

ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

TRABAJO INTEGRADOR FINAL

EL AGENTE DE RETENCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

HONORARIOS DE LOS SÍNDICOS SOCIETARIOS

AUTOR: CR.OSCAR A. GRANIERI
DIRECTOR: CR. OSVALDO CACACE

La Plata, Agosto/2017

EL AGENTE DE RETENCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS Y LOS HONORARIOS DE SÍNDICOS SOCIETARIOS

<u>1. INTRODUCCIÓN.....</u>	<u>3</u>
<u>2. ANTECEDENTES NORMATIVOS</u>	<u>3</u>
<u>3. DETERMINACIÓN, LIQUIDACION Y CONTABILIZACIÓN DE LOS HONORARIOS DE SÍNDICOS.....</u>	<u>11</u>
<u>4. OPORTUNIDAD QUE CORRESPONDE RETENER</u>	<u>12</u>
<u>5. SANCIONES POR NO ACTUAR COMO AGENTE DE RECAUDACIÓN.....</u>	<u>14</u>
<u>6. CONCLUSIÓN.....</u>	<u>32</u>

1. INTRODUCCIÓN

El objetivo del presente trabajo es analizar y determinar el tratamiento a otorgar, a los honorarios de los Síndicos abonados por una Sociedad que se encuentra designada como agente de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

La problemática surge porque los honorarios de Síndicos societarios se encuentran gravados por el impuesto sobre los Ingresos Brutos, pero generalmente son abonados por las sociedades en cuotas mensuales, (registradas como anticipos) quedando aprobados y dejando de ser anticipos para convertirse en honorarios, recién al año siguiente con la celebración de la Asamblea General Ordinaria.

Al encontrarse inscripta como Agente de Recaudación, las sociedades que abonan estos honorarios no cuentan con el respaldo normativo para cumplir con su rol retentivo, y esto las coloca en potenciales incumplimientos de obligaciones tributarias, que pueden acarrear consecuencias indeseadas.

Primero se realizará un análisis de las normas vigentes, la interpretación de las cuestiones relacionadas, las consecuencias que puede acarrear la falta de tratamiento de la materia y alternativas de solución para que se modifique la DN tipo "B" 1/2004.

2. ANTECEDENTES NORMATIVOS

Alcance de la norma

La Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (A.R.B.A.), a través del artículo 320 de la Disposición Normativa B 1/2004, establece quienes quedan obligados a actuar como agentes de retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

“ARTÍCULO 320.- Se encuentran obligados a actuar como agentes de recaudación, en las operaciones de venta de cosas muebles, locaciones (de obras, cosas o servicios) y prestaciones de servicios que realicen, los siguientes sujetos: a) Como agentes de percepción y de retención, las empresas que hubieran obtenido en el año calendario inmediato anterior ingresos brutos operativos (gravados, no gravados y exentos) por un importe superior a veinte millones de pesos (\$ 20.000.000), debiéndose computar, a estos efectos, los ingresos provenientes de todas sus actividades y en todas las jurisdicciones. b) Como agentes de percepción y de retención, los expendedores al público de combustibles líquidos derivados del petróleo que hubieran obtenido en el año calendario inmediato anterior ingresos brutos operativos (gravados, no gravados y exentos) por un importe superior a treinta millones de pesos (\$ 30.000.000), debiéndose computar, a estos efectos, los ingresos provenientes de todas sus actividades y en todas las jurisdicciones.”

Bajo este universo, generalmente se encuentran las personas jurídicas de cierta envergadura, que están constituidas como Sociedades Anónimas y cuentan con fiscalización privada, tal como lo prevé la Ley General de Sociedades, N° 19550 (B.O. 30/03/1984) en su Capítulo 8vo. Sección V¹.

¹ Artículo 284.- Está a cargo de uno o más síndicos designados por la asamblea de accionistas. Se elegirá igual número de síndicos suplentes. Cuando la sociedad estuviere comprendida en el artículo 299 –excepto en los casos previstos en los incisos 2 y 7- la sindicatura debe ser colegiada en número impar. Cada acción dará derecho en todos los casos derechos a un solo voto para la elección y remoción de los síndicos sin perjuicio de la aplicación del artículo 288. Es nula cualquier cláusula en contrario.

Esta obligación, queda encuadrada entre los sujetos que se encuentran definidos como “Responsables por deuda ajena”, que son aquellos respecto a los cuales no se produce el hecho imponible, pero se encuentran vinculados con él y en consecuencia la norma les atribuye responsabilidad para cumplir la obligación tributaria. También se los encuadra en los extremos de los “demás responsables”, tal como lo define Mario Enrique Althabe², cuando expresa:

“El modelo de Código Tributario para América Latina define como agentes de retención a “aquellos que por sus funciones públicas o por razón de su actividad, oficio o profesión, intervienen en actos u operaciones en los cuales pueden efectuar la retención del tributo correspondiente” (art. 30, Cod. Cit.)

El elemento común de estas variadas circunstancias que puedan dar lugar a que un sujeto sea considerado agente de retención, es el contacto directo con un importe dinerario de propiedad del contribuyente o que él debe recibir, o sea la posibilidad material de amputar la parte que corresponde al fisco en concepto de tributo.

La posibilidad de retener se puede originar en: a) ser dueño de la riqueza que debe transferirse al contribuyente, b) sin ser deudor del contribuyente, por una función pública estar en contacto con la suma dineraria a recibir por el contribuyente, c) Ídem con respecto a los que sin cumplir una función pública están en las mismas condiciones por su oficio, profesión o actividad. En todos estos casos el responsable está en condiciones de detraer las sumas que requiere el pago del impuesto.

