

TÍTULO:	HONORARIOS DE LOS MIEMBROS DEL ÓRGANO DE ADMINISTRACIÓN DE LAS SOCIEDADES. TRATAMIENTO TRIBUTARIO
AUTOR/ES:	Carbajal, Margarita; Demartino, Julieta
PUBLICACIÓN:	Práctica y Actualidad Tributaria (PAT)
TOMO/BOLETÍN:	XXVII
PÁGINA:	-
MES:	Noviembre
AÑO:	2020
OTROS DATOS:	-

**MARGARITA CARBAJAL
JULIETA DEMARTINO**

HONORARIOS DE LOS MIEMBROS DEL ÓRGANO DE ADMINISTRACIÓN DE LAS SOCIEDADES. TRATAMIENTO TRIBUTARIO

I - INTRODUCCIÓN

Conforme las disposiciones de la [ley general de sociedades 19550](#), la administración y control de las sociedades, se encuentra a cargo de un órgano que debiera percibir honorarios por su desarrollo.

La relación de la sociedad y los miembros del órgano de administración puede revestir diversas modalidades. También existen diferentes tareas desarrolladas por los miembros del órgano de administración que pueden justificar el pago de honorarios. El tratamiento tributario, tanto para la sociedad como para el miembro del órgano de administración, va a depender de tales diversas situaciones que pueden presentarse.

El presente artículo aborda el tratamiento tributario de los honorarios que las sociedades abonan a los miembros del órgano de administración, tanto desde la óptica de la sociedad como de la del miembro del órgano de administración y control. Se analiza el tratamiento que corresponde dispensar a los referidos honorarios en el impuesto a las ganancias y en el impuesto al valor agregado. Asimismo, se incluyen referencias al tratamiento en el régimen de seguridad social y a las normas de facturación aplicables.

Asimismo, se analiza la incidencia en el tema bajo análisis de la reforma introducida por la [ley 27430](#) en materia de presunciones de puesta a disposición de dividendos y utilidades. Punto, que merece especial atención para aquellos contribuyentes que hayan adherido a la moratoria prevista en la [ley 27562](#).

II - LOS HONORARIOS AL ÓRGANO DE ADMINISTRACIÓN EN LA LEY GENERAL DE SOCIEDADES 19550

El artículo 261 vigente de la ley general de sociedades prevé que: *“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, solo 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”.

De la disposición transcripta surge que las tareas de administración o control de una sociedad se presumen onerosas. A efectos de regular el monto de los honorarios, la ley general de sociedades prevé topes que tiene por finalidad proteger a los accionistas por sobre el interés de los directores.

No es objeto del presente ahondar en lo concerniente al tratamiento dispensado por la ley 19.550, sin embargo, cabe señalar que originalmente⁽¹⁾, la ley del impuesto a las ganancias ("LIG") remitía a la regulación societaria transcrita. Dicha remisión fue modificada introduciéndose normas específicas que regulan el tope de honorarios a los fines del impuesto a las ganancias. En tal sentido, cabe señalar que la normativa impositiva, naturalmente, persigue fines diferentes a la normativa societaria, y en ese orden, el tratamiento que dispensa a los honorarios del órgano de administración y control también difiere.

III - TRATAMIENTO EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

3.1. DESDE LA ÓPTICA DE LA SOCIEDAD

En lo que refiere a la determinación del impuesto a las ganancias de la sociedad, el pago de honorarios a los miembros del órgano de administración y control reviste importancia desde la posibilidad de su deducción en el balance impositivo.

En ese orden, las normas del impuesto a las ganancias relevantes en el tema objeto del presente tienen por finalidad evitar el ahucamiento de la base imponible del impuesto como consecuencia del cómputo de deducciones improcedentes.

Por otro lado, es usual que, en la práctica, las sociedades anticipen honorarios a los miembros de sus órganos de administración. Tal circunstancia puede tener consecuencias tributarias a la luz de las figuras sobre dividendos fictos y disposición de fondos en favor de terceros.

Seguidamente se analizan los aspectos señalados.

