DIRECTORES DE SOCIEDADES ANÓNIMAS (2° PARTE)

NORMATIVA EN LOS ASPECTOS PREVISIONALES APLICABLES A PARTIR DE LA LEY 24.241

Autores: Dr. Daniel G. Pérez y Dra. Elsa M. Rodríguez Romero

Continuando con el análisis de la reforma de la Ley 24.241 iniciada en el Suplemento del mes anterior, se brinda en esta oportunidad el tratamiento previsional asignable a los directores de sociedades anónimas comparándolo con lo previsto en la legislación anterior, dejando para la próxima entrega el estudio de los aspectos impositivos.

3. SITUACIÓN PREVISIONAL

Una verdadera transformación produjo la Ley 24.241 en la situación previsional de los Directores de sociedades anónimas, la que será objeto de nuestro análisis en los siguientes puntos; pero para una mejor observación, repasemos inicialmente, cual era el tratamiento dispensado por la legislación anterior.

3.1 LEGISLACIÓN ANTERIOR

1° Período – 1994 - 1954

La primer mención de nuestra legislación previsional a los "directores de sociedades anónimas" la constituye el Decreto Ley 31665/44, por el que se creó el "régimen de previsión para el personal del comercio, las actividades afines y las civiles". Por su artículo 6° se dispuso que los "directores... quedan también comprendidos en el régimen de previsión que se organiza, en las condiciones que se determinan en el Capítulo X". En este capítulo se difirió a una ley futura la reglamentación de la referida incorporación. Dicha ley nunca se dictó.

A su turno, al instituirse el "régimen de previsión para el personal de la industria y afines", por Decreto-ley 13.937/46 (B.O. 1/6/46), se previó en su art. 92 la afiliación obligatoria de los "propietarios de toda empresa, entidad o establecimiento que desarrollen actividades comprendidas en este Decreto-Ley". Su Decreto reglamentario, el 4962/46 (B.O. 16/8/46) determinó que "revisten, obligatoriamente, el carácter de afiliados... los directores de ... sociedades... industriales y afines...". Los aportes se determinaban en base a una remuneración que no podía ser inferior al mayor sueldo que la sociedad pagara, ni superior, en un 20%, a dicha mayor remuneración.

2° Período – 1955 – 1968

En este período se desvincula el régimen previsional de los Directores de los empleados en relación de dependencia de las empresas que ellos conducían. Con el dictado de la Ley 14397 (B.O. 21/1/55) al instituirse el régimen de empresarios, profesionales e independientes, se incluye a los Directores de Sociedades Anónimas dentro del primero de ellos.

3° Período – 1969 a 1994 – Leyes 18.037 y 18.038.

El artículo 2° de la Ley 18.038 (t.o. 1980), referido al ámbito de aplicación del "Régimen de Trabajadores Autónomos", consideraba en el inciso 'a' –repetido casi textualmente por el punto 1 del inciso 'b' de la ley 24.241- que estaban obligatoriamente comprendidos quienes ejercerán actividades de: "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"; a su vez el artículo 3° de la misma, determinaba que la afiliación era voluntaria para:

b) Los Directores de sociedades anónimas... que realicen en la misma sociedad actividades **especialmente** remuneradas que configuren una relación de dependencia.

Para completar la idea y obtener una conclusión válida debemos observar las disposiciones de la ley 18037 (t.o. 1976) la que en su ámbito de aplicación incorporaba a quienes prestaban servicios en relación de dependencia; en este sentido la actividad de los directores de sociedades anónimas, por la realización de tales tareas, quedaba incluida en el inciso f) del artículo 2°: "Las personas físicas en cualquier lugar del territorio del país presten en forma permanente, transitoria o previsional, servicios remunerados en relación de dependencia en la actividad privada".