Se puede sintetizar la función del agente de retención como de retener e ingresar al Fisco el importe retenido. Por su especial posición el agente de retención se coloca “en lugar del Fisco” desobligando su retención al

²Althabe, Mario Enrique (1983). El Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Pág.35. Editorial La Ley.

contribuyente (20). Por esta razón el régimen sancionatorio tiene un tratamiento más riguroso para las infracciones que ellos cometan (21)”

En el artículo 184 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires,³(en adelante CF) con relación al Impuesto sobre los Ingresos Brutos establece que: **“Se considerarán también actividades alcanzadas por este impuesto las siguientes operaciones, realizadas dentro de la Provincia en forma habitual o esporádica:**

a) Profesiones liberales. El hecho imponible está configurado por su ejercicio, no existiendo gravabilidad por la mera inscripción en la matrícula respectiva.”

En el artículo 186 inciso e) del CF, se define que no constituyen actividad gravada con Ingresos Brutos; **“honorarios de Directorios y Consejos de Vigilancia, ni otros de similar naturaleza. Esta disposición no alcanza a los ingresos en concepto de sindicaturas.”**

De la lectura de los párrafos anteriores, se desprende que los honorarios de los Síndicos se encuentran alcanzados por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, a diferencia de los honorarios de los miembros del Directorio y del Consejo de Vigilancia.

Además se podría inferir que se encuentran dentro de los extremos previstos en el inciso a) del artículo 184 transcrito (por el artículo 285 inciso 1 de la Ley N°19.550 – Ley General de Sociedades, el cual establece como requisito ser abogado o contador público con título habilitante, o sociedad con responsabilidad solidaria constituida exclusivamente por estos profesionales), como una prestación de servicios profesionales o simplemente como una mera

³ Ley 10.397-(Texto ordenado 2004 – Aprobado por Resolución N° 39 del Ministerio de Economía – con las reformas introducidas hasta la Ley 14.200)

prestación de servicios, contemplada en el artículo 182 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires.

Para conocer la **BASE IMPONIBLE**, debemos remitirnos al último párrafo del artículo 187 del mismo Código, donde se establece que: ***“En las operaciones realizadas por responsables que no tengan obligación legal de llevar libros y formular balance en forma comercial, la base imponible será el total de los ingresos percibidos en el período”***.

El **PERIODO DE IMPUTACION**, surge del artículo 201 del mismo texto legal, cuando establece: ***“Los ingresos brutos se imputarán al período fiscal en que se devengan. Se entenderá que los ingresos se han devengado, salvo excepciones previstas en el presente Título:d) En el caso de prestaciones de servicios y de locaciones de obras y servicios – excepto las comprendidas en el inciso anterior – desde el momento en que se facture o termine, total o parcialmente, la ejecución o prestación pactada, el que fuere anterior, salvo que las mismas se efectuaren sobre bienes o mediante su entrega, en cuyo caso el gravamen se devengará desde el momento de la entrega de tales bienes.”***

Es necesario destacar a esta altura del análisis, que la RG (AFIP) N°1415/03⁴ sus modificatorias y complementarias - Norma de Facturación -, en su Anexo I, apartado “A”, inciso i) exceptúa de la obligación de emitir factura o documento equivalente que cumpla con lo establecido por la misma, a quienes desempeñen las funciones de síndicos societarios.

De esta manera podemos determinar que no habrá emisión de factura para la imputación del período fiscal y entonces por lo dispuesto en el artículo 201 del

⁴ (B.O. 13/01/2003)

Código Fiscal, nos queda por definir cuándo se da por cumplida total o parcialmente la ejecución o prestación pactada.

El artículo 294 de la Ley General de Sociedades N° 19.550, establece:

“ARTICULO 294. — Son atribuciones y deberes del síndico, sin perjuicio de los demás que esta ley determina y los que le confiera el estatuto:

1º) Fiscalizar la administración de la sociedad, a cuyo efecto examinará los libros y documentación siempre que lo juzgue conveniente y, por lo menos, una vez cada tres (3) meses.

2º) Verificar en igual forma y periodicidad las disponibilidades y títulos valores, así como las obligaciones y su cumplimiento; igualmente puede solicitar la confección de balances de comprobación;

3º) Asistir con voz, pero sin voto, a las reuniones del directorio, del comité ejecutivo y de la asamblea, a todas las cuales debe ser citado;

4º) Controlar la constitución y subsistencia de la garantía de los directores y recabar las medidas necesarias para corregir cualquier irregularidad;

5º) Presentar a la asamblea ordinaria un informe escrito y fundado sobre la situación económica y financiera de la sociedad, dictaminando sobre la memoria, inventario, balance y estado de resultados;

6º) Suministrar a accionistas que representen no menos del Dos por Ciento (2 %) del capital, en cualquier momento que éstos se lo requieran, información sobre las materias que son de su competencia;

7º) Convocar a asamblea extraordinaria, cuando lo juzgue necesario y a asamblea ordinaria o asambleas especiales, cuando omitiere hacerlo el directorio;

8º) Hacer incluir en el orden del día de la asamblea, los puntos que considere procedentes;

9º) *Vigilar que los órganos sociales den debido cumplimiento a la ley, estatuto, reglamento y decisiones asamblearias;*

10) *Fiscalizar la liquidación de la sociedad;*

11) *Investigar las denuncias que le formulen por escrito accionistas que representen no menos del Dos por Ciento (2 %) del capital, mencionarlas en informe verbal a la asamblea y expresar acerca de ellas las consideraciones y proposiciones que correspondan. Convocará de inmediato a asamblea para que resuelva al respecto, cuando la situación investigada no reciba del directorio el tratamiento que conceptúe adecuado y juzgue necesario actuar con urgencia.”*

Por lo expuesto en el artículo transcrito anteriormente, la tarea del Síndico se desarrolla de manera continua durante todo el plazo que dura su designación. No obstante ello, puede identificarse un momento, que puede interpretarse como conclusión parcial o total de su labor y es la definida en el inciso 5) del artículo transcrito en el párrafo anterior, cuando se establece que deberá *“Presentar a la asamblea ordinaria un informe escrito y fundado sobre la situación económica y financiera de la sociedad, dictaminando sobre la memoria, inventario, balance y estado de resultados”*

Por otro lado, el artículo 292 de la Ley N°19550, dispone lo siguiente:

Remuneración.

