajo las condiciones de los párrafos tercero y cuarto del artículo 142 del D. R. 1344/98, deducibilidad que queda supeditada a que se trate de gastos necesarios para obtener y mantener la fuente
- (Dictamen - DAT- 71/96 y Dictamen - DAT - 45/02). La utilidad contable base de cálculo del 25% debe ser calculada con posterioridad al descuento del propio impuesto a las ganancias. Dictamen (DAT) 106/96

ART.91 INC. i) NO COMPUTABLES?

- 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.

DESDE EL PUNTO DE VISTA DEL DIRECTOR.

- ARTICULO 223 D.R.: - Lo dispuesto por el tercer párrafo del inciso i) del artículo 91 de la ley, será de aplicación cuando el impuesto determinado en el ejercicio por el cual se pagan los honorarios de directores y miembros del consejo de vigilancia y las retribuciones a los socios administradores, sea igual o superior al monto que surja de aplicar la alícuota prevista en el artículo 73 de la ley a las sumas que superen el límite indicado en el segundo párrafo del mencionado inciso.
- Cuando no se configure las situaciones previstas en el párrafo anterior, la renta obtenida por el beneficiario tendrá el tratamiento de no computable para la determinación del gravamen, hasta el límite de la ganancia neta sujeta a impuesto correspondiente a los contribuyentes comprendidos en el inciso a) del artículo 73 de la ley.

DISPOSICION DE FONDOS O BIENES

ANTES

ART.73 – ART.103 D.R.

AHORA

ART.76 - ART.169 D.R.

DISPOSICION DE FONDOS O BIENES

- ARTÍCULO 76.- Toda disposición de fondos o bienes efectuada a favor de terceros por parte de los sujetos comprendidos en el inciso a) del artículo 53, que no responda a operaciones realizadas en interés de la empresa, hará presumir, sin admitir prueba en contrario, una ganancia gravada que será determinada conforme los siguientes parámetros:

a) En el caso de disposición de fondos, se presumirá un interés anual equivalente al que establezca la reglamentación, de acuerdo a cada tipo de moneda.

b) Respecto de las disposiciones de bienes, se presumirá una ganancia equivalente al OCHO POR CIENTO (8 %) anual del valor corriente en plaza de los bienes inmuebles y al VEINTE POR CIENTO (20 %) anual del valor corriente en plaza respecto del resto de los bienes.

Si se realizaran pagos durante el mismo período fiscal por el uso o goce de dichos bienes, los importes pagados podrán ser descontados a los efectos de esta presunción.

Las disposiciones precedentes no se aplicarán en los casos en donde tales sujetos efectúen disposiciones de bienes a terceros en condiciones de mercado, conforme lo disponga la reglamentación.

Tampoco serán de aplicación cuando proceda el tratamiento previsto en los párrafos tercero y cuarto del artículo 16 o en el artículo 50.

SUMAS ANTICIPADAS.....

- ART.169 D.R. PARTE PERTINENTE:
- Se considerará que constituyen una consecuencia de operaciones propias del giro de la empresa, las sumas anticipadas a directores, síndicos y miembros de consejos de vigilancia, así como los socios administradores, en **CONCEPTO DE HONORARIOS**, en la medida que NO excedan los importes fijados por la asamblea correspondiente al ejercicio por el cual se adelantaron y siempre que tales adelantos se encuentren INDIVIDUALIZADOS Y REGISTRADOS CONTABLEMENTE.
- **EXCESO:**
- De excederse tales importes y tratándose de directores, síndicos y miembros de consejos de vigilancia que no sean los sujetos comprendidos en el inciso f) del primer párrafo del artículo 50 de la ley, será de aplicación lo dispuesto en este artículo.

SE PRESUMIRA que se ha configurado la puesta a disposición.....

- Art.50 inc.f) Los titulares, propietarios, socios, accionistas, cuotapartistas, fiduciarios o beneficiarios de los sujetos comprendidos en el art.73 *perciban sueldos, honorarios u otras remuneraciones*, en tanto
- -no pueda probarse la efectiva prestación del servicio
- -o que la retribución pactada resulta adecuada a la naturaleza de los servicios prestados
- -o no superior a la que se pagaría a terceros por servicios similares.

¿ANTICIPOS EN CONCEPTO DE HONORARIOS?

- Cabe destacar que el decreto reglamentario aclara expresamente que los anticipos a los que hace referencia deben ser retirados en concepto de honorarios. En su caso, la falta de imputación de dicha cuenta implicará que los adelantos retirados por el director serán considerados **préstamos sujetos a una ganancia gravada**.
- En tal sentido, se ha resuelto que los retiros mensuales retirados por directores que no hayan sido imputados expresamente a futuros honorarios, no pueden posteriormente ser compensados con éstos, por lo que puede posibilitar la vía del cobro de los mismos por parte del director.