3.1.1. Deducción de los honorarios del órgano de administración y control

La LIG regula el tratamiento tributario de los honorarios que se abonan al órgano de administración y de control en el artículo 91, inc. i).

Dicha norma prevé que: "*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.

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 PESOS DOCE MIL QUINIENTOS (\$ 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".

Por otro lado, el decreto reglamentario de la LIG ("DR LIG") establece en el artículo 222 que las remuneraciones previstas en el artículo 91, inc. i), "*no incluyen los importes que los directores, síndicos, miembros del consejo de vigilancia o socios administradores pudieran percibir por otros conceptos (sueldos, honorarios, etcétera), 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".

a) Sujetos que pueden deducir los honorarios abonados al órgano de administración

Conforme surge del artículo 91, inc. i), los sujetos que pueden deducir los honorarios asignados a directores, síndicos o miembros del consejo de vigilancia y socios administradores, son los enumerados en el artículo 73, inc. a)⁽²⁾. (entre ellas: sociedades de capital -anónima, SRL, SAS, etc.- asociaciones, fundaciones, fideicomisos que son sujetos del impuesto a las ganancias, fondos comunes de inversión,)

Estos sujetos tributan el impuesto a las ganancias a una alícuota proporcional del 30% (hasta el 31/12/20, según la modificación incorporada por [ley 27.541](#)).⁽³⁾

b) Tipos de honorarios que pueden ser deducidos

El artículo 91, inc. i) de la LIG alude a los honorarios que se abonan a: directores, socios administradores, síndicos o miembros de consejos de vigilancia.⁽⁴⁾

El artículo 224 del DR LIG aclara que los socios administradores son "*aquellos que han sido designados como tales en el contrato constitutivo o posteriormente, mediante una decisión adoptada en los términos prescriptos por la ley general de sociedades 19550*".⁽⁵⁾

Ahora bien, de las previsiones contenidas por el art. 91, inc. i) de la LIG y el artículo 222 del DR, surgen dos tipos de honorarios que los sujetos indicados pueden percibir; cada uno con un tratamiento tributario diferente:

b.1. Honorarios puros

Son los honorarios que se abonan por el ejercicio de la función de administración o control del ente, y por el cumplimiento de los deberes y obligaciones en los términos de la ley general de sociedades 19.550.

En tanto el artículo 91, inc. i) refiere a los honorarios que los directores, socios administradores y miembros de consejos de vigilancia perciban por “su desempeño como tales”, es este el tipo de honorario que queda sujeto a sus disposiciones.

b.2. Honorarios por tareas técnico administrativas

Son los honorarios que se abonan a los miembros del órgano de administración en el supuesto en que realicen funciones o tareas de carácter profesional, técnicas o administrativas, diferentes a las propias de gestión.

Estas retribuciones no se encuentran alcanzadas por las limitaciones previstas en el [artículo 91, inc. i\)](#).

Serán deducibles en tanto y en cuanto se consideren necesarios para conservar y mantener las ganancias gravadas (artículos [23](#) y [83](#), LIG) y cumplan con los extremos previstos en la reglamentación.⁽⁶⁾

En tal sentido, el [artículo 222 del DR LIG](#) establece que tendrán el tratamiento correspondiente según el tipo de ganancias de que se trate, siempre y cuando se acrediten los siguientes extremos:

- i) Que el pago corresponde a efectivas prestaciones de servicios;
- ii) Que su magnitud guarda relación con las tareas efectuadas; y
- iii) Que se dio cumplimiento con las obligaciones previsionales pertinentes.

La acreditación de los extremos indicados es una cuestión de hecho y prueba que merece especial atención para evitar cuestionamientos del Fisco.⁽²⁾

c) Deducción de los honorarios puros: límites y requisitos.

Para la deducción de este tipo de honorarios, el artículo 91, inc. i) de la LIG prevé las siguientes limitaciones:

c.1) Límite cuantitativo

Los honorarios que se abonen a directores, socios administradores y miembros del consejo de vigilancia, pueden deducirse en función de un límite máximo determinado por el mayor de los siguientes montos: i) el 25% de las utilidades contables del ejercicio; o ii) la suma de \$12.500 para cada uno de los perceptores.