ARTICULO 292. — La función del síndico es remunerada. Si la remuneración no estuviera determinada por el estatuto, lo será por la asamblea.

En consecuencia, de la correlación de lo dispuesto en el artículo 292 y en el inciso 5) del artículo 294, podemos concluir que anualmente con la celebración

de la Asamblea Ordinaria, se estaría recibiendo un informe que resume parcial o totalmente la labor desarrollada en el ejercicio económico y en ese mismo acto, se están aprobando los honorarios que remuneran esta prestación de servicios.

Perfeccionamiento de hecho imponible, base imponible e imputación al período fiscal.

En resumen, de todo lo expuesto y teniendo en cuenta que el impuesto sobre los ingresos brutos grava el ejercicio de una actividad dentro de la jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires; con la ejecución de la función de Síndico para lo cual ha sido designado, se estarían cumpliendo los requisitos para considerar que se está configurando el hecho imponible definido en el artículo 182 del Código Fiscal.

Por otro lado, por aplicación del último párrafo del artículo 187 del mismo plexo legal ***“la base imponible será el total de los ingresos percibidos en el período”***

Agregando el artículo 209 que ***“El período fiscal será el año calendario. El gravamen se ingresará mediante anticipos mensuales liquidados por la Autoridad de Aplicación...”***

Sin perjuicio de lo establecido en el primer párrafo, la Autoridad de aplicación podrá disponer, de manera general, o para determinado grupo o categoría de contribuyentes o responsables, la liquidación del impuesto e ingreso de los anticipos sobre la base de declaraciones juradas.”

Este sería un resumen normativo que en sus extremos incluye el tratamiento a otorgar a los honorarios de Síndicos de sociedades. Ahora debemos contemplar esta situación frente a la condición de agente de recaudación que reúne una empresa que ha sido designada como tal.

3. DETERMINACIÓN, LIQUIDACION Y CONTABILIZACIÓN DE LOS HONORARIOS DE SÍNDICOS.

Anualmente, con la celebración de la Asamblea General Ordinaria, en la cual se trata la aprobación del balance de la compañía, también se aprueban los honorarios de Directores y Síndicos. Generalmente, en ese mismo acto se procede a fijar los importes que se abonaran mensualmente en el ejercicio siguiente, generalmente definidos como “Anticipos de Honorarios”.

Una vez acordados los montos y firmada el Acta de Asamblea correspondiente, se procede a liquidar mensualmente los anticipos, mediante la confección de una orden de egreso de fondos, imputados por ejemplo a una cuenta denominada “Anticipos a Rendir”. Bajo esta denominación o alguna similar, quedan registrados en la contabilidad de la empresa, hasta que se produce su aprobación en la asamblea correspondiente, originando el ajuste contable pertinente para saldar la cuenta “Anticipos a Rendir” contra la cuenta “Honorarios de Síndicos”.

Es decir, durante todo el ejercicio y hasta en los saldos de cierre de la contabilidad, queda registrado un egreso de fondos a rendir para cada uno de los Síndicos, que con la aprobación de la asamblea se convierten en honorarios reconocidos, por lo cual se produce la cancelación del crédito de la sociedad o pasivo del Sindico, contra la cuenta de resultado “Honorarios de

Síndicos”. Contablemente se encuentra registrado correctamente, porque es el tratamiento previsto en la Ley N°19.550 de Sociedades para los honorarios de los Síndicos.

Impositivamente ya hemos realizado el análisis desde el punto de vista del contribuyente, pero aún nos queda definir la responsabilidad del Agente de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

4. OPORTUNIDAD QUE CORRESPONDE RETENER

El artículo 326 de la Disposición Normativa Serie “B” 1/2004 establece que *“Las percepciones y retenciones deberán efectuarse en el momento del pago. A estos efectos se entenderá por pago el abono en efectivo o en especie, la compensación y con la autorización o conformidad expresa o tácita del contratante, la reinversión o disposición de los fondos en cualquier forma. En caso de pago parcial o en cuotas, la percepción o retención se efectuará íntegramente sobre el importe del primer ingreso.”*

Definido claramente el momento que corresponde actuar como agente de recaudación, siendo para el caso que nos ocupa el momento del pago, resta solamente dejar definido sin lugar a duda cual es el momento del **pago** en el caso de los honorarios de los Síndicos Societarios.

Si nos ajustamos al concepto “pago” de manera literal, estaría ocurriendo mes a mes con el “anticipo de honorarios” abonado por instrucción del Acta de Asamblea rubricada oportunamente.

Ahora bien, si tenemos en cuenta que lo que se abona mensualmente no es “honorario” sino un mero “anticipo de honorario”, registrado en una cuenta de crédito para la sociedad, (ya que es eso lo que representa hasta el momento que son aprobados por la Asamblea General Ordinaria); no podemos interpretar que se está produciendo el pago de los mismos, ya que significa un “Anticipo de Fondos a Rendir” y en consecuencia no estamos frente a uno de los criterios definidos por la norma como “momento del pago” . De igual manera, el “pago parcial” tampoco podemos considerarlo como concepto asimilable al “anticipo de honorario”.

Teniendo en cuenta lo expresado en el párrafo anterior, podemos remitirnos al inciso b) del artículo 188 del CF que define los conceptos que no integran la base imponible, incluyendo a: *“Los importes que constituyan reintegro de capital en los casos de depósitos, préstamos, créditos, descuentos y adelantos y toda otra operación de tipo financiero, así como sus renovaciones, repeticiones, prórrogas, esperas u otras facilidades, **cualquiera sea la modalidad o forma de instrumentación adoptada.**”*, pudiendo inferir que el anticipo recibido todos los meses por los Síndicos, tendría la característica de un **“adelanto”** como el mencionado en este artículo.