AJUSTE POR INFLACION

PASIVO

PASIVO – HONORARIOS DE DIRECTORES.....

- ART.106 – PARTE PERTINENTE:
- Inc.b) Al importe que se obtenga por aplicación del inciso a) se le restará el *pasivo.*
- 1.- A estos fines se entenderá por pasivo:
- 3.- Los importes de los HONORARIOS que, conforme lo establecido en el art.91, se hayan deducido en el ejercicio por el cual se pagaren.

A TENER EN CUENTA EN LA CONTABILIZACION Y LA FACTURACION Y EN EL IVA

- Por ende, cuando las mismas provengan del desempeño de funciones técnicas, administrativas o gerenciales, o en la comisión de tareas especiales, que se traducen en sueldos o en remuneraciones mensuales, o pagos puntuales asignados a las tareas específicas encomendadas, estamos ante cargos directos a la cuenta de ganancias y pérdidas del ejercicio conforme lo expresamente establecido por el artículo 64, inciso b), punto 1 de la Ley 19.550.
- Por el contrario, si los honorarios son establecidos como un porcentaje de las ganancias, y por lo tanto, sujetas al arbitrio de la asamblea, los mismos constituyen una distribución de utilidades expuesta en el “estado de resultados acumulados” conforme lo prevé el artículo 71 del mismo cuerpo legal.

**ALGUNOS TEMAS RELACIONADOS
CON SOCIEDADES ABIERTAS.**

COMISION NACIONAL DE VALORES

- Para las sociedades que hacen oferta pública de sus acciones las normas de la Comisión Nacional de Valores establecen que la retribución del directorio deberá considerarse como gasto del ejercicio correspondiente. Agregan que cuando la determinación de la remuneración se encuentre sujeta a la asamblea, se deberá estimar –provisionar- en los estados contables el monto que corresponda ser aprobado⁸⁰.

- Por su parte, aquellos honorarios que conforme al artículo 261 de la Ley de Sociedades deban ser aprobados por asamblea no pueden ser previamente cargados como partidas negativas que afecten al Estado de Resultados –salvo que se registren como provisión conforme lo estipulado por la Comisión Nacional de Valores-, ya que los mismos, como bien lo explican Oklender y Policella, recién integran el pasivo de la sociedad –como deudas- a partir de que la asamblea dispone tal reparto. Es decir, antes de la asamblea tales honorarios no existen jurídicamente y ello explica que no figuren contablemente devengados con cargo de resultados.

**EXCESOS DE LOS HONORARIOS
PAGADOS SOBRE LOS LIMITES**

ARTÍCULO 24.- El año fiscal comienza el 1° de enero y termina el 31 de diciembre.

Los contribuyentes imputarán sus ganancias al año fiscal, de acuerdo con las siguientes normas:

- b) Las demás ganancias se imputarán al año fiscal en que hubiesen sido percibidas, excepto las correspondientes a la primera categoría que se imputarán por el método de lo devengado.

Las ganancias a que se refieren los artículos 95, 98 y 99 se imputarán al año fiscal en que hubiesen sido percibidas. En el caso de las comprendidas en los artículos 98 y 99, cuando las operaciones sean pagaderas en cuotas con vencimiento en más de un año fiscal, las ganancias se imputarán en cada año en la proporción de las cuotas percibidas en éste.

Los honorarios de directores, síndicos o miembros de consejos de vigilancia y las retribuciones a los socios administradores serán imputados por dichos sujetos al año fiscal en que la asamblea o reunión de socios, según corresponda, apruebe su asignación.

TITULO II: CAPÍTULO IV :GANANCIAS DE LA CUARTA CATEGORÍA
INGRESOS DEL TRABAJO PERSONAL EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA Y OTRAS RENTAS

ARTÍCULO 82.- Constituyen ganancias de cuarta categoría las provenientes:

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

También se consideran ganancias de esta categoría las sumas asignadas, conforme lo previsto en el inciso i) del artículo 91, a los socios administradores de las sociedades de responsabilidad limitada, en comandita simple y en comandita por acciones.

- **ART.179 D.R. También se considerarán comprendidos, los honorarios de los miembros del consejo de vigilancia y del órgano de administración de las sociedades anonimas simplificadas establecidas en el LEY 27349.**

EXCESOS

- ART.91inc.i) parte pertinente.
- 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.