La LIG no menciona dentro de esta limitación a los honorarios abonados a síndicos; como consecuencia de ello, no resulta aplicable el límite cuantitativo en tales supuestos.⁽⁸⁾

En lo que respecta al cálculo de las utilidades contables, el DR LIG prevé en el artículo 222 que debe entenderse por “*utilidad contable a la obtenida después de detracer el Impuesto a las Ganancias del ejercicio que se liquida determinado según las normas de la ley y de este decreto reglamentario*”.⁽⁹⁾

Como consecuencia de la disposición reglamentaria, para la determinación del impuesto a las ganancias es preciso conocer primero el monto que puede ser deducido y para determinar el monto que puede ser deducido en concepto de honorarios debe conocerse el impuesto determinado del ejercicio. Como se trata de dos variables relacionadas se emplea una fórmula matemática.⁽¹⁰⁾

Por otro lado, el DR LIG también puntualiza que la suma de \$12.500 “*se determinará considerando respecto de cada perceptor el importe antes indicado [\$12.500] o el de los honorarios o sumas acordadas que se le hubieren asignado, si este último fuera inferior*” (art. 222). En caso de que no hubiera utilidad contable y el balance arrojaré pérdida, solo podría optarse por la deducción de \$12.500 por perceptor.

En el supuesto de excesos al límite cuantitativo, según la regulación legal, para la sociedad el excedente resulta no deducible.

c.2) Límite temporal

La asignación se debe producir dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada anual del año fiscal por el cual se paguen; ello, a efectos de que la deducción pueda computarse en el ejercicio por cual se abonan.

Si la asignación fue realizada de manera global, el DR LIG establece que para que las sumas puedan deducirse en el ejercicio por cual se abonan, la asignación individual (por el directorio u órgano ejecutivo), también debe efectuarse antes de vencer el plazo para la presentación de la declaración jurada anual (art. 222). De ese modo, la ley supedita el cómputo de la deducción a la identificación de los beneficiarios y a la cuantificación del monto individual que corresponde a cada uno de ellos.

Ahora bien, si las asignaciones individuales fueran realizadas vencido el plazo para la presentación de la declaración jurada, podrán deducirse en el ejercicio en el que se asignen. Sin embargo, será la utilidad contable del ejercicio en el que se asignaron globalmente la que resulte relevante a los fines del cálculo del límite cuantitativo.⁽¹¹⁾

La asignación individual puede ser efectuada por la asamblea o por el directorio. Si bien por lo general, la asignación individual debería surgir de un acta de la asamblea o del directorio⁽¹²⁾, existen precedentes jurisprudenciales que aceptaron su prueba mediante otros elementos. Conforme dicha línea jurisprudencial, lo fundamental es que pueda demostrarse que no se superó el límite legal cuantitativo por cada director.

En tal sentido, se consideró procedente la deducción de los honorarios cuando la asignación individual surgía del libro diario (que pudo constatarse a través de una prueba pericial contable), se aplicaron las retenciones correspondientes y los directores declararon tales honorarios en sus declaraciones personales.⁽¹³⁾

3.1.2. Dividendos fictos y disposición de fondos en favor de terceros

En determinados supuestos, el pago de honorarios a directores y el anticipo de los mismos (concretamente, cuando el monto anticipado supera los honorarios asignados por la asamblea), pueden tener consecuencias respecto de dos institutos previstos en la LIG: los dividendos fictos y la disposición de fondos en favor de terceros.