La combinación que ambas normas nos permite determinar que la situación previsional de los directores tenía las siguientes características: a) Cuando se encontraban desempeñando tareas en relación de dependencia –especialmente remuneradas- quedaban obligados al ingreso de los aportes al régimen reglado por la ley 18.037, con la posibilidad de aportar voluntariamente al régimen instituido por la ley 18038 (trabajadores autónomos); b) Cuando su actividad era el ejercicio de las funciones específicas del cargo, sin actividades en relación de dependencia con la misma sociedad, quedaban pues obligados al ingreso de los aportes al régimen de Trabajadores Autónomos –ley 18038-

3.1.1.ASPECTOS REMUNERATIVOS

La situación previsional descripta, unida al tratamiento que la legislación comercial otorgaba a los honorarios del órgano de dirección a través del artículo 261 de la Ley 19.550 –aún hoy vigente- trajo aparejada una puja entre los organismos de recaudación y los responsables por el ingreso de los aportes, basada fundamentalmente en la apreciación del trabajo en relación de dependencia de los directores y en la conformación de las bases remunerativas destinadas al ingreso de los aportes al régimen de seguridad social.

Estas situaciones dieron origen a una innumerable cantidad de fallos jurisprudenciales –mayoritariamente en un sentido- y a por lo menos tres normas, todas ellas tendientes a considerar los excesos remunerativos como "presunción de relación de dependencia".

3.1.1.1. Citaremos como ejemplo de la interpretación jurisprudencial de las normas en cuestión, el fallo dictado por la Cámara

Nacional de Apelaciones de la Seguridad Social, Sala I, del 4/9/92, en autos Cervecería y Maltería Quilmes S.A. c/DNRP: El hecho que los directores de una sociedad anónima perciban como honorarios un monto que exceda el 255 de las ganancias societarias en contradicción con el principio establecido por el art. 261 de la ley de sociedades, resulta un dato insuficiente como para tener acreditada una situación de dependencia laboral susceptible de ser gravada con aportes al sistema.

Los directores de una sociedad anónima están comprendidos en el régimen de la ley 18.038 y sólo cuando realicen actividades especialmente remuneradas que configuren una relación de dependencia pueden resultar obligatoriamente comprendidos en el régimen estatuido por la ley 18.037.

3.1.1.2. Las normas con las que el poder administrador pretendió resolver la cuestión planteada por el exceso en el cobro de honorarios, son:

a) Resolución de la Gerencia general de Recaudación de la ANSeS N° 443/92 (B.O. 18/11/92):

"... Art. 2°: Se considera que se encuentran en relación de dependencia encuadrados en las características laborales de la actividad respectiva, detalladas en los siguientes incisos: ...Inc. d) Directores de sociedades anónimas (excluidos Presidente y Vice-presidente):

1. Cumplimiento de tareas técnico-administrativas ajenas a las funciones inherentes a la dirección;

2. Retiros efectuados y no descontados de los honorarios asignados a los miembros del directorio;

3. Art. 261 Ley 19.550 -2° párrafo-

b) Decreto 333/93 (B.O. 9/3/93):

"Art. 2°: Asimismo no serán consideradas remuneraciones a los efectos de ingreso de cotizaciones con destino al Régimen de la Seguridad Social: ...

c) Los honorarios del Directorio de Sociedades Anónimas que no excedan 25% de las utilidades, debidamente contabilizados y que no se encuentren registrados como remuneración o gasto..."

c) Decreto 2104/93 (B.O. 20/10/93):

"...Art. 17: Los honorarios correspondientes a los directores de sociedades anónimas que revista como trabajadores en relación de dependencia que no excedan el 25% de las utilidades debidamente contabilizados y que no se encuentren registrados como remuneración o gasto, no integrarán la base imponible para el cálculo de los aportes y contribuciones correspondientes al régimen de relación de dependencia, con destino a la Seguridad Social. Se presumirá, salvo prueba en contrario, el carácter remuneratorio de los honorarios que no se encuadren en las condiciones precedentemente descriptas".

Las normas reseñadas sugieren una tendencia a considerar los honorarios del órgano de dirección y administración, percibidos en el exceso indicado, como pauta presuntiva, ya sea de la existencia de una relación de dependencia no declarada, como de una mayor base remunerativa para el supuesto contrario.