- **Artículo 223 Honorarios no computables:**
- ARTÍCULO 223.- Lo dispuesto por el tercer párrafo del inciso i) del artículo 91 de la ley, será de aplicación cuando el impuesto determinado en el ejercicio por el cual se pagan los honorarios de directores y miembros del consejo de vigilancia y las retribuciones a los socios administradores, sea igual o superior al monto que surja de aplicar la alícuota prevista en el artículo 73 de la ley a las sumas que superen el límite indicado en el segundo párrafo del mencionado inciso.
- Cuando no se configuren las situaciones previstas en el párrafo anterior, la renta obtenida por el beneficiario tendrá el tratamiento de no computable para la determinación del gravamen, hasta el límite de la ganancia neta sujeta a impuesto correspondiente a los contribuyentes comprendidos en el inciso a) del artículo 73 de la ley.

RETENCIONES AL DIRECTORIO

R.G.830

- **3. Honorarios de director de sociedad anónima, síndico, etc.**
- 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 III RESOLUCION GENERAL N° 830
CONCEPTOS NO SUJETOS A RETENCION

- f) Las sumas que se paguen en concepto de honorarios a directores, síndicos, miembros de consejos de vigilancia y a socios administradores, siempre que excedan el límite y se cumplan las condiciones indicados en el inciso i) del artículo 91 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones.

R.G.884

- HONORARIOS DE DIRECTOR DE SOCIEDAD ANONIMA, SINDICO, ETC.
- **Artículo 1:**
- ARTICULO 1°.- El monto no sujeto a retención a que se refiere el último párrafo del artículo 12 de la Resolución General N° 830, se computará sobre el importe total del honorario o de la retribución, asignados por ejercicio comercial.
- En los casos en que el citado importe se cancele en cuotas, la retención deberá determinarse en el momento de la asignación sobre el total asignado y practicarse en oportunidad de efectuarse el primer pago.
- De resultar el monto de la primera cuota inferior al de la retención determinada, la misma corresponderá practicarse hasta el límite del importe de la referida cuota, debiendo detraerse del importe de las cuotas siguientes la diferencia de la retención no practicada.
- Textos Relacionados:
- [Resolución General N° 830/2000](#) Artículo N° 12
-
- **Artículo 2:**
- ARTICULO 2°.- De tratarse de honorarios o de retribuciones asignados con anterioridad al día 1 de agosto de 2000, la retención calculada en el momento de la asignación sobre el monto total asignado por el ejercicio comercial, debe practicarse en ocasión de efectuarse el pago, aplicando el monto no sujeto a retención, la alícuota y la escala establecidos en la Resolución General N° 2.784 (DGI), sus modificatorias y complementarias.
- En el caso de que los honorarios o las retribuciones asignados se cancelen en varios pagos, corresponderá aplicar el procedimiento indicado en el último párrafo del artículo precedente.

ANTICIPOS DE HONORARIOS

- LOS ANTICIPOS DE HONORARIOS ABONADOS A LOS DIRECTORES CONSTITUYEN PARA ESTOS UNA DEUDA.
- POR LO TANTO NO SE ENCUENTRAN SUJETOS A RETENCION.
- CNFED CONT.ADM. SALA I 19/03/2000.
- WHITEHALL LABORATORIOS S.A.

- **Los adelantos a cuenta de honorarios**

En este contexto, puede suceder que, para evitar diferir el pago de los honorarios hasta la fecha de la asamblea, **se adelanten mensualmente montos a cuenta.**

Esta alternativa, obliga a ser cuidadosos ya que, si el importe anticipado superase el que resulte definitivamente aprobado por la asamblea, **la sociedad podría verse obligada a reconocer como ganancia un interés presunto** que deberá calcular sobre ese excedente.

Malvitano sostuvo que "**ello puede ser significativo, porque actualmente la tasa de referencia que fijan las normas -para dicho cálculo- es muy elevada**".

Además, remarcó que "**ésta es una norma antiabuso, que pretende evitar el desvío de fondos desde la sociedad hacia sus directores, sobre todo en empresas cerradas**".

JUBILACION AUTONOMOS

OBLIGATORIA

puestas Frecuentes sobre Normativa, Aplicativos y Sistemas.

ID 4890740

¿Cómo se determina la categoría de autónomos en la que deberá encuadrarse el ciudadano? ¿Cuál es el importe a abonar a partir del periodo devengado septiembre de 2020?

17/09/2020 12:00:00 a.m.