A tales efectos resulta fundamental distinguir entre los directores o miembros del órgano de administración que revistan el carácter de accionistas o cuotapartistas, de aquellos que no lo son. El instituto de los dividendos fictos aplica solo respecto de

los primeros (director y accionista), siendo aplicable las normas sobre disposición de fondos en favor de terceros cuando el director no ostenta el mencionado carácter.

a) Dividendos fictos

La ley 27.430 incorporó en el actual artículo 50 de la LIG supuestos en los que se presume que existe una puesta a disposición de dividendos o utilidades. Tal presunción resulta aplicable respecto de los resultados correspondientes a ejercicios iniciados con posterioridad al 1 de enero de 2018.⁽¹⁴⁾

Las normas relevantes a efectos del presente punto son:

Artículo 50 de la LIG, incorporado por la ley 27.430: *“Se presumirá que se ha configurado la puesta a disposición de los dividendos o utilidades asimilables, en los términos del artículo 24 de esta ley, conforme lo dispuesto en el quinto párrafo de su inciso a), cuando se verifique alguna de las situaciones que se enumeran a continuación, en la magnitud que se prevé para cada una de ellas:*

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

En todos los casos, con relación a los importes que se determinen por aplicación de las situaciones previstas en los incisos del primer párrafo de este artículo, la presunción establecida en él tendrá como límite el importe de las utilidades acumuladas al cierre del último ejercicio anterior a la fecha en que se verifique alguna de las situaciones previstas en los apartados anteriores por la proporción que posea cada titular, propietario, socio, accionista, cuotapartista, fiduciante o beneficiario. Sobre los importes excedentes resultará aplicable la presunción contenida en las disposiciones del artículo 76.”

El artículo 154 del DR LIG establece que *“cuando se anticipen sueldos, honorarios u otras remuneraciones a los directores, síndicos y miembros de consejos de vigilancia, así como a los socios administradores, que sean titulares, propietarios, socios, accionistas, cuotapartistas, fiduciantes o beneficiarios de los sujetos comprendidos en el artículo 73 de la ley y excedan el importe fijado por la asamblea de accionistas o reunión de socios, correspondientes al ejercicio por el cual se adelantaron, esos importes quedarán comprendidos en los términos del inciso f) del primer párrafo del artículo 50 de la ley en la medida que hubiera utilidades distribuibles en ese ejercicio. En tal caso, en la fecha de presentación de la declaración jurada del impuesto a las ganancias, las entidades comprendidas en las disposiciones del artículo 49 deberán ingresar el impuesto establecido en el artículo 97 de ese texto legal.*

Si el monto a que hace referencia el párrafo precedente hubiera quedado alcanzado por una retención de impuesto a las ganancias en cabeza de su beneficiario en concepto de sueldo, honorario u otra remuneración que se otorguen, el impuesto oportunamente retenido deberá ser devuelto -previa compensación con otras obligaciones a cargo del contribuyente- en los términos, plazos y condiciones que a tal efecto establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos”.

Conforme se adelantó, las normas transcritas tienen incidencia, exclusivamente, en los supuestos en que los miembros de los órganos de administración y control sean además accionistas o cuotapartistas.

Existe, entonces, una presunción de puesta a disposición de dividendos, por ejemplo, si se abonan honorarios por tareas técnico-administrativas en las que no pueda demostrarse: la efectiva prestación de un servicio, que son adecuados a la naturaleza del mismo o que son iguales o inferiores a los que se abonarían a terceros por servicios similares.

Igual presunción se aplica en el caso de anticipos de honorarios por montos que superan los importes fijados por la asamblea o reunión de socios, sin importar si fueren o no deducibles.

El artículo 50 de la LIG establece, además, que el límite para la aplicación de la presunción está dado por el importe de las utilidades acumuladas al cierre del ejercicio anterior al momento en que se verifique alguna de las situaciones previstas y por la proporción que posea el socio, accionista o cuotapartista. Si existen importes excedentes, sobre ellos se aplican las normas sobre disposición de fondos en favor de terceros que se reseñan seguidamente.

Resta finalmente destacar que especial atención merece la presente figura para aquellos contribuyentes que hayan adherido a la moratoria prevista en la ley 27.541, modificada por la ley 27.562, en los términos del artículo 4, inciso b) de la [Resolución General 4813](#) (“demás contribuyentes”).