Por su parte la jurisprudencia quitó rigor a aquella presunción, relativizándola para los casos en los que no pudieran probarse la real y efectiva relación de dependencia; de alguna manera la expresión "salvo prueba en contrario" utilizada por el decreto 2104/93 fue un reconocimiento a ese sano criterio.

3.2.LEY N° 24.241

Con la ley 24.241 se instala una nueva concepción en lo que a la situación previsional de los directores de sociedades anónimas se refiere, pensada seguramente para obtener una mejor definición y a la vez receptar las experiencias que en el tema se habían ido produciendo. Llegamos así a la redacción del artículo 2° inciso b) de la ley, que dentro de lo que se da en denunciar "ámbito de aplicación", repite las condiciones que ya habíamos conocido dentro del ámbito de la ley 18.038:

Art. 2. Están obligatoriamente comprendidas en el SIJP... inciso d) 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".

Pero a partir de aquí, encontramos las diferencias con el régimen anterior, ya que en virtud del punto descripto se entiende que los directores de sociedades anónimas reúnen siempre la calidad de obligados al inciso b) del art. 2 de la ley –antes régimen de trabajadores autónomos – con la posibilidad de incorporarse voluntariamente al inciso a) –antes relación de dependencia- "...por las asignaciones que perciban en la misma sociedad por actividades especialmente remuneradas que configuren una relación de dependencia", según el art. 3 de la ley (incorporación voluntaria).

En suma, el articulado nos muestra la condición previsional de los directores de sociedades anónimas a partir de la vigencia del Sistema Integrado de Jubilaciones y pensiones.

Para una mejor comprensión iremos siguiendo el Cuadro que ha expuesto en la primera parte de esta nota (y que también se reproduce), el que resume la condición general de los directores y que contempla todos los aspectos previstos d3eentro de la normativa vigente.

Decimos inicialmente que –de acuerdo a lo analizado- la condición de obligatoriedad al inciso b) del art. 2 de la ley queda claramente expuesta. Pero a partir de aquí debemos preguntarnos si existe una vinculación con la empresa por el desarrollo de actividades especialmente remuneradas que configuren una relación de dependencia.

Si no existieran tales tareas, volveríamos al principio y la actividad quedaría solamente regulada por su característica de "autónomo". Si por el contrario se desarrollan tareas en relación de dependencia, debemos efectuar un análisis más profundo de la situación, dado que debe considerarse lo que la ley ha instituido como el "régimen de socios" –art. 2 inciso d) ley 24.241.

La detención forzada que representa la evaluación del "régimen de socios" se fundamenta en la importancia que a esta incorporación le imprime el nuevo régimen previsional. Ya tuvimos oportunidad de tratar este tema, desde estas mismas páginas, incorporando el conocimiento y describiendo el funcionamiento del sistema. Pero cobra singular valor evaluar la situación de los directores considerados como accionistas de la misma sociedad. En este sentido debemos destacar que la situación del socio tiene un peso mayor que la del director a pesar de estar representados por la misma persona.

Recordemos un constante que la ley prevé en su artículo 2 inciso d) los parámetros para la determinación de la obligatoriedad –para los socios que se encuentran en relación de dependencia con la misma sociedad- de incorporación a uno u otro inciso en virtud de estimaciones tales como:

a. La condición de los socios dentro de la misma sociedad (p.e. socios de sociedades de familia).

b. La característica social adoptada (p.e. socios de sociedades irregulares o de hecho).

Este artículo, reglamentado por el Decreto 433/94 (B.O. 28/3/94) elabora en definitiva una fórmula de cálculo de "mayoritario" o "minoritario" de los socios en relación de dependencia con la misma sociedad, que a la postre deriva la condición de obligatoriedad o bien a esa relación de dependencia o bien a lo que se conoce como "régimen de trabajadores autónomos".

De allí que en el análisis del director en relación de dependencia debemos inquirirnos obligatoriamente su condición de socio y examinar tal condición a la luz del capítulo respectivo.