En consecuencia, no sería un importe alcanzado por la retención de Ingresos Brutos, por encontrarse alineado con uno de los conceptos definidos en el artículo 188 del Código Fiscal, como no integrante de la base imponible del tributo.

Lo mencionado en el párrafo anterior, es una interpretación que surge por “contraposición” entre las cuestiones que se encuentran legisladas y aquellas que no son contempladas los mismos plexos legales. La manera de operar

como agente de retención en el pago de los honorarios de síndicos no se encuentra definido por norma tributaria provincial.

5. SANCIONES POR NO ACTUAR COMO AGENTE DE RECAUDACIÓN

Como efecto no deseado para el Agente de Recaudación, nos encontramos con las sanciones que pueden caberle por no actuar como tal y las mismas se encuentran definidas en la correlación de los siguientes artículos del CF.

Así en el artículo 21°, se establece:

ARTÍCULO 21. Se encuentran obligados al pago de los gravámenes, recargos e intereses, como responsables del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes -en la misma forma y oportunidad que rija para éstos- las siguientes personas:

- 1. Los que administren o dispongan de los bienes de los contribuyentes, en virtud de un mandato legal o convencional.*
- 2. Los integrantes de los órganos de administración, o quienes sean representantes legales, de personas jurídicas; asociaciones, entidades y empresas, con o sin personería jurídica; como asimismo los de patrimonios destinados a un fin determinado, cuando unas y otros sean consideradas por las Leyes tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible.*
- 3. Los que participen por sus funciones públicas o por su oficio o profesión, en la formalización de actos, operaciones o situaciones gravadas o que den nacimiento a otras obligaciones previstas en las normas fiscales o en este Código.*

4. Los agentes de recaudación, por los gravámenes que omitieron retener o percibir, o que, retenidos o percibidos no ingresaron en la forma y tiempo que establezcan las normas respectivas. En estos supuestos, resultará de aplicación en lo pertinente lo dispuesto en los incisos 1) y 2) del presente artículo.

5. Los síndicos y liquidadores de las quiebras -en tanto exista desamparamiento respecto del fallido-, representantes de las sociedades en liquidación, los administradores legales o judiciales de las sucesiones, y a falta de estos, el cónyuge supérstite y los herederos.

6. Los integrantes de una unión transitoria de empresas o de un agrupamiento de colaboración empresaria, respecto de las obligaciones tributarias generadas por la unión o agrupamiento como tal y hasta el monto de las mismas.

7. Los cedentes de créditos tributarios respecto de la deuda tributaria de sus cesionarios y hasta la concurrencia del importe aplicado a la cancelación de la misma, si se impugnara la existencia o legitimidad de tales créditos.

Mientras que el artículo 24°, define:

ARTÍCULO 24. Los responsables indicados en los artículos 21 y 22, responden en forma solidaria e ilimitada con el contribuyente por el pago de los gravámenes.

Se eximirán de esta responsabilidad solidaria si acreditan haber exigido de los sujetos pasivos de los gravámenes los fondos necesarios para el pago y que éstos los colocaron en la imposibilidad de cumplimiento en forma correcta y tempestiva.

Asimismo, los responsables lo serán por las consecuencias de los actos y omisiones de sus factores, agentes o dependientes.

Idéntica responsabilidad les cabe a quienes por su culpa o dolo faciliten u ocasionen el incumplimiento de las obligaciones fiscales. Si tales actos además

configuran conductas punibles, las sanciones se aplicarán por procedimientos separados, rigiendo las reglas de la participación criminal previstas en el Código Penal.

El proceso para hacer efectiva la solidaridad, deberá promoverse contra todos los responsables a quienes, en principio, se pretende obligar, debiendo extenderse la iniciación de los procedimientos administrativos a todos los involucrados conforme este artículo.

Para finalmente definir las siguientes recargos:

“ARTÍCULO 59. El ingreso de los gravámenes por parte de los agentes de recaudación después de vencidos los plazos previstos al efecto hará surgir – sin necesidad de interpelación alguna- la obligación de abonar juntamente con aquéllos los siguientes recargos calculados sobre el importe original con más lo establecido por el artículo 96 de este Código:

- a) Hasta cinco (5) días de retardo, el tres por ciento (3%).*
- b) Más de cinco (5) días y hasta diez (10) días de retardo el quince por ciento (15%)*
- c) Más de diez (10) días y hasta treinta (30) días de retardo el veinte por ciento (20%).*
- d) Más de treinta (30) días y hasta sesenta (60) días de retardo, el treinta por ciento (30%).*
- e) Más de sesenta (60) días y hasta noventa (90) días de retardo, el cuarenta por ciento (40%).*
- f) Más de noventa (90) días y hasta ciento ochenta (180) días de retardo, el cincuenta por ciento (50%).*
- g) Más de ciento ochenta (180) días de retardo, el setenta por ciento (70%).*

Los plazos indicados se contarán en días corridos, desde la fecha en que debió efectuarse el pago y hasta aquella en que el pago se realice.

La aplicación de los recargos no obsta a lo dispuesto en los artículos 61 y 62 de este Código y la obligación de pagarlos subsiste a pesar de la falta de reserva por parte de la Autoridad de Aplicación al recibir la deuda principal.

Los recargos son aplicables también a los agentes de recaudación que no hubiesen percibido o retenido el tributo y la obligación de pagarlos por parte del agente subsiste aunque el gravamen sea ingresado por el contribuyente u otro responsable.

En materia de sanciones, el CF establece:

ARTÍCULO 60. El incumplimiento de los deberes formales establecidos en este Código, en otras leyes fiscales y demás disposiciones dictadas en su consecuencia, dentro de los plazos dispuestos al efecto, será reprimido -sin necesidad de requerimiento previo- con una multa que se graduará entre la suma de pesos cuatrocientos (\$ 400) y la de pesos sesenta mil (\$ 60.000).