Ello, por cuanto el artículo 13 de la ley 27.541 modificada, prevé como causal de caducidad de los planes de facilidades de pago *“la distribución de dividendos o utilidades a sus accionistas o socios o socias, en los términos de los artículos 49 y 50 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones, y según las disposiciones que al respecto dicte la AFIP, desde la entrada en vigencia de la presente norma y por los veinticuatro (24) meses siguientes”*. No obstante, la caducidad no opera en el supuesto de que se acredite el pago, restitución, reintegro y/o devolución de los fondos, en el plazo de 10 días hábiles administrativos desde la notificación que curse el organismo fiscal.⁽¹⁵⁾

b) Disposición de fondos en favor de terceros

La figura de la disposición de fondos en favor de terceros cobra relevancia en el supuesto de anticipos a miembros de los órganos de administración o control que no sean accionistas o socios.

También en el caso de que el miembro del órgano de administración o control sea accionista o socio y existan importes excedentes no alcanzados por la presunción del [artículo 50 de la LIG](#).

El artículo 76 de la LIG prevé que: *“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 ... 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”.

Luego, el artículo 169 del DR LIG establece que *“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 a 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. 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”*.

En función de lo dispuesto por las normas reseñadas, corresponde la aplicación de la figura en cuestión en el supuesto de que los miembros del órgano de administración o control hayan realizado retiros en concepto de anticipos de honorarios que superan el importe que resulta de la asamblea o reunión de socios.

Por la suma en que los anticipos excedan los honorarios efectivamente asignados la sociedad debe reconocer una ganancia en concepto de intereses.⁽¹⁶⁾

3.2. DESDE LA ÓPTICA DEL SUJETO QUE PERCIBE LOS HONORARIOS

3.2.1. Honorarios puros y honorarios por tareas técnico-administrativas que cumplan los requisitos de la LIG

El artículo 82, inc. f) de la LIG prevé que son ganancias de cuarta categoría las derivadas *“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”*.

El DR LIG prevé en el artículo 179 que *“a los efectos de lo dispuesto en el inciso f) del artículo 82 de la ley, también se considerarán comprendidos en este, los honorarios de los miembros del consejo de vigilancia, y del órgano de administración de las sociedades anónimas simplificadas establecidas por la ley 27349 y sus modificaciones”*.

Por otro lado, la LIG también comprende como rentas de cuarta categoría a las ganancias derivadas del *“trabajo personal ejecutado en relación de dependencia”* ([artículo 82, inc. b, LIG](#)).

Como consecuencia de ello, tanto los llamados honorarios puros como los que deriven del desarrollo de tareas técnico-administrativas (ya sea que estas se desarrollen en relación de dependencia o de manera autónoma), se encuentran gravados en el impuesto a las ganancias como rentas de cuarta categoría.

Con respecto a la imputación de los honorarios puros, el artículo 24 de la LIG, establece que *“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”*. Se desplaza así la norma general de imputación por el percibido, aplicable a las rentas de cuarta categoría.

El artículo 69 del DR LIG prevé que cuando la asignación se realice de manera global, *“se considerará el año fiscal en que el directorio u órgano ejecutivo efectúe las asignaciones individuales”*.

Los honorarios por tareas técnico-administrativas se imputan, según el criterio general de la cuarta categoría, por el percibido.

Tanto los honorarios puros como los correspondientes al desarrollo de tareas técnico-administrativas efectuadas de manera autónoma, se encuentran sujetos a la retención prevista en el [Resolución General 830](#).⁽¹⁷⁾

Al respecto, resulta relevante recordar que el artículo 43 de la LIG prevé que *“cuando el contribuyente no haya dado cumplimiento a su obligación de retener el impuesto de conformidad con las normas vigentes, la Administración Federal de Ingresos Públicos podrá, a los efectos del balance impositivo del contribuyente, impugnar el gasto efectuado por este”*.

3.2.2. Honorarios puros asignados en exceso del límite cuantitativo de la LIG

En otro orden, corresponde señalar cuál es el tratamiento que debe dispensarse a los honorarios puros que se paguen en exceso del límite cuantitativo previsto en la LIG.