Por ello indagamos si el director que se encuentra en relación de dependencia es socio de la misma, por la negativa concluimos que dicha relación de dependencia se encuentra dentro de la situación de voluntariedad para el ingreso de los aportes correspondientes.

Por la afirmativa, debemos a su vez preguntar si es socio "mayoritario" o si la sociedad es una del tipo "de familia", si a estos interrogantes respondiéramos afirmativamente la situación se asimilaría a la del punto anterior quedando como voluntario en el ingreso de los aportes por la relación de dependencia. Si por el contrario fuese un socio de los considerados "minoritarios" entonces nos encontraríamos ante uno de los casos de "doble obligatoriedad", manteniendo su condición de "autónomo" obligatorio e incorporando también como obligatoria su condición de dependiente con la misma sociedad.

RESUMEN

Como resumen de las ideas vertidas debemos destacar a modo de ordenamiento general:

1. El Director de S.A. es un "autónomo" obligatorio, en todos los casos; y

2. la determinación del carácter voluntario u obligatorio de cotizar por las asignaciones que perciba en el desarrollo de tareas en relación de dependencia con la misma sociedad, depende –previa e inexcusablemente- del resultado que arroje el análisis que – a la luz de las prescripciones del artículo 2° inciso d) de la ley 24.241- se realice de su condición de socio.

3.2.1. ASPECTOS REMUNERATIVOS

De acuerdo a lo detallado en el punto precedente y la comparación que puede establecerse con el régimen anterior, debemos ahora destacar las normas vigentes que se relacionan con la determinación de las bases remunerativas imponibles para la cotización al sistema.

En tanto su carácter de "autónomo" aportará en virtud de la renta presunta establecida por el Decreto 433/94 para las categorías obligatorias que surgen de la Tabla I del mencionado decreto (Categorías 'D' o 'E').

Distinta complejidad entraña la determinación de la base remunerativa cuando se desarrollan tareas en relación de dependencia. En estos casos como primera medida los aportes derivan de la conformación de la base imponible establecida por el art. 6 de la ley 24.241 con el tope del art. 9 de la misma. A partir de aquí, el problema se sitúa en los accesos a que hace referencia el art. 261 de la ley 19.550.

El decreto 433/94 (B.O. 28/3/94) en su artículo 1°, al reglamentar los artículos 6 y 7 de la ley 24.241 declaró aplicable el ya citado Decreto 333/93 "con excepción de lo dispuesto en su artículo 2° inciso c)", ya trascripto en el punto 3.1.1.2. b, referido al tratamiento de los excesos por sobre el 25% de las utilidades.

Para analizar los alcances de esta tácita derogación, recordemos que el también ya citado Dec. 2104/93 en su artículo 17 contenía una normativa similar a la del Dec. 333/93. En virtud de esto cabe preguntarse: El 433/94 ¿olvidó derogar el artículo 17 del decreto 2104?, o por el contrario, ¿se derogó el inciso correspondiente del Decreto 333/93 para evitar una duplicidad de normas?

Nos ayudaría a conocer la respuesta el saber si el artículo 17 del Dec. 2104 es complementario de la ley 18.038 o de la 24.241, ya que en el primero de los casos por encontrarse derogado, por imperio del art. 168 de la ley 24.241, no existiría normativa alguna que considere el carácter de los "excesos" en cuestión.

De considerarse como complementario de la ley 24.241, podrían analizarse dos situaciones: a) casos en los que se ingresen aportes