Para la determinación de la categoría correspondiente, se requiere encuadrarse en alguna de las tablas que se indican a continuación, de acuerdo a los ingresos brutos obtenidos en el año calendario inmediato anterior a la fecha de categorización:

| Grupos de Actividades | Ingresos brutos anuales | Categorías | Importe Mensual |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------|------------|-----------------|
| Tabla I - 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 | \$ 6.512,75 |
| | Mayores a \$ 15.000 y menores o iguales a \$ 30.000 | IV | \$ 10.420,40 |
| | Mayores a \$ 30.000 | V | \$ 14.328,01 |
| Tabla II - Actividades no incluidas en el punto anterior, que constituyan locaciones o prestaciones de servicios | Menores o iguales a \$ 20.000 | I | \$ 3.256,38 |
| | Mayores a \$ 20.000 | II | \$ 4.558,90 |
| Tabla III - Resto de las actividades no comprendidas en los puntos anteriores | Menores o iguales a \$ 25.000 | I | \$ 3.256,38 |
| | Mayores a \$ 25.000 | II | \$ 4.558,90 |
| Tabla IV - Afiliaciones voluntarias | Sin limitación | I | \$ 3.256,38 |
| Menores de 21 años | Sin limitación | I | \$ 3.256,38 |
| Jubilados por la Ley 24.241 | Sin limitación | I | \$ 2.747,57 |
| Amas de casa - Ley 24.828 | Sin limitación | I | \$ 1.119,38 |

Fuente: Res. 325/2020 (ANSES)

OBLIGATORIAMENTE AUTONOMOS

- VII. I) Aspectos previsionales. Desde el punto de vista previsional, rige el principio de que los miembros del Directorio de las sociedades anónimas deben inscribirse obligatoriamente al Régimen Integrado de Jubilaciones y Pensiones –de acuerdo a lo previsto en el artículo 2, inciso b), apartado 1) de la Ley 24.241 -, en carácter de trabajadores autónomos, por cuanto la norma establece que las personas que realicen tareas de dirección, administración o conducción de cualquier sociedad, aunque por esas actividades no obtenga retribución, se encuentran obligatoriamente comprendidos en el sistema bajo el régimen de trabajador autónomo.

LEY 24241

- *Incorporación obligatoria*
- **Artículo 2º** — Están obligatoriamente comprendidas en el SIJP y sujetas a las disposiciones que sobre afiliación establece esta ley y las normas reglamentarias que se dicten, las personas físicas mayores de dieciocho (18) años de edad que a continuación se detallan:
 - **PARTE PERTINENTE.....**
 - 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.

DIRECTORES EN EL EXTERIOR?

- Dicha afiliación al régimen de trabajadores autónomos debe ser realizada con independencia al domicilio del director, ya sea que el mismo se encuentre en nuestro país o en el exterior.

OPCION POR SUELDOS -NOTA

- En su caso, aquel director que recibiere tal remuneración como sueldo, podrá optar por incorporarse voluntariamente al Sistema de Jubilaciones y Pensiones como dependiente, pero manteniendo su adherencia al régimen de trabajadores autónomos. En este supuesto, la sociedad deberán ingresar los aportes y contribuciones del director en tal carácter como si se tratara de un empleado más de la sociedad. A tales efectos, el director deberá cursar una nota a la sociedad por cualquier medio fehaciente para que se lo incorpore al sistema como trabajador dependiente⁸³.

LEY 24241

- *Incorporación voluntaria*
- **Artículo 3º**— La incorporación al SIJP es voluntaria para las personas mayores de dieciocho (18) años de edad que a continuación se detallan:
 - a) Con las obligaciones y beneficios que corresponden a los incluidos en el inciso a) del artículo anterior:
 - 1. Los directores de sociedades anónimas por las asignaciones que perciban en la misma sociedad por actividades especialmente remuneradas que configuren una relación de dependencia.

NO ES MULTIPLICIDAD DE ACTIVIDADES

- Debo destacar asimismo, que una persona que ejerza el cargo de director en dos o más sociedades debe inscribirse como autónomo bajo una única actividad. Ello por cuanto a los fines fiscales no nos encontramos ante una multiplicidad de actividades, sino que se trata de una misma actividad ejercida en diversas empresas. Respecto a la categoría en la que deba inscribirse, ello dependerá de la cantidad de empleados que tenga cada una de las sociedades en las que ejerce el cargo, y se tomará la de mayor significancia económica, es decir, la que tenga mayor cantidad de empleados.

DIRECTOR SUPLENTE

- En relación a los directores suplentes, mientras no hayan asumido función de administración y/o de representación alguna en reemplazo o vacancias del titular, no deben ser inscriptos en el Régimen Integrado de Jubilaciones y Pensiones. Por último, y conforme a lo normado por la Ley 24.476, establece en relación a los directores que al 15 de julio de 1994 fueran beneficiarios de prestaciones de jubilación ordinaria o por edad avanzada, o si a esa fecha reunieran los requisitos para obtener dichos beneficios, no tributarán en ninguna categoría de autónomos. Por el contrario, los que no tuvieran esa suerte, es decir, que su jubilación fuere posterior a esa fecha indicada, deberán tributar en la categoría más baja⁸⁴.

