

**HONORARIOS DE DIRECTORES Y SINDICOS -
RESOLUCION GENERAL N° 2.784**

**Como debe procederse ante la obligación de retener el impuesto a
las ganancias**

Cont. Eduardo Aquiles Podestá
Profesor Titular Técnica Impositiva I

I - DISPOSICIONES QUE DEBEN CONSIDERARSE

1. Ley del impuesto a las ganancias (t.o. en 1986 y sus modificaciones)

“Art. 37 - 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 - con las limitaciones que se establecen en el presente inciso- por parte de los contribuyentes comprendidos en el inciso a) del artículo 69.

En el caso de honorarios de directores y miembros de consejos de vigilancia las sumas a deducir no podrán exceder..., 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 los honorarios previstos en este inciso con posterioridad a dicho plazo, el

importe que resulte computable de acuerdo con lo dispuesto precedentemente será deducible en el ejercicio que se asigne.

Las sumas que superen el límite indicado tendrán para el beneficiario el tratamiento de honorarios.

.....”

“Art. 79 - Constituyen ganancias de la cuarta categoría las provenientes:

.....

e) Del ejercicio de profesiones liberales u oficios y de funciones de albacea, síndico, mandatario, gestor de negocios, director de sociedades anónimas y fideicomisario;

.....”

“Art. 18 - 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) ...Los honorarios de directores, síndicos o miembros de consejos de vigilancia serán imputados por dichos sujetos al año fiscal en que la asamblea apruebe su asignación.

.....”

2. Decreto reglamentario del impuesto a las ganancias

“Art. 148 - La deducción por concepto de honorarios de directores, síndicos o miembros de consejos de vigilancia que establece el art. 87, inc. i), de la ley, no podrá superar...

El monto deducible que se determine con arreglo a lo dispuesto en el párrafo anterior, se imputará al ejercicio por el que se paguen los honorarios si, dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada de la sociedad correspondiente al mismo, dichos honorarios hubieran sido asignados en forma individual por la asamblea de accionistas o por el directorio, si el primer órgano citado los hubiera asignado en forma global. Si las asignaciones aludidas precedentemente

tuvieran lugar después de vencido aquel plazo, dicho monto se deducirá en la medida en que se efectúe su pago y con imputación al ejercicio en que este hecho tenga lugar.

.....”

“Art. 26 - En los casos en que la probación de la asamblea de accionistas se refiera a honorarios de directores, síndicos o miembros de consejos de vigilancia, asignados globalmente, a efectos de la imputación dispuesta por el artículo 18, primer párrafo, inc. b), de la ley, se considerará el año fiscal en el que el directorio efectúe las asignaciones individuales.”

3. Ley de procedimiento fiscal, N° 11.683 (t.o. en 1978 y sus modificaciones)

“Art. 29 - La percepción de los tributos se hará en la misma fuente cuando así lo establezcan las leyes impositivas y cuando la Dirección General, por considerarlo conveniente, disponga qué personas y en qué casos intervendrán como agentes de retención y/o percepción.”

“Art. 34 - El importe de impuesto que deben abonar los responsables en las circunstancias previstas por el artículo 27, primera parte, de esta ley, será el que resulte de deducir del total del gravamen correspondiente al período fiscal que se declare, ..., las retenciones sufridas por hechos gravados cuya denuncia incluya la declaración jurada...”

4. Resolución General N° 2.784

Conceptos sujetos a retención

“Art. 1 - Quedan sujetos al régimen de retención que se establece por la presente resolución general, los pagos que se efectúen por

.....

i) ejercicio de profesiones liberales u oficios y funciones de albacea, síndico, mandatario, gestor de negocios, director de sociedades anónimas, fideicomisario e integrantes de consejos de vigilancia;

.....”

Oportunidad en que corresponde practicar la retención

“Art. 5 - La retención deberá ser practicada en el momento en que se efectúe el pago, distribución, liquidación o reintegro del importe correspondiente al concepto sujeto a retención.

A estos fines el término “pago” deberá entenderse con el alcance asignado en el penúltimo párrafo del artículo 18 de la ley del impuesto a las ganancias (t.o. en 1986 y modif.).

(Parte pertinente del art. 18 de la ley del impuesto a las ganancias:

“Cuando corresponda imputar las ganancias de acuerdo con su percepción, se considerarán percibidas y los gastos se considerarán pagados, cuando se cobren o abonen en efectivo o en especie y, además, en los casos en que estando disponibles se han acreditado en la cuenta del titular, o con la autorización o conformidad expresa o tácita del mismo, se han reinvertido, acumulado, capitalizado, puesto en reserva o en un fondo de amortización o de seguro, cualquiera sea su denominación o dispuesto de ellos en otra forma.”).

Determinación del importe a retener

.....
“Art. 13 - La retención deberá practicarse sobre el importe de cada pago que se efectúe por los conceptos sujetos a retención, ...”