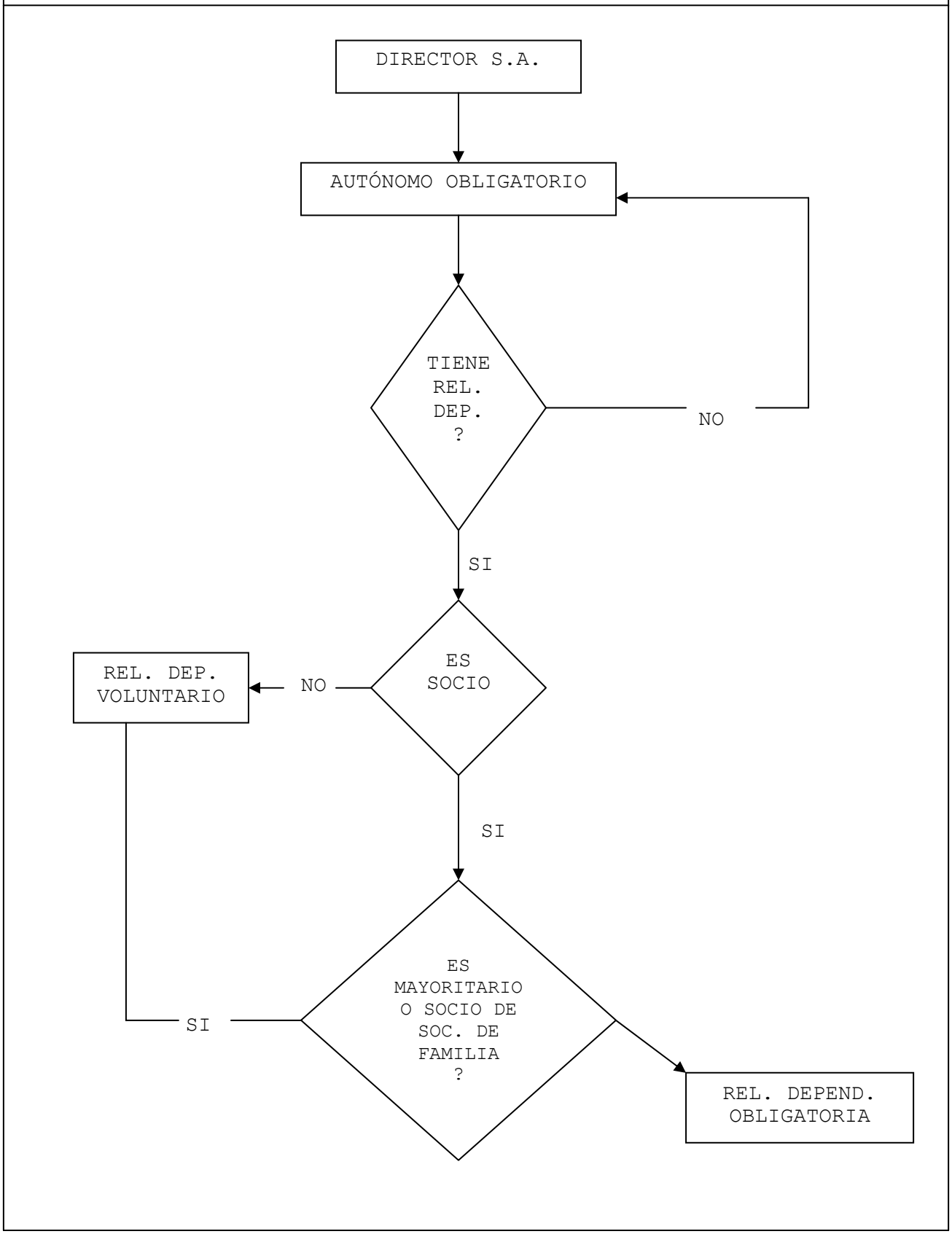
obligatoriamente o por decisión voluntaria: los excesos deben considerarse como integrando la base remunerativa; o b) Casos en los que se optare por no cotizar: en estos supuestos no interesa la atribución de carácter alguno a los excesos.

Dejaremos para la próxima entrega los aspectos impositivos relacionados con el tema.