Para el beneficiario, tales excedentes serán rentas no computables en el impuesto a las ganancias en tanto y en cuanto el balance impositivo de la sociedad arroje impuesto determinado en el ejercicio por el cual se abonaron los honorarios. Según lo dispone el DR LIG, ello será aplicable en tanto y en cuanto *“el impuesto determinado en el ejercicio por el cual se pagan los honorarios ... sea igual o superior al monto que surja de aplicar la alícuota prevista en el artículo 73 de la ley”* sobre el excedente (art. 223, DR LIG).⁽¹⁸⁾

Es decir, el excedente será no computable para el beneficiario cuando la ganancia de la sociedad sujeta a impuesto sea igual o superior a dicho excedente. Caso contrario, la parte de dicho excedente que supere la ganancia neta sujeta a impuesto de la sociedad, será computable a fin de la determinación del impuesto en cabeza del beneficiario (art. 223 DR LIG).

En el supuesto de que la declaración jurada de la sociedad no arroje impuesto determinado, los honorarios serán computables en la declaración jurada del director.

Al respecto, la doctrina ha expresado que *“desde el punto de vista técnico tributario, porque la ley los considera implícitamente como una vía de distribución de utilidades por parte de estas sociedades, y su art. 64 [actualmente, artículo 68] confiere a las utilidades el carácter de conceptos no computables para determinar la ganancia neta de quienes fueren sus beneficiarios”*.⁽¹⁹⁾

IV - TRATAMIENTO EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

La ley del Impuesto al Valor Agregado (“IVA”) prevé en el artículo 7, inciso h), punto 18, una exención aplicable 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”.

Ahora bien, la misma normativa condiciona el tratamiento exento al cumplimiento de los siguientes extremos:

- Acreditación de la efectiva prestación de servicios
- Razonable relación entre el honorario y la tarea desempeñada
- Que la tarea responda a los objetivos de la entidad y sea compatible con las prácticas y usos del mercado.

La exención del IVA, alcanza solamente a las prestaciones “inherentes” a los cargos de director, síndico, etc., con lo cual, solo resulta aplicable a los llamados “honorarios puros”.⁽²⁰⁾

En el caso de honorarios por prestación de tareas técnico-administrativas, estos se encuentran gravados en el IVA en los términos del artículo 3, inc. e), apartado 21, acápite f), en tanto refiere a “*los servicios técnicos y profesionales (de profesiones universitarias o no), artes, oficios y cualquier tipo de trabajo*”.⁽²¹⁾

El director podría optar por el Régimen Simplificado -Monotributo por el desarrollo de tareas técnico-administrativas; no así por los honorarios que perciba por las tareas inherentes al cargo.⁽²²⁾

Las remuneraciones que respondan a una relación de dependencia del director se encuentran fuera del objeto del IVA [art. 3, inc. e), apartado 21].

V - TRATAMIENTO EN EL RÉGIMEN DE SEGURIDAD SOCIAL

La ley 24.241 de Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones, establece en el artículo 2, inc. b), punto 1 que están obligatoriamente comprendidos y sujetos a las disposiciones sobre afiliación las personas físicas mayores de 18 años que ejerzan habitualmente en el país la “*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*”; ello, siempre y cuando no se configure una relación de dependencia.

Es decir que los miembros del órgano de administración, por el ejercicio de las funciones inherentes a dicho cargo, se encuentran obligados a aportar Sistema Integrado Previsional Argentino (SIPA) como autónomos.

Por su parte, el artículo 3, inc. a), puntos 1 y 2 de la misma norma prevé que la incorporación al SIJP es voluntaria para: “*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*”. Esta incorporación voluntaria para el supuesto de que se configure una relación de dependencia es independiente de la obligación del aporte obligatorio como trabajador autónomo.

VI - NORMAS SOBRE FACTURACIÓN

La [Resolución General \(AFIP\) 1415](#), establece en el Anexo I, inc. i) que están exceptuados de la obligación de emitir comprobantes “*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*”.

En función de dicha norma, por los honorarios puros, basta con la emisión y firma de un recibo en el que se identifique al receptor de los honorarios y su monto.

En los supuestos de honorarios por tareas técnico-administrativas desarrolladas de forma autónoma, el beneficiario debe emitir el respectivo comprobante.