Imposibilidad de retener

“Art. 26 - En los casos en que por la particular modalidad de la operación, el importe correspondiente al concepto sujeto a retención ya hubiera sido percibido por el beneficiario, no disponiendo por lo tanto el agente de retención de la suma para practicar la misma, éste último deberá informar tal hecho a esta Dirección General mediante presentación de una nota ...”

“Art. 27 - Cuando se realicen pagos por los conceptos comprendidos en la presente resolución general y se omita efectuar la retención

correspondiente o cuando se presente la situación prevista en el artículo 26, el sujeto pasible de retención deberá ingresar, dentro de los 5 (cinco) días de percibido el respectivo importe, la suma que hubiera correspondido ser retenida ...”

II - APLICACION DE LA RESOLUCION GENERAL N° 2.784. INTERROGANTES Y RESPUESTAS

1. ¿Corresponde efectuar la retención por los pagos que se efectúen en el ejercicio en concepto de anticipos de honorarios que serán compensados con los que la asamblea correspondiente vote?

No corresponde por cuanto en esas oportunidades, desde el punto de vista de la ley del gravamen, todavía no existe ganancia. Sólo hay adelantos que deben debitarse en cuenta a quien los recibe.

La ganancia nacerá cuando la asamblea asigne los honorarios, ó, si estos fueran aprobados globalmente, cuando el directorio efectúe las asignaciones individuales (artículos 18 de la ley y 26 del reglamento). Si nos olvidamos que existe una ley fiscal con principios propios y pretendemos practicar las retenciones cada vez que adelantamos sumas a cuenta de un honorario que depende de hechos posteriores (existencia y medida de la ganancia de la sociedad y aprobación de la asamblea), ocurrirán despropósitos tales como:

- Falta de coincidencia entre el año fiscal en que se produce la retención y el año fiscal en que el beneficiario imputa la renta (artículos 18 de la ley y 26 del reglamento).
- La retención no podría ser utilizada por el beneficiario en el año fiscal en que se efectuó, justamente porque el artículo 34 de la ley 11.683 exige simultaneidad en el mismo año fiscal entre renta y crédito de impuesto por retenciones sobre ella.
- La retención puede hacer soportar al beneficiario una carga financiera más allá de lo razonable. Por ejemplo: entrega de una suma de dinero a un director en 1993, a cuenta de honorarios; la asamblea de accionistas asigna los honorarios en 1994; el director los imputa a ese período y presenta su declaración jurada a su vencimiento en 1995.

- Si no existiera ganancia final al cierre del ejercicio de la sociedad, o esta fuere menor en la parte asignada a directores y síndico que los anticipos de honorarios efectuados, se habría anticipado un impuesto sin causa.

Disposiciones al respecto de la R. G. N° 2.784 y sus antecesoras

La resolución que rige en la actualidad no contiene disposición expresa sobre el problema que nos ocupa. Sin embargo no ocurre lo mismo con el análisis de algunas resoluciones anteriores. En tal sentido, hasta la anterior R. G. N° 2.247, es útil seguir la exposición de Carlos A. Raimondi y Adolfo Atchabahian en su obra "El impuesto a las ganancias" (año 1982):

Las resoluciones generales 1.608 (20-2-74) y 1.883 (25-2-77), no contenían mención alguna sobre el tema, "por lo tanto, se retenía luego que los honorarios eran votados por la asamblea, al ponerlos a disposición o al abonarlos efectivamente, si no hubiera habido un anterior acto expreso de puesta a disposición; del monto votado no se deducían las sumas entregadas anteriormente, y debitadas en cuenta, que se compensaban con aquél (la compensación, por sí misma, es equivalente al pago, según el art. 18 de la ley, pues es una *disposición de los fondos* por cuenta del titular).

La resolución general 2.049 (sin necesidad alguna, en rigor) contenía en su art. 4° un segundo párrafo donde se refirmaba que el mencionado era el proceder correcto: retención sobre el pago de los honorarios fijados por la asamblea, sin deducción por sumas adelantadas.

Al dictarse la resolución general 2.247 se dio vuelta por completo ese segundo párrafo, el cual ahora dispone que cuando se le presten fondos a los directores con plazo de devolución para cuando se les paguen los honorarios, debe retenerse sobre esos préstamos."

Cabe destacar, como opinión de la doctrina, la conclusión de Raimondi y Atchabahian: "Así, pues, la resolución es ilegal, porque la Dirección tiene autoridad para percibir el impuesto en la fuente de la ganancia, al surgir ésta, pero no para percibir impuesto antes de que la ganancia haya nacido. En otras palabras: no puede retener impuesto mientras no haya materia imponible (o sea, ganancia gravada)."



(La R. G. N° 2.049 es de fecha 15-6-78 y la R. G. N° 2.247 del 14-4-80).

La R. G. N° 2.501, del 26-11-84, deroga la resolución 2.049 con sus modificaciones, y no hace mención especial sobre la retención sobre los honorarios de directores.

La actual R. G. N° 2.784, del 25-1-88, sigue en la misma postura que la resolución 2.501.