TRABAJADORES AUTÓNOMOS **Vencimiento y aportes - Julio Diciembre 1994** **R.G. 3847**						
	Período Devengado					
N° Cuit	**Jul.**	**Ago.**	**Sep.**	**Oct.**	**Nov.**	**Dic.**
0,1,2 y 3	3/8	5/9	3/10	3/11	5/12	3/1/95
4,5 y 5	4/8	6/9	4/10	4/11	6/12	4/1/95
7,8 y 9	5/8	7/9	5/10	7/11	7/12	5/1/95

Certificados de inscripción vigentes	
Responsables y/o contribuyentes Norma Legal 3844	Constancias de inscripción Constancias provisorias F. N° 601
Personas físicas, sucesio- nes indivisas y personas jurídicas no comprendidas en la R.G. 3798 y 3830	Constancias de inscripción F. N° 435, 435/A y 435/B Vigencia hasta el 31/12/94
Norma Legal 3798 y 383 Sistema de tarjetas identificatorias Personas jurídicas	Formulario de declaración jurada N° 576 (cupón) Pos. mercado Vigencia desde el 1/4/94 Hasta la fecha de venci- miento establecida en la tarjeta

PROMOCIÓN INDUSTRIAL **Régimen de garantías**	
Sujetos obligados a constituirlas	Las inversiones en proyectos promovidos como consecuencia de haber utilizado o de utilizar en el futuro beneficios de diferimiento de obligaciones tributarias.
Tipos de Garantías	1. Aval bancario 2. Caución de títulos públicos 3. Prenda con registro 4. Hipoteca 5. Caución de acciones 6. Seguro de caución
Plazos de constitución	Por el término de vigencia del beneficio de diferimiento o por los plazos mínimos establecidos en los Anexos de esta resolución.
Dif. anteriores	Deberán constituir, complementar su constitución, ofrecer su sustitución y/o adaptarlas de acuerdo con las normas de esta resolución. • Transcurridos 8 meses de la puesta en marcha podrá ofrecerse como garantía la caución de acciones de la empresa titular del mismo. • En los casos de efectuados los aportes pero no realizadas las inversiones sólo se admitirá presentar como garantía anual bancaria o caución de títulos públicos. Producida la inversión en bienes de los aportes podrá ofrecerse en garantía: prendas con registro e hipoteca.
Dif. posteriores	Se mantienen las mismas características y condiciones a las descriptas para los ofrecimientos anteriores.
Incumplimientos	Producirá la anulación del beneficio del ofrecimiento utilizado y no cumplido y la deuda en tal concepto se considerará de plazo vencido.
Arancel I a VII	Se describen las formalidades y requisitos de presentación en general y de cada una de las garantías aprobadas por esta disposición.
Vigencia	Las disposiciones de esta norma reglamentaria entrarán en vigencia a partir del 1/11/94.

RECURSOS DE SEGURIDAD SOCIAL **Solicitud de compensación o devolución** **R.G. N° 3880**	
Responsables comprendidos	Todos los contribuyentes, excepto los comprendidos en las Resoluciones Generales N° 3282 y 3423, Capítulo II.
Elementos a presentar Prestaciones incompletas	• Solicitud de compensación formulario de DDJJ N° 7 591. Sólo están procedentes en la medida que las deudas pendientes de ingreso correspondan a obligaciones determinadas y exigibles. • Solicitó de devolución formularia de DDJJ N° 592 Deberá adjuntarse la documentación respaldatoria de la solicitud interpuesta. Deberá acreditarse identidad y personería con la documentación pertinente o en su caso suplirse con la intervención de escribano que certifique la firma del titular en el F. 592. El juez administrativo dentro de los 5 días requerirá que se subsanen los errores u omisiones, que de no cumplirse implicará el archivo de las solicitudes. De no formularse ninguna objeción en el plazo citado se considerará que la prestación es formalmente admisible.
Notificación de juez administrativo	En función de la verificación informará mediante nota lo siguiente: a) Monto del saldo a favor b) Importes compensados de oficio a petición del interesado c) Importe de la devaluación que efectuará el ANSeS Cuando corresponda los fundamentos que avalen la impugnación total o parcial
Vigencia	Solicitudes por obligaciones previsionales devengadas hasta el 30/6/94.

SITUACIÓN PREVISIONAL