.....

Quando la infracción consista en la no presentación de declaraciones juradas, será sancionada, sin necesidad de requerimiento previo, con una multa automática de pesos cuatrocientos (\$ 400), la que se elevará a pesos ochocientos (\$ 800) si se tratare de sociedades, asociaciones o entidades de cualquier clase constituidas regularmente o no. En los casos en que el incumplimiento a dicho deber formal fuese cometido por un agente de recaudación, la infracción será sancionada con una multa automática de pesos cinco mil quinientos (\$ 5.500).

.....”

“ARTÍCULO 61. El incumplimiento total o parcial del pago de las obligaciones fiscales a su vencimiento, constituirá omisión de tributo y será pasible de una

sanción de multa graduable entre el cinco por ciento (5%) y el cincuenta por ciento (50%) del monto de impuesto dejado de abonar.

Si el incumplimiento de la obligación fuese cometido por parte de un agente de recaudación, será pasible de una sanción de multa graduable entre el veinte por ciento (20%) y el ciento cincuenta por ciento (150%) del monto del impuesto no retenido o percibido. Dicha sanción resultará aplicable aun cuando el gravamen sea ingresado por el contribuyente u otro responsable

No incurrirá en la infracción reprimida, quien demuestra haber dejado de cumplir total o parcialmente de su obligación tributaria por error excusable de hecho o de derecho.

Tampoco se considerará cometida la infracción en los casos de contribuyentes que presenten la declaración jurada en tiempo oportuno, exteriorizando en forma correcta su obligación tributaria, aún cuando no efectúen el ingreso del gravamen adeudado en la fecha del vencimiento. En estos casos serán de aplicación los intereses del artículo 96, en forma exclusiva.

La graduación de la multa se determinará atendiendo a las circunstancias particulares de la causa, obrantes en el sumario respectivo.

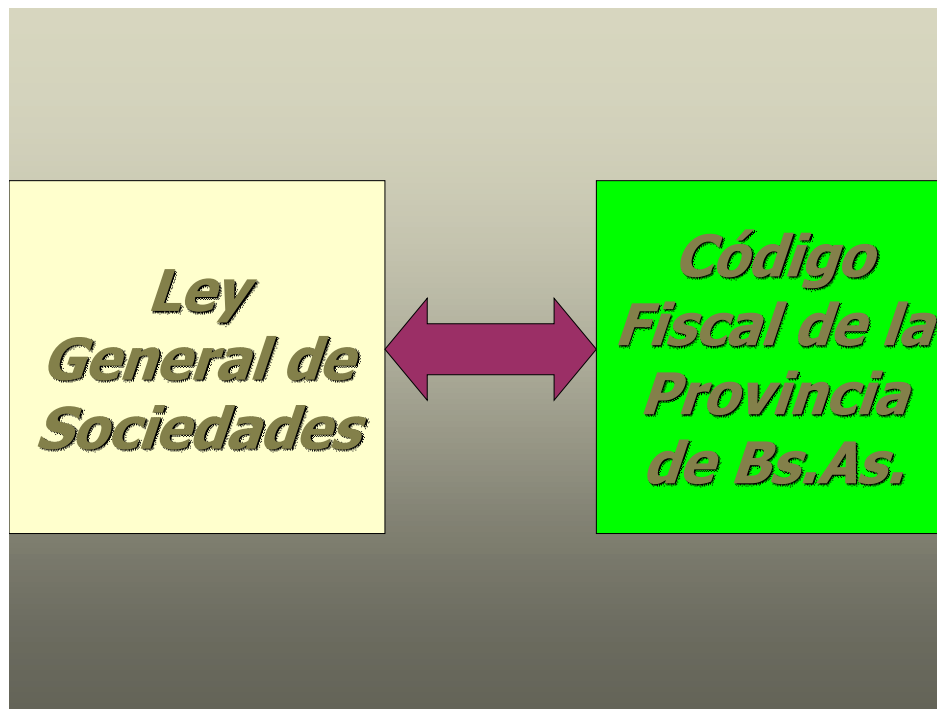
ARTÍCULO 62. Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de una multa graduable entre un cincuenta por ciento (50%) y un trescientos por ciento (300%) del monto del gravamen defraudado al Fisco:

a) Quienes realicen cualquier hecho, aserción, omisión, simulación, ocultación o, en general, cualquier maniobra consistente en ardid o engaño, cuya finalidad sea la de producir la evasión total o parcial de las obligaciones fiscales que les incumben a ellos por deuda propia, o a terceros u otros sujetos responsables.

b) Los agentes de percepción o de retención que mantengan en su poder impuestos percibidos o retenidos, después de haber vencido los plazos en que debieron ingresarlos al Fisco. No se configurará la defraudación cuando la demora en el ingreso de las sumas recaudadas con más los intereses y

recargos correspondientes no supere los diez (10) días hábiles posteriores a los vencimientos previstos.”

Puede resultar interesante desarrollar en forma gráfica lo que hasta acá se ha planteado:



Ley General de Sociedades

- Art. 285
- Art. 292
- Art. 294 inc. 5)
- Art. 234 inc. 2)

Artículo 285 - L.G.S

Para ser síndico se requiere:

- Ser abogado o contador público, con título habilitante, o sociedad civil con responsabilidad solidaria constituida exclusivamente por estos profesionales.
- Tener domicilio real en el país

Artículo 292 - L.G.S

Remuneración:

- La función del síndico es remunerada. Si la remuneración no estuviera determinada por el estatuto, lo será por la asamblea.

Artículo 294 - L.G.S

Atribuciones y deberes:

- Presentar a la asamblea ordinaria un informe escrito y fundado sobre la situación económica y financiera de la sociedad, dictaminando sobre la memoria, inventario, balance y estado de resultados.