La opinión de la doctrina

José R. Eidelman, en "Tribuna Fiscal", Ambito Financiero, edición mensual del 20-7-93: "Consideramos que todo pago a un director, por ejemplo, antes de la votación efectuada por la asamblea, no es renta gravada por lo que el préstamo, retiro o anticipo no puede considerarse como un pago al que deba retenerse el impuesto".

Carlos A. Raimondi y Adolfo Atchbahian, El impuesto a las ganancias, Ediciones Contabilidad Moderna, 1982: Nos remitimos a la opinión de estos autores expuesta en el subtítulo anterior.

Jurisprudencia judicial

"Roldán, Marcial Calazán", Sala B, fallo B-3398 del 16-5-91, del Tribunal Fiscal de la Nación, citado por José R. Eidelman en la publicación referida precedentemente. Basado en el art. 543 del Código Civil (correspondiente al Título V - De las obligaciones condicionales): "Cumplida la condición, los efectos de la obligación se retrotraen al día en que se contrajo". Es decir, el Tribunal Fiscal consideró que existió pago de honorarios en los anticipos efectuados.

Eidelman, al igual que Jorge R. Beltrán en Doctrina Tributaria de Errepar, octubre 1991, discrepan con la posición del Tribunal Fiscal por estar basada exclusivamente en el Código Civil desconociendo las normas aplicables en el ámbito tributario.

El criterio del Tribunal no fue aceptado, "...la Cámara dejó en firme el criterio defendido por el contribuyente, no operando en consecuencia la retención sobre los anticipos (deuda del director), sino sobre el honorario asignado. En este sentido se destaca que la Cámara en lo Comercial estableció que los honorarios de directores se gravan cuando la Asamblea los aprueba, por lo que el director no tiene derechos adquiridos sobre los anticipos cobrados". (Impuesto a las Ganancias, M. B. Drohobycki y G. Tapia, Ediciones CIMA 1993).

2. Teniendo en cuenta la respuesta negativa a la pregunta del punto 1, ¿en qué oportunidad se debe efectuar la retención?

La retención debe llevarse a cabo en el momento en que se efectúe la asignación de los honorarios por la asamblea que apruebe el balance y la distribución de las ganancias del ejercicio. Si la asignación por ese concepto es global, se estará entonces al momento en que el directorio efectúe las asignaciones individuales.

Entendemos que este criterio relaciona adecuadamente lo dispuesto en el artículo 5° de la R. G. N° 2.784, el artículo 18 de la ley y el artículo 26 del reglamento. Por otra parte el hecho que los anticipos a cuenta de honorarios se compensen con los votados por la asamblea, se compadece con el concepto de "pago" del artículo 18 de la ley, tal como lo sustenta Raimondi y Atchabahian, citados precedentemente.

3. ¿Sobre qué monto se debe retener?

El monto sobre el que debe practicarse la retención comprende la totalidad del honorario asignado a cada director, sin detracción alguna por los anticipos realizados con anterioridad.

Por lo expuesto hasta ahora, no puede ser otra la conclusión si aceptamos que las sumas anticipadas no constituyen honorarios.

4. ¿Cómo debe aplicarse el art. 26 de la R. G. N° 2.784, referido a la imposibilidad de retener?

Interpretamos que este artículo regla una situación de deficiencia financiera entre la sociedad y el beneficiario de la renta. O sea que si al momento en que se debe practicar la retención no existe un crédito disponible, en este caso para el director, en razón de que los anticipos debitados no fueron inferiores al honorario asignado, el agente de retención no tiene que financiar el impuesto de un tercero, procediendo en consecuencia a comunicar por nota tal circunstancia a la Dirección.

De darse la situación anterior, corresponderá que el director, por imperio del artículo 27, ingrese la suma que hubiera correspondido ser retenida dentro de los cinco días de haber percibido el importe.

No es este el criterio de José R. Eidelman, en cuanto a la interpretación del artículo 26, que hace en la publicación ya citada. Este autor dice: "... el hecho de que el beneficiario recibió una suma igual o superior, antes de la puesta a disposición del honorario no significa que haya percibido la renta gravada. Se trata de una deuda con la sociedad que no es compensable". Concluye más adelante: "El beneficiario no cobró el honorario, simplemente es deudor. Por ello el agente de retención deberá reclamar del interesado el importe necesario para cubrir la obligación fiscal."

5. ¿Qué tratamiento debe darse a las asignaciones de honorarios por las funciones de los directores, que realice la asamblea para el ejercicio en curso?

Se debe practicar la retención correspondiente conforme con el artículo 5 de la Resolución General N° 2.784.

Este caso es distinto al planteado en el interrogante 1. Se trata de honorarios asignados definitivamente por la asamblea, no de préstamos, que se acreditan a favor del director y se debitan a pérdidas del ejercicio. La respuesta se origina en el juego armónico de las disposiciones legales (Ver artículos: 18 de la ley del impuesto a las ganancias, 26 de su decreto

reglamentario, 34 de la ley 11.683 y 5 y 13 de la Resolución General N° 2.784.

Va de suyo que si la asamblea que trata el resultado del ejercicio asigna a los directores un excedente, éste recibirá el tratamiento expuesto en las respuestas anteriores.