VII - CONCLUSIÓN

En el presente trabajo se ha intentado sintetizar y sistematizar las normas aplicables y los años de intenso debate que se ha generado en torno al tratamiento tributario de los honorarios de los órganos de administración y control de las sociedades.

La idea es que sea de utilidad a modo de guía actualizada sobre los principales puntos que deben tenerse en cuenta sobre el tema en cuestión.

Notas:

(1) Antes de la reforma introducida por la ley 23.760 (BO: 18/12/1989)

(2) “*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 1º de la ley Nº 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 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 1º de la ley Nº 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"

(3) [Art. 48, Ley 27541](#)

(4) Se incluyen también los honorarios que perciban los gerentes de las sociedades de responsabilidad limitada, sean estos socios o no ([Dictamen DAT 46/2008](#))

(5) La jurisprudencia ha sostenido que no es obstáculo para que proceda la deducción la falta de inscripción de la designación de un socio administrador, ya que la inscripción es solo declarativa. (TFN, Sala D, "Oller SRL", del 24/9/99.

(6) [Dictamen DAT \(AFIP-DGI\) 45/2002](#)

(7) En tal sentido, la jurisprudencia confirmó en múltiples casos, la impugnación de los honorarios por no haberse demostrado en el caso concreto la realización de tareas técnico-administrativas por parte de los directores. Así por ejemplo: "[Asiel Sistemas SA s/recurso de apelación - impuesto a las ganancias](#)" - TFN - Sala A - 5/8/2016 - Cita digital EOLJU180579A

"[Egon Zehnder International SA c/DGI s/recurso directo de organismo externo](#)" - CNFed. Cont. Adm. - Sala IV - 11/4/2019 - Cita digital EOLJU187891A

"[Picapau SRL c/DGI s/recurso directo de organismo externo](#)" - CNFed. Cont. Adm. - Sala V - 20/2/2020 - Cita digital EOLJU190578A

(8) En tal sentido, "[Héctor Castaggeroni SA](#)" - TFN - Sala B - 20/11/2002 - Cita digital EOLJU126680A.

Cabe agregar, que tal como lo señala Reig, "los síndicos desempeñan una función profesional reglada que debe ser remunerada adecuadamente cualquier sea el resultado comercial; frecuentemente la función es desempeñada por el mismo profesional que dictamina sobre los estados contables y sus funciones están en lo esencial incluidas en las de la auditoría necesaria para producir el informe sobre dichos estados, que también es responsabilidad del síndico" (Reig, Enrique Jorge, "Estudio teórico práctico de la ley argentina sobre impuesto a las ganancias a la luz de la teoría general del impuesto a la renta", Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1996 - pág. 457).

(9) En tal sentido se había pronunciado la AFIP en el [Dictamen 106/96](#). Cierta doctrina discrepa con la interpretación que emana del DR LIG por cuanto entiende que "el balance es el documento que exterioriza el llamado rédito del ejercicio, y es sobre este que se aplica el tributo, al margen de los ajustes susceptibles de practicar -a los fines de la determinación de este último- al tiempo de confeccionar lo que se conoce como balance impositivo. Esa aplicación del tributo ... es posterior a la determinación del rédito del ejercicio o utilidad contable (la que surge del balance), de modo que esta no es el resultado de haberle deducido primero el impuesto que recae sobre él" Atchabahian, Adolfo y Raimondi Carlos A., "El impuesto a las ganancias", La Ley, Buenos Aires, 2007 - pág. 666

(10) Ver al respecto: Erquicia, Hernán J., "[La deducción de honorarios y la reforma tributaria: nuevo cálculo del límite deducible](#)", Practica y Actualidad Tributaria, ERREPAR, Setiembre 2018 - Cita digital EOLDC098381A.