OBLIGATORIA

- **1.3. Aportes al régimen de trabajadores autónomos(s/Decreto 1866/2006):**

- - Conforme el régimen del decreto N° 1866/2006 vigente a partir del 01/03/2007 las personas físicas que realicen la dirección, administración o conducción de sociedades comerciales o civiles, regulares o irregulares y socios de sociedades de cualquier tipo, a los fines de determinar sus obligaciones como trabajador autónomo, se los encuadra por su actividad en la Tabla I que incorpora el citado decreto y 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.
 - Cuando el director, administrador o socio realice actividades comprendidas en más de una Tabla se encuadrarán en la Tabla de la o las actividades por las que obtuviera mayores ingresos brutos anuales y en la categoría de esa Tabla que corresponda a la suma de la totalidad de los ingresos brutos anuales obtenidos por todas las actividades desarrolladas, cualquiera sea la Tabla a la que pertenezcan. Si el Director percibe simultáneamente retribuciones por tareas permanentes en relación de dependencia, dichos ingresos no se tendrán en cuenta para la categorización.

Encuadrando en la Tabla I, el aporte se determina como sigue:

- **Ingresos brutos del último año**

- **Categoría**

- **Aporte mensual (1)**

- Menores o iguales a \$ 15.000 (2)

- III \$ 532,14

- Entre \$ 15.001 y \$ 30.000

- IV \$ 851,42

- Mayores a \$ 30.000

- V \$ 1.170,70

- (1) Valores vigentes desde 09/2011 (según RG 3189)

- (2) En el caso de directores o administradores que no obtengan ingreso alguno por la actividad, deberán encuadrarse en la Categoría III y tributar el aporte correspondiente.

- - Será voluntaria la afiliación al régimen de autónomos en los siguiente casos:

- - Miembros de consejos de administración de cooperativas que no perciban retribución alguna por esas funciones,

- - Socios no gerentes de sociedades de responsabilidad limitada.

- - Socios minoritarios de cualquier sociedad, que realicen en la misma sociedad actividades especialmente remuneradas que configuren una relación de dependencia.

- - Recordamos que la actividad de director o administrador de sociedades tributa al régimen de autónomos exclusivamente bajo el régimen general de autónomos del decreto 1866/2006 en tanto la actividad se encuentra excluida del Régimen Simplificado o "Monotributo" (Decreto Nro. 1/2010 , artículo 4°)

¿SIEMPRE EL DIRECTOR O GERENTE
PUEDE SER EMPLEADO?

- 2. Directores y socios administradores Los socios mayoritarios que ejercen el cargo de director no son trabajadores dependientes aunque dicho ejercicio ocupe toda su actividad personal, porque no reciben órdenes ni instrucciones, ni ejecutan decisiones en la que no hayan participado activamente. Las condiciones para que se considere una relación independiente son las siguientes: * Las tareas son asignadas a cada uno de ellos en la Asamblea de Accionistas. *
- Son titulares de acciones, propietarios del capital social (es decir que son ellos mismos quienes nombran a sus miembros, otorgan cargos, distribuyen tareas, fijan retribución, etc.).
- La voluntad social se asienta en idénticas personas que desempeñan distintos roles dentro de una misma organización societaria. * Integran el directorio como presidente o vicepresidente.
- Ello también es aplicable en caso de socios gerentes de SRL, los cuales ejercen funciones de gestión empresarial dentro de las cuales se encuentra la organización y poder de dirección de los empleados. “Cuando el gerente es socio, no puede ser trabajador dependiente si dispone de la mayoría de las cuotas, tampoco puede serlo si fuese designado en el contrato constitutivo de la sociedad y aun menos, si la designación fuese condición expresa de la constitución de la sociedad”.(8)

NO PAGO DE SEGURIDAD SOCIAL COMO EMPLEADO

OPCION POR PAGAR AUTONOMOS

LEY DE CONTRATO DE TRABAJO

SOCIO EMPLEADO

LEY 20744

- **Art. 27. — Socio-empleado.** — Las personas que, integrando una sociedad, prestan a ésta toda su actividad o parte principal de la misma en forma personal y habitual, **con sujeción a las instrucciones o directivas que se le impartan 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 y protegen la prestación de trabajo en relación de dependencia.
- Exceptúanse las sociedades de familia entre padres e hijos. Las prestaciones accesorias a que se obligaren los socios, aun cuando ellas resultasen del contrato social, si existieran las modalidades consignadas, se considerarán obligaciones de terceros con respecto a la sociedad y regidas por esta ley o regímenes legales o convencionales aplicables.