Artículo 234 - LGS

Corresponde a la asamblea ordinaria considerar y resolver los siguientes asuntos:

- Designación y remoción de directores y síndicos y miembros del consejo de vigilancia y fijación de su retribución.

- Art. 186 inc. e)
- Art. 187 últ. párrafo

***Código
Fiscal de la
Provincia
de la Pcia.
de Bs.As.***

Artículo 186 - C.F.

No constituyen actividad gravada por este impuesto:

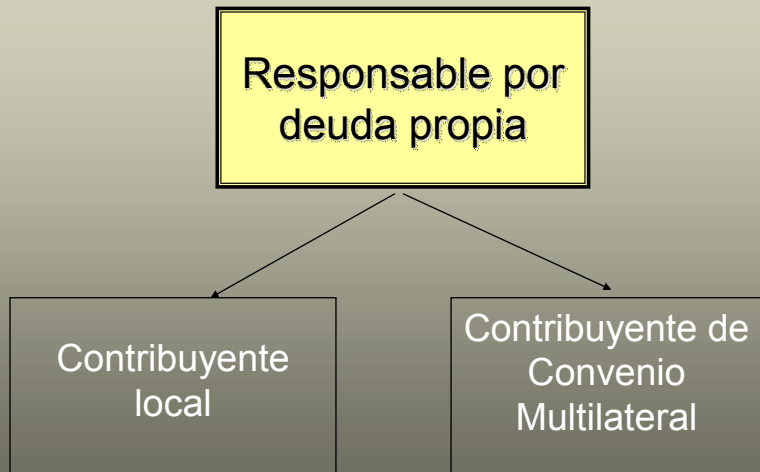
- Honorarios de Directorios y Consejos de Vigilancia, ni otros de similar naturaleza. Esta disposición no alcanza a los ingresos en concepto de sindicaturas.

Artículo 187 - C.F.

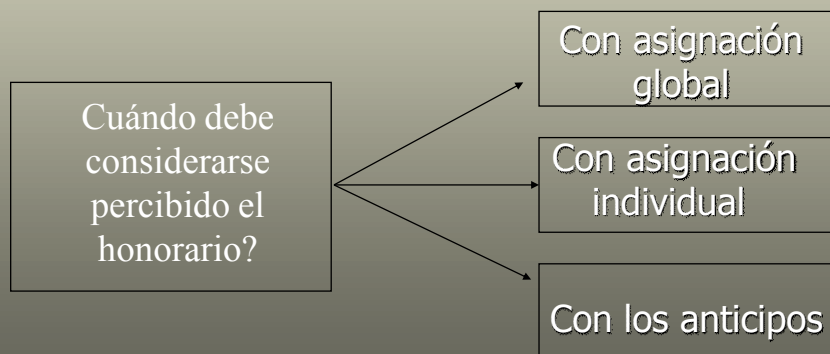
Base imponible:

- En las operaciones realizadas por responsables que no tengan obligación legal de llevar libros y formular balance en forma comercial, la base imponible será el total de los ingresos percibidos en el período.

Síndico como CONTRIBUYENTE



Bajo el criterio de imputación del "percibido"

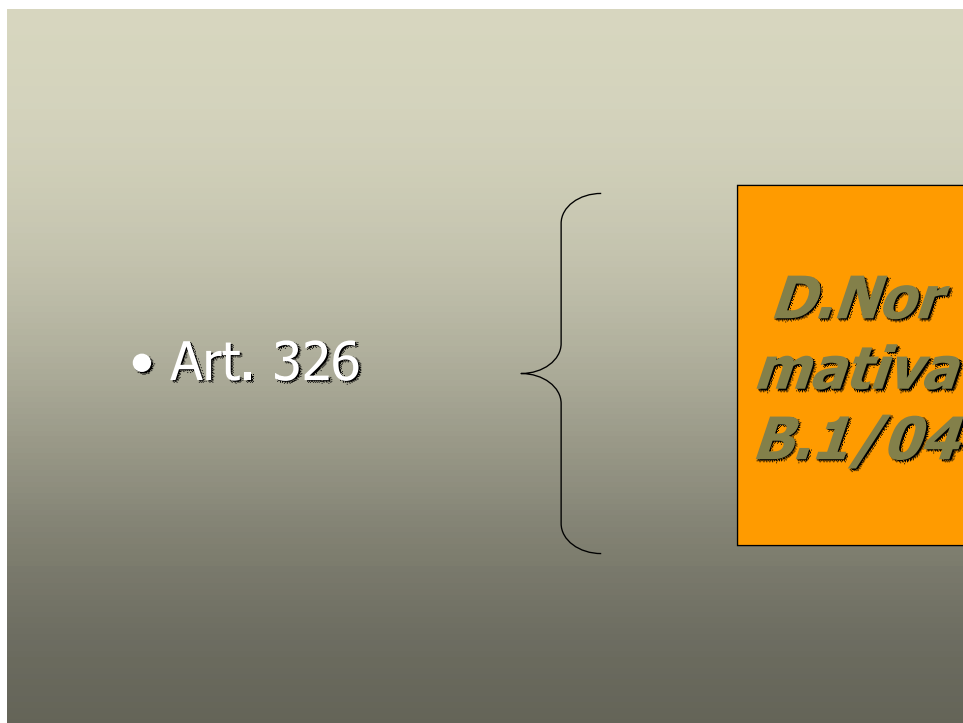
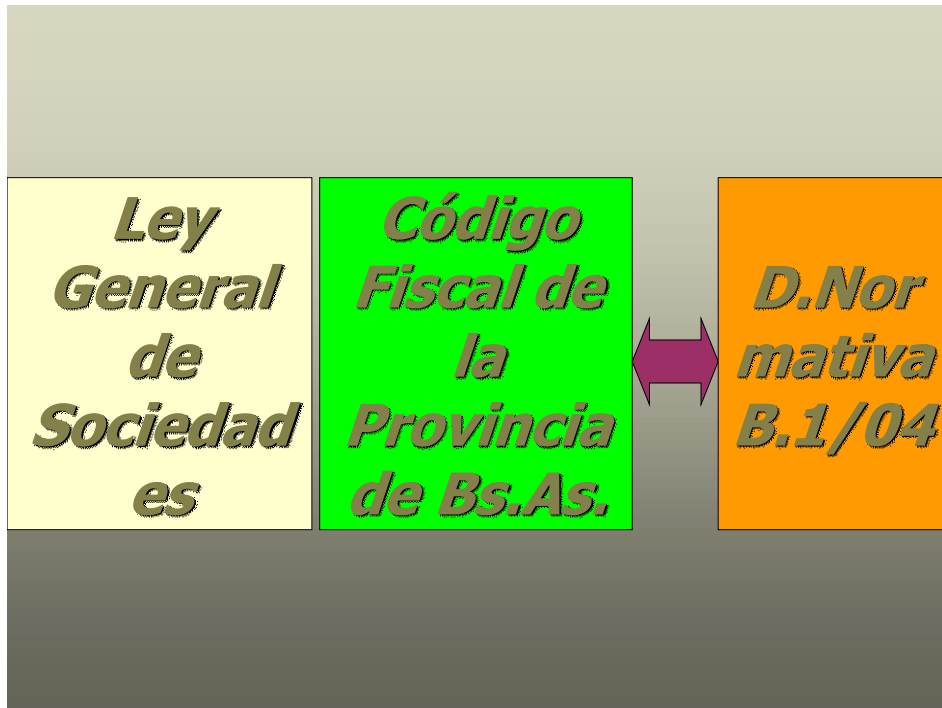