Januszewski, Karina, "[Tratamiento de los honorarios del director en el impuesto a las ganancias](#)", Consultor Tributario, ERREPAR, Junio 2019 - Cita digital EOLDC099754A

(11) En tal sentido, es el [Dictamen \(DAT\) 18/2001](#) se sostuvo que: "...En un ejercicio fiscal se podrán asignar individualmente honorarios correspondientes a tareas de dirección desempeñadas en ejercicios anteriores" y que "a efectos de determinar el tope máximo deducible, se deberá correlacionar el monto de honorarios pagados con la ganancia del ejercicio fiscal que ellos involucran. Esto es, independientemente a que no haya procedido el cómputo, la deducción se deberá calcular considerando la ganancia imponible del ejercicio comercial por el que se desempeñaron las tareas de dirección".

(12) Así lo exigió la jurisprudencia en algunos precedentes, entre ellos: "[Deci SRL s/recurso de apelación - impuesto a las ganancias](#)" - TFN - Sala D - 14/12/2000 - Cita digital EOLJU129648A; "[Bicom SRL](#)" TFN, Sala C, 12/11/2003; "[Roal Construcciones SA](#)" - TFN - Sala D - 21/6/2011 - Cita digital EOLJU156188A

(13) "[Nueva Subgra SA](#)" - TFN - Sala B - 26/5/2003 - Cita digital EOLJU125930A.

En similar sentido, "Arenera Tigre SA" TFN, Sala A 5/10/2004: "Papelería Tucumán S.A.", TFN, Sala c, 7/4/2006; "[Visión Sur SA](#)" - TFN - Sala C - 27/4/2007 - Cita digital EOLJU120738A; "[Tecnología Integral de Mantenimiento SA](#)" - TFN - Sala B - 17/6/2008 - Cita digital EOLJU117335A

(14) [Art. 86, Ley 27.430](#)

(15) [Art. 45, Resolución General \(AFIP\) 4816](#).

(16) Al respecto, el DR LIG prevé en el artículo 169 "En el caso de disposición de fondos, la presunción del inciso a) del primer párrafo del artículo 76 de la ley se determinará con base en el costo financiero total o tasa de interés compensatorio efectiva anual, calculada conforme las disposiciones del Banco Central de la República Argentina, que publique el Banco de la Nación Argentina para operaciones de préstamo en moneda nacional y extranjera, aplicable de acuerdo con las características de la operación y del sujeto receptor de los fondos".

(17) Al respecto, la [Resolución General 830](#), prevé que: "Art. 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, las mismas se determinarán sobre el importe total del honorario o de la retribución asignados, 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 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 15 (quince) 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 - Conceptos no sujetos a retención ... 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 j) del artículo 87 de la ley de impuesto a las ganancias"

(18) La doctrina ha considerado que esta disposición constituye un exceso reglamentario en tanto prevé una condición no contemplada en la ley. En tal sentido, se ha expresado que: "consideramos constituye un flagrante exceso reglamentario disponer que esa norma de la ley es aplicable cuando el impuesto determinado en el ejercicio por cual se pagan -tales honorarios de directores y miembros del consejo de vigilancia y retribuciones a los socios administradores- sea igual o superior al monto que surja de aplicar la alícuota del 35% (prevista en el art. 69 de la ley) a las sumas que superen el límite indicado en el art. 87, inc. j), segundo párrafo" (Atchabahian, Adolfo y Raimondi Carlos A., "El impuesto a las ganancias", La Ley, Buenos Aires, 2007 - pág. 664)

(19) Atchabahian, Adolfo y Raimondi Carlos A., "El impuesto a las ganancias", La Ley, Buenos Aires, 2007 - pág. 663

(20) "[Garat, Howard Luis \(TF 15554-I\) c/DGI](#)" - CNFed. Cont. Adm. - Sala V - 5/9/2001 - Cita digital EOLJU128481A

[Dictamen DAT 45/2002](#)

(21) En tal sentido: [Dictamen DAT \(AFIP-DGI\) 45/2002](#) y "[Trod, Luis Moisés c/DGI](#)" - CNFed. Cont. Adm. - Sala III - 1/2/2000

(22) [L. 26565, art. 2](#), en tanto establece: "...No se considerarán actividades comprendidas en este régimen el ejercicio de las actividades de dirección, administración o conducción de sociedades"