Socio empleado.

- Gerente de una sociedad de responsabilidad limitada.

- Configuración de un contrato de trabajo: El socio gerente de una sociedad de responsabilidad limitada, en principio, no está vinculado con ella por un contrato de trabajo, en razón de que se presume que no está sujeto a directivas o instrucciones.
- La circunstancia de que un socio integrante de una sociedad de responsabilidad limitada realice tareas administrativas y perciba por ello una asignación pecuniaria no es suficiente para que quede configurada la subordinación que exige una relación laboral.
- Para no estar sujeto a instrucciones o directivas, no se requiere ser dueño absoluto del negocio o individualmente el socio mayoritario, ya que el propósito de la ley (art. 27, LCT) es evitar el fraude, y este fin queda incólume cuando el servicio es prestado por un socio de tal jerarquía que no puede recibir pautas de conducta en cuya adopción no haya intervenido decisivamente. JURISPRUDENCIA fin queda incólume cuando el servicio es prestado por un socio de tal jerarquía que no puede recibir pautas de conducta en cuya adopción no haya intervenido decisivamente.
- La norma del artículo 27 de la ley de contrato de trabajo requiere como requisito tipificante, necesario e indispensable de la relación laboral, que la actividad del socio se preste "con sujeción a las instrucciones y directivas que se le impartan o pudieran impartírsele para el cumplimiento de la actividad", y si esta subordinación no existe, el socio no puede ser considerado "empleado". CAUSA NICORA, JUAN c/PIZZERIA IRANI SRL - CNTRAB. - SALA I - 30/8/1993

- Socios gerentes de sociedades de responsabilidad limitada: Para sostener que entre la sociedad de responsabilidad limitada y el socio gerente hay relación de empleo, sería necesario un vínculo de subordinación entre los gerentes respecto de la asamblea o reunión de socios.
- El gerente que integra el órgano directivo, como tal no está subordinado y no existiendo subordinación no hay una relación de trabajo en los términos de los artículos 21 y 22 de la ley de contrato de trabajo (cfr. CNSS - Sala I - sent. del 6/11/1996, "La Estancia SRL"). CAUSA SUELOS Y FUNDACIONES SRL c/INPS - CNSS - SALA II - 6/11/1997

R.G.4003

SOBRE SUS HABERES.

- Si el director realiza actividades dentro de la sociedad, también podrá percibir sueldos en relación de dependencia. En este caso tributará el Impuesto a las Ganancias por esta porción de su ingreso, también en cuarta categoría, pero sujeto al régimen de retención sobre los haberes, como cualquier otro trabajador, y anualmente todo va converger en una declaración jurada única. Sin embargo, hay una diferencia con el resto de los trabajadores en materia previsional, ya que al abonar como autónomo, el director podrá optar por no ingresar aportes previsionales derivados de la remuneración. En este caso, a su vez, la deducción especial podrá ser computada en forma incrementada. Por otra parte, además de honorarios y sueldos, el director puede prestar a la sociedad otros servicios. Por ejemplo, un abogado que la representa en un juicio. En este caso, deberá pagar IVA, salvo que sea monotributista. El director de una sociedad puede ser monotributista pero no por su función de director.
- En este caso deberá aportar como autónomo por ser director y pagar también el componente previsional y la obra social del Monotributo.
EL SINDICO TIENE UN TRATAMIENTO SIMILAR, SIN TOPES
- El tratamiento impositivo del síndico es similar, con la diferencia de que no existen topes que hagan que parte de los honorarios sean no computables en el Impuesto a las Ganancias. Pero sí puede ser monotributista por sus honorarios.

• -

- No se puede optar por pagar únicamente algún concepto y no otros. Por ej.:
- no se pueden ingresar cotizaciones para la Obra Social y omitir el resto de los conceptos ya que la AFIP sostiene la postura de la unicidad de la C.U.S.S. (Dict. DLTRSS 2835/98). Del mismo modo, las Obras Sociales no pueden exigir el ingreso de cotizaciones cuando el director no haya optado por la cotización en el régimen de dependencia