Artículo 188 - C.F.

No integran la base imponible:

- Los importes que constituyan reintegro de capital en los casos de depósitos, préstamos, créditos, descuentos y adelantos y toda otra operación de tipo financiero, así como sus renovaciones, repeticiones, prórrogas, esperas u otras facilidades, cualquiera sea la modalidad o forma de instrumentación adoptada.

***La Sociedad pagadora como
Agente de Recaudación***



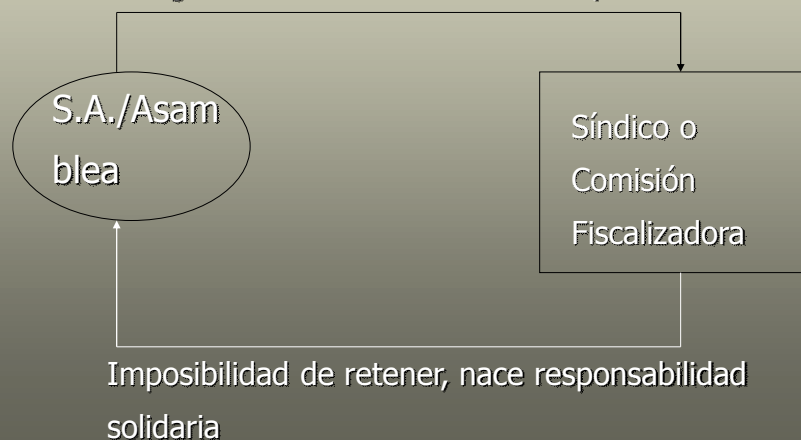
Artículo 326 - D.N. "B" 1/2004

Corresponde retener o percibir con el pago:

- *A estos efectos se entenderá por pago el abono en efectivo o en especie, la compensación y, con la autorización o conformidad expresa o tácita del cocontratante, la reinversión o disposición de los fondos en cualquier forma.*

Pagos de anticipos que cancelan el total aprobado

Aprueban honorarios en un monto igual a la totalidad de los anticipos



Artículo 21 - C.F.

Obligados igual que el contribuyente:

- *Los agentes de recaudación, por los gravámenes que omitieron retener o percibir, o que, retenidos o percibidos no ingresaron en la forma y tiempo que establezcan las normas respectivas.*

ANTE LA IMPOSIBILIDAD DE RETENER

- ¿ Aparece la figura de "omisión" ?
- ¿La omisión, libera al agente de recaudación?
- ¿La autoretención es posible?
- El "error excusable", ¿ puede plantearse?
- ¿Tiene otras consecuencias?

Si bien es cierto que no resulta caprichosa esta interpretación, todas las dudas que se pueden observar en este último cuadro demuestran que sería mucho mejor y daría mayor seguridad jurídica, si todo lo manifestado se encontrara plasmado en una norma tributaria del ámbito provincial, tal como ocurre con la Ley del Impuesto a las Ganancias y en la RG (AFIP) N°830⁵ que específicamente se refieren a este tema.

De la armónica interpretación de las normas vigentes, podríamos encontrar el respaldo necesario a la postura expuesta, más aún si tenemos en cuenta lo dispuesto en el Título II del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, cuando establece:

TÍTULO II

DE LA INTERPRETACIÓN DEL CÓDIGO Y DE LAS NORMAS FISCALES

ARTÍCULO 5°. Son admisibles todos los métodos para la interpretación de las disposiciones de este Código y demás leyes fiscales, pero en ningún caso se establecerán impuestos, tasas o contribuciones ni se considerará a ninguna persona como contribuyente o responsable del pago de una obligación fiscal, sino en virtud de este Código u otra Ley.

ARTÍCULO 6°. Para los casos que no puedan ser resueltos por las disposiciones pertinentes de este Código, serán de aplicación sus disposiciones analógicas, salvo lo dispuesto en el artículo anterior, las normas jurídico financieras que rigen la tributación, los principios generales del derecho y subsidiariamente los del derecho privado.

ARTÍCULO 7°. Para determinar la verdadera naturaleza de los hechos imponibles, se atenderá a los hechos, actos o situaciones efectivamente

⁵ B.O. (28/04/2000)

realizados, con prescindencia de las formas o de los actos jurídicos de Derecho Privado en que se exterioricen.

