El pago a cuenta para directores de SA desintegra la integración

Autor: Daniel G. Pérez

Recientemente, la Dirección General Impositiva nos vuelve a sorprender –sobre el límite del vencimiento de las DDJJ personales del Impuesto a las Ganancias- con la definición de una de las situaciones controvertidas, relacionada con la aplicación del Decreto 1684/93.

Nos estamos refiriendo al tratamiento de las retribuciones de los directores de sociedades anónimas, instrumentado a través de la circular 1339/95 (B.O. 1/6/95).

A los efectos de un análisis más exacto, correspondería dividir la citada circular, en dos partes, la primera de ellas corresponde al primer párrafo del punto 1, donde las normas de la Ley 24.241 sobre el tema, por cuanto los directores:

- **DIRECTORES**

---

a) Se encuentran obligatoriamente incluidos en el SIJP, de acuerdo con el art. 2° inciso b) punto 1 por sus actividades de conducción o dirección de empresas por ello, deben efectuar sus aportes al "régimen de trabajadores autónomos", en virtud de las rentas de referencia establecidas –en su última versión- por la Resolución Conjunta (SSS-SIP) 132/95 y 36/95;

b) En virtud del art. 3° pueden ingresar voluntariamente al SIJP –con las obligaciones y beneficios que corresponden a los incluidos en la relación de dependencia- por las asignaciones que perciban en virtud de actividades especialmente remuneradas; de ejercerse tal opción, "la afiliación voluntaria subsiste y genera la obligación de aportar...". (Art. 1° Dec. 433/94).

c) Por ser en ambos casos aportes obligatorios a sistemas nacionales de previsión, se genera la posibilidad de ser tomados como pago a cuenta del Impuesto a las Ganancias en virtud de las modificaciones introducidas a la ley –art. 90- y sus posteriores reglamentaciones.

Hasta aquí, nada nuevo se introduce, sino simplemente una aclaración o ampliación de conceptos ya asimilados.

La segunda parte, es la que produce la definición –sorpresa para nosotros- expresada por el 2° párrafo del punto 1. de la circular:

"Consecuentemente, de no ejercerce la opción de la incorporación voluntaria mencionada, tal circunstancia no habilita a efectuar deducciones en concepto de ganancias no imposibles y deducción especial por rales rentas"

En una primera aproximación, podemos observar, que éste párrafo no resulta "consecuencia" del anterior sino precisamente todo lo contrario. Haber utilizado el término "contrariamente", en lugar de "consecuentemente", hubiera evidenciaado el cambio de rumbo.

Si analizamos el espíritu plasmado en el Decreto 1684/93, las modificaciones introducidas a los artículos 90 y 23 de la Ley del Impuesto a las Ganancias –20.628 t.o. 1986- y las normas reglamentarias (RG-DGI 3825, 3835, 3894, 3984), entendemos que la reforma instrumentada intenta: "...la integración de los aportes correspondientes al mismo (sistema previsional) con el Impuesto a las Ganancias, reconociendo el efecto de imposición global que ambos generan respecto de las rentas del sector "involucrado" (considerando 3° Decreto 1684/93).

Con este sentido se opra una cedularizaación de lass rentas, clasificándolas entonces en generadoras y no generadoras del cómputo de los "... aportes efectivamente ingresados al sistema vigente de jubilaciones y pensiones..." (3° párrafo art. 90 Ley 20.628) como pago a cuenta del Impuesto a las Ganancias en el respectivo período fiscal.

- **CÁLCULO**

Esta situación determina una prevalencia del objeto –renta- por sobre el sujeto pasivo, ya que los mismos sujetos –en muchos casos- pueden obtener rentas generadoras o no de pagos a cuenta.

Asimismo, se previó a través de la RG (DGI) 3825/94, aquellos casos en que coexistieran conceptos remunerativos y no remunerativos en las rentas y también en aquellos que excedieran al cálculo de aportes y contribuciones (60 ampos); pero allí mismo, por necesidad, se define cuales son los conceptos en los que procede el cómputo de ganancias no imponibles y deducción especial; veamos como los expresa:

"Que atendiendo al precitado régimen de integración y a efectos de no distorsionar los objetivos tenidos en cuenta al instrumentarse las tratadas modificaciones, resulta oportuno precisar que se encuentran comprendidas en las previsiones dispuestas por el penúltimo párrafo del artículo 23 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1986 y sus modificaciones, todas aquellas ganancias respecto de las **cuales se hubieran determinado los aportes al sistema nacional de jubilaciones y pensiones**, aún cuando parte de las aludidas ganancias –por imperio de disposiciones legales- no integren la base imponible para el cálculo de dichos aportes.

- **RENTAS**

Por lo tanto, corresponde entender que el cómputo de las sumas fijadas en concepto de ganancias no imponibles y deducción especial, procede exclusivamente respecto de aquellos conceptos cuyos importes no participan, en su totalidad, en la determinación de aportes y contribuciones previsionales". (Considerando 4° RG (DGI) 3825) (el subrayado es propio).

Entendemos que las retribuciones que perciben los directores de sociedades anónimas por tareas especialmente remuneradas que configuran una relación de dependencia (art. 79 inciso b) de la ley 20.628) participan de la última parte del considerando detallado, ya que son rentas en las que la totalidad de la base imponible no sufre la determinación de aportes y contribuciones; suponer lo contrario, sería forzar la idea de que los directores reciben una renta unificada de honorarios (art. 79 inciso e) y sueldos.

Como ya vimos, los aportes al régimen de trabajadores autónomos devienen de rentas de referencia, donde los excesos de honorarios sí recibirán el tratamiento previsto por la primera parte del considerando aludido.

- **OPCIÓN**

La posición adoptada por la Dirección general Impositiva provoca por un lado una inequidad adicional, y por otro una falsa opción; inequidad, ya que al no poder computar rl mínimo no imponible y la deducción especial ni tampoco generar la posibilidad de tomar los pagos a cuenta –por no ingresar aportes- se amplía la base imponible en el impuesto a las Ganancias con el único cómputo de los aportes al "régimen de trabajadores autónomos", limitados a 40,74% del aporte personal.

Falsa opción, en tanto de esta forma se obliga a través de una instrucción a elegir –solamente- el camino de los aportes voluntarios, cuando en realidad la Ley 24.241 los había dejado como eso, voluntarios.

En suma, creemos que con esta disposición se vulnera el objetivo principal de la reforma evidenciando en estos párrafos, sería conveniente revisar esta metodología a fin de evitar consecuencias que pueden revertir las pautas originales.