AFILIACIÓN VOLUNTARIA DEL DIRECTOR (SA) O GERENTE (SRL) AL RÉGIMEN DE RELACIÓN DE DEPENDENCIA

- **SITUACIÓN CUANDO EL DIRECTOR PRESTA SERVICIOS PERMANENTES Y NO EJERCIÓ LA OPCIÓN DE COTIZAR AL RÉGIMEN DE RELACIÓN DE DEPENDENCIA**
- Dar el alta en Simplificación Registral
Incorporar al director/gerente en los registros laborales correspondientes.
El empleador queda liberado de actuar como agente de retención de los aportes con destino al S.U.S.S. por todos sus conceptos (unicidad de la C.U.S.S.).
El empleador queda exento de la obligación de ingresar las contribuciones (C.U.S.S.)
Las retribuciones serán abonadas bajo la forma de "sueldo". Por lo tanto, se confeccionará el correspondiente recibo de sueldo, sin retenciones con destino a la Seguridad Social, y liquidando aguinaldo y vacaciones. Se retendrá el Impuesto a las Ganancias según la RG (AFIP) 2437/08 en caso de corresponder. ANSeS no depositara las asignaciones familiares.
Se incluirá al Director/gerente en la DDJJ mensual de la empresa determinativa de las cotizaciones al SUSS. (Dict. (DGI-DLTRSS) 1242/98) a los fines del ingreso de las cuotas destinadas a la ART.
• Se abonarán igualmente las cotizaciones a la A.R.T. ya que según la ley 24.557 art. 2º quedan obligatoriamente incluidos "los trabajadores en relación de dependencia del sector privado". Al respecto la Superintendencia de Riesgos del Trabajo interpretó (Dict. 15/97 de la Subgerencia de Asesoría Legal de la SRT) que por los Directores o Socios Administradores que prestaran servicios en relación de dependencia con la sociedad, ésta se encuentra obligada a ingresar las cuotas correspondientes al sistema aun cuando no se efectúen cotizaciones al SUSS por dichos administradores.
- En Aplicativo:
Dar alta en mediante nota a ART e informar mediante Mi Simplificación
Informar con los siguientes códigos
Código de Actividad: "15 - L.R.T. —Directores SA, municipios, org, cent y descent. Emp mixt provin y otros—"
Código de Modalidad: "99 - LRT (Directores SA, municipios, org, cent y descent. Emp mixt docentes privados o públicos de jurisdicciones incorporadas o no al SIJP)"
Obra Social: "000000 – Ninguna

IVA - EXENCION

IVA

- 18) Las prestaciones inherentes a los cargos de director, síndicos y miembros de consejos de vigilancia de sociedades anónimas y cargos equivalentes de administradores y miembros de consejos de administración de otras sociedades, 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 compatible con las prácticas y usos del mercado.

CONSULTA

- **TEMA: DIRECTOR DE SOCIEDAD ANONIMA. FUNCIONES TÉCNICO-ADMINISTRATIVAS**
- **PREGUNTA:** El artículo 7, inciso h), punto 18 de la ley del impuesto al valor agregado, contempla la exención en este impuesto de las prestaciones inherentes a los cargos de director de sociedad anónima. ¿Las retribuciones otorgadas por el desempeño de tareas de dirección y de tareas técnico-administrativas están comprendidas en la mencionada exención?
- **RESPUESTA:** El artículo 7, inciso h), punto 18, de la ley del impuesto al valor agregado exime del gravamen a “las prestaciones inherentes a los cargos de director, síndicos y miembros de consejos de vigilancia de sociedades anónimas y cargos equivalentes de administradores y miembros de consejos de administración de otras sociedades, 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 en que la misma responda a los objetivos de la entidad y sea compatible con las practicas y usos del mercado”.
En el dictamen (DAT) 45/2002, el Fisco opinó, con respecto al impuesto al valor agregado que, en la medida en que resulta acreditando que las funciones técnico-administrativas desarrolladas no resultan inherentes al cargo de director, tales prestaciones se encontrarían alcanzadas por el gravamen.
Dicho temperamento ha sido ratificado por la jurisprudencia existente en la materia. Así, pues, en la causa “Trode, Luís Moisés c/Dirección General Impositiva” de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, del 1/2/2000, se concluyó que la exención del artículo 7 de la ley” ...se limita a prestaciones inherentes al cargo del director y no exime el total de las remuneraciones que perciben los directores”.
En igual sentido, se pronunció el Tribunal Fiscal de la Nación en los autos caratulados “Garat, Howard Luís s/recurso de apelación”, de fecha 1/9/1999.

HONORARIOS Y FACTURACION

ANEXO I - RESOLUCION GENERAL N° 1415
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.