No obstante, la forma jurídica obligará al intérprete cuando la misma sea requisito esencial impuesto por la Ley Tributaria para el nacimiento de una obligación fiscal.

Cuando las formas jurídicas sean manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones, la Ley Tributaria se aplicará prescindiendo de tales formas.

No obstante ello, a efectos de no dejar vacíos en la interpretación, que generalmente no benefician al administrado, partiendo de lo dispuesto en el artículo 186 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, para reglamentar el procedimiento retentivo del agente de recaudación sería necesario incorporar en la Disposición Normativa “B” 1/2004, los conceptos que a continuación se proponen redactados en forma legal:

INCORPORACIÓN DEL CONCEPTO A RETENER Y SU PERFECCIONAMIENTO:

ARTICULO 411.1: Cuando las retenciones a efectuarse correspondan a honorarios de síndicos societarios, las mismas se determinarán sobre el importe total del honorario o de la retribución asignada, y se practicarán en el momento del pago, aplicando lo dispuesto en el artículo 326 de la presente disposición normativa.

DEFINICIÓN DEL TERMINO “ASIGNADA”.

ARTÍCULO 411.2: En los casos en que la aprobación de los honorarios de los síndicos en la asamblea de accionistas o reunión de socios se realice en forma global, a efectos de la asignación mencionada en el artículo anterior, deberá considerarse imputados al período en que tales honorarios hayan sido asignados individualmente por parte del Directorio u órgano ejecutivo.

DETERMINACION DE LA BASE SUJETA A RETENCIÓN

ARTÍCULO 411.3: En cuanto al total de honorarios que conformaran la base imponible para efectuar la retención, deberá tenerse en cuenta lo siguiente:

- a) Cuando existan adelantos, cuyo total resulte inferior al honorario o a la retribución asignado, 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, asignado y la suma no adelantada.
- b) Cuando el agente de recaudación no pueda efectuar la retención por el total del honorario o retribución, por ser el importe de los adelantos 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.

6. CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta todo lo expuesto en los puntos 2, 3 y 4, podemos concluir que al resultar un “anticipo” el cobro mensual de los Síndicos, no corresponde retener en esa oportunidad el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Que en el momento que se da por perfeccionado el hecho imponible, debe verificarse la existencia de fondos para retener, por lo cual, si el agente de recaudación queda imposibilitado de realizar la detracción, no debe asumir responsabilidades y/o penalidades por no estar en condiciones de dar cumplimiento a sus obligaciones fiscales.

De encontrarse en la imposibilidad de actuar el agente de retención, es obligación de los Síndicos liquidar y abonar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente a los honorarios percibidos en cada uno de los ejercicios fiscales.

En caso de instrumentarse las reformas propuestas “ut supra”, estaríamos en condiciones de responder las preguntas que nos estuvimos haciendo en el último cuadro descriptivo:

- ¿Aparece la figura de “omisión”?

Si al momento de la asignación de los honorarios en forma individual y su correspondiente pago, los anticipos cancelan la totalidad del monto asignado, el agente de retención quedará liberado de la obligación y en este caso no estaría presente la figura de “omisión de actuar como agente de retención”.

Ahora bien, con el mismo supuesto pero los montos anticipados mensualmente no cancelan la totalidad del monto asignado, ya sea total o parcialmente, el agente de recaudación debe retener, ya que de no hacerlo incurriría en la figura omisiva tipificada en el propio Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires.

- ¿La omisión, libera al agente de recaudación?

De configurarse la “omisión”, el agente de recaudación es responsable del incumplimiento incurrido y por lo tanto queda expuesto a la aplicación de las sanciones previstas en la norma.

- ¿La autoretención es posible?

De la manera que ha sido redactada la reforma propuesta, en el tercer agregado al artículo 411 de la Disposición Normativa “B” 1/2004, tanto en el inciso a) como en el inciso b) se puede apreciar la posibilidad de efectuar la “autoretención” total o parcialmente por parte del beneficiario.

- El “error excusable”, ¿puede plantearse?

En los términos propuestos, no cabría la posibilidad de plantear un “error excusable” ya que se debe retener por tener fondos o automáticamente opera la obligación de “autoretención” por parte del beneficiario.

- ¿Tiene otras consecuencias?

Al quedar perfectamente encuadrado el tratamiento de los anticipos y aprobación (asignación) por parte de la Asamblea de Socios de los honorarios de síndicos societarios, no deriva en ninguna otra consecuencia de las mencionadas hasta acá, lo cual otorga seguridad jurídica a los agentes de recaudación designados por la propia administración fiscal.

Las dos partes podrán dar cumplimiento estricto a sus obligaciones fiscales, sin tener dudas en los aspectos formales y materiales que deben ser considerados en oportunidad de encontrarse frente a la liquidación de “HONORARIOS DE SINDICOS SOCIETARIOS”.

BIBLIOGRAFÍA:

Libros

Althabe, Mario Enrique (1983). *El Impuesto sobre los Ingresos Brutos*. Editorial La Ley.

DiazSieiro, Veljanovich y Bergroth(1994). *Procedimiento Tributario*. Ediciones Macchi.

Gómez, Teresa y Folco, Carlos(2003). *Procedimiento Tributario*. Editorial La Ley.

Leyes/Decretos/Dictámenes

- Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, Ley N° 10.397 (B.O. 11/03/2011)
- Ley del Impuesto a las Ganancias N° 20.628 (B.O. 31/12/1973).
- Ley General de Sociedades N° 19.550 (B.O. 30/03/1984)
- Disposición Normativa “B” Nro. 1/2004, sus modificatorias y complementarias.
- Decreto 1.344/88, sus modificatorios y complementarios - Reglamentario de la Ley del Impuesto a las Ganancias.
- Resolución General (AFIP) N° 830/2000(B.O.28/04/2000), sus modificatorias y complementarias.