-

PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO***Dictamen N° 92/2002 (D.A.T.)¹***

EMISIÓN DE COMPROBANTES. Excepción a la obligación por parte de directores de sociedades anónimas y otras entidades. Funciones técnico-administrativas

BOLETÍN N° 70 (A.F.L.P./D.G.L.) – MAYO DE 2003

Se consulta a la asesoría técnica acerca del alcance de la excepción a la obligación de emisión de comprobantes establecida por la Resolución General 3419 (D.G.L.), en el supuesto de pagos de retribuciones a directores de sociedades anónimas en virtud de la ejecución de labores técnico-administrativas.

Sobre el particular, el interesado plantea que el artículo 3º, inciso i) de la Resolución General N° 3419 (D.G.L.)² prescribe que "Se exceptúan de la obligación establecida por el artículo anterior a: . . . i) Quienes desempeñen las funciones de directores de sociedades anónimas, síndicos, integrantes del consejo de vigilancia y fideicomisarios; 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."

La asesoría inicia su análisis recordando que la Ley N° 19.550 de Sociedades Comerciales dispone en su artículo 26 1 que "El estatuto podrá establecer la remuneración del directorio y del consejo de vigilancia, en su caso; en su defecto, la fijará la asamblea o el consejo de vigilancia, en su caso", agregando luego que "El monto máximo de las retribuciones que por todo concepto puedan percibir los miembros del directorio . . . incluidos sueldos y otras remuneraciones por el desempeño de funciones técnico-administrativas de carácter permanente, no podrá exceder del veinticinco por ciento (25%) de las ganancias."


Posteriormente, reseña la opinión de la doctrina con respecto a lo señalado por la Ley de Sociedades Comerciales, destacando que los autores consideran que "... existen para los directores tres tipos de remuneraciones, a saber:

- Honorarios puros obtenidos por las tareas inherentes a la conducción de la sociedad.
- Remuneraciones por funciones técnico-administrativas.
- Sueldos por actividades efectuadas en relación de dependencia".

Sobre la base de lo expresado, los asesores interpretan que la excepción a la obligación de emisión de la correspondiente factura o documento equivalente, al aludir "... únicamente ... (a) los honorarios o retribuciones que perciban por el desempeño de las tareas indicadas...", apunta solamente al concepto enunciado en primer término, en tanto se suscriba el recibo que ha sido expedido por la sociedad.

En cambio, los pagos por funciones técnico-administrativas tienen que ver con labores de asesoramiento brindadas a la entidad que son remuneradas a través de honorarios, quedando por ende al margen de la mencionada exclusión y debiendo por lo tanto emitirse la correspondiente factura o recibo conforme a las reglas generales del régimen de facturación.

BALAN



Retribución – Régimen de Retención

- *Honorarios propios de la función de Director*
 - No tiene obligación de cumplir con RG 1415/03
 - RG. 830
- *Honorarios técnicos administrativos*
 - Sueldo. Recibo laboral
 - Sueldo RG. 2437
 - Autónomo. Facturación. RG.830

SITUACIÓN ANTE EL IVA DE LOS HONORARIOS A DIRECTORES

| | | |
|----------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------|
| Honorarios por tareas inherentes a su función | <p>EXENTOS Art. 7.H.18</p> | EXCEPTUADO DE EMITIR COMPROBANTE SEGÚN RG 1415 (ANEXO I PUNTO i |
| Honorarios por otras funciones Sin relación de dependencia | <p>GRAVADOS Causas Trod Luis C.N.C.A.F. Sala III y Garat , Howard Luis C.N.C.A.F. Sala V</p> | Obligado a emitir comprobantes según R.G.1415 |
| Honorarios por otras funciones En relación de dependencia | <p>NO GRAVADOS Art. 3 .e.21</p> | El empleador emite recibo de sueldos |

CONVENIO MULTILATERAL

- Convenio Multilateral. Casos de aplicación práctica. Honorarios a directores Amaro Gómez, Richard L. García La Manna, María B. En la presente colaboración analizaremos, a través de casos prácticos, el tratamiento de los honorarios y sueldos de directores, síndicos y socios de sociedades para la determinación del coeficiente de gastos en el marco del Convenio Multilateral (1).
- A estos fines debemos recordar que el inciso f) del artículo 3° del Convenio Multilateral dispone que:
 - "No se computarán como gastos:
 - Los honorarios y sueldos a directores, síndicos y socios de sociedades, en los importes que excedan del uno por ciento (1%) de la utilidad del balance comercial".
- En consecuencia, debemos comparar el importe los gastos efectivamente incurridos con el monto resultante de aplicar el 1% sobre la ganancia contable que surge del estado de resultados del último balance de presentación.
- El excedente será no computable. Cabe destacar que en caso de que el estado de resultados del arroje pérdida, el 100% de los honorarios y sueldos de directores, síndicos y socios de sociedades serán no computables