

Dictamen N° 61/2009

Dir. de Asesoría Técnica

15 de Febrero de 2008

DATOS DE PUBLICACIÓN

ASUNTO

REGIMEN SIMPLIFICADO PARA PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES - EXCLUSION DEL REGIMEN. REGULACION DE HONORARIOS. BUFFA, MARIA MAGDALENA

TEMA

MONOTRIBUTO-HONORARIOS-PRESTACION DE SERVICIOS

SUMARIO

Se concluyó que a partir del momento en que las prestaciones hubieran sido brindadas -lo que haría nacer el derecho al cobro-, resultará indispensable la fijación de un valor no sólo para dar certeza a la operación sino para determinar la exclusión del Régimen Simplificado, constituyendo la regulación de dichos haberes lo que determinará el momento en que los mismos se considerarán devengados.

TEXTO

I - Las presentes actuaciones se originan en una consulta presentada en los términos de la Resolución General N° 1.948 por la contribuyente del asunto respecto a la aplicación del Impuesto al Valor Agregado en los honorarios regulados judicialmente cuya percepción lo excluye del Régimen del Monotributo como así también inquiriere respecto a quién está a cargo del pago de dicho tributo.

Al respecto explica que con fecha 09/08/06 le fueron regulados honorarios por su actuación como síndico en los autos caratulados "MOREM BLAS OSCAR s/Quiebra" Expte. N° 1.076, F. 457, Año 2000, en trámite ante el Juzgado Civil y Comercial N° 2, Secretaría N° 4 de la Ciudad de Concepción del Uruguay, Entre Ríos, encontrándose en ese momento adherida al Régimen del Monotributo.

Dichos honorarios estima que los percibirá en el próximo año, ya que el expediente se encuentra en la Excm. Cámara de Apelaciones de Concepción del Uruguay, momento en el cual y de acuerdo a la normativa vigente quedaría excluida del Régimen Simplificado por superar el parámetro de "Ingresos Brutos" y que, por tal motivo, se encontraría obligada a dar cumplimiento a las obligaciones impositivas por los regímenes del impuesto al valor agregado y a las ganancias. Además, expresa que los Jueces de la jurisdicción rechazan adicionar el IVA a los honorarios de los profesionales que no eran Responsables Inscriptos al momento de la regulación y que quedan excluidos del Monotributo al momento de la percepción de los honorarios.

Continúa expresando que los honorarios que motivan la consulta y que percibirá el próximo año, lo colocarán en la situación prevista en el Artículo 21 del Anexo de la Ley N° 25.865, es

decir dentro de las causales de exclusión automática, surgiendo problemas de orden prácticos no contemplados expresamente en la normativa impositiva, como ser a partir de qué momento tiene la obligación de inscribirse en el Régimen General y si los honorarios que percibe deben tributar los impuestos al valor agregado y a las ganancias.

Ello así, se refiere a la respuesta a una consulta que esta Administración Federal publicó en su página de internet en la sección de preguntas frecuentes manifestando respecto de la exclusión "... que los efectos, se consideran retrotraídos al momento en que se produce la exclusión automática, razón por la que los \$ 200.000 de honorarios quedan incluidos en el régimen general, esto es, por el total de ese monto deberá tributarse IVA e Impuesto a las Ganancias...".

Asimismo, indica que de la interpretación efectuada en sede judicial de lo establecido en las Resoluciones Generales N° 4.214 (DGI) y N° 689 (AFIP), surgiría que no correspondería el pago del I.V.A. sobre los honorarios regulados judicialmente a los profesionales, que al momento de la regulación no revistan el carácter de Responsable Inscripto en dicho tributo.

A su vez, expresa que la Resolución General N° 689 consigna la forma en que debe determinarse el tributo al regularse los honorarios considerando en ese momento la condición de beneficiario, y que en cambio la Resolución General N° 4.214 (DGI) establece que cuando se regulen los mismos al momento de la percepción a los profesionales inscriptos en el I.V.A., el gravamen deberá ser oblado por quien se encuentre a cargo de dicho desembolso. Es decir que para la regulación se debe considerar la calidad en el IVA del beneficiario al momento del pago, pero el hecho de no estar regulados no implica que no corresponda el pago del impuesto por parte del condenado en costas al haber un cambio en la condición ante el I.V.A. del perceptor, máxime teniendo en cuenta que entre la regulación de un honorario y su percepción transcurrieron años, con los consiguientes cambios probables en la condición del beneficiario ante el impuesto.

Asimismo, agrega que en el considerando décimo de la Resolución General N° 4.214 (DGI) se pone de resalto que "el nacimiento del hecho imponible, cuando los honorarios los regula el Juez, acontece cuando se percibe la contraprestación del servicio profesional, por lo que el importe a cobrar, deberá contener la respectiva incidencia del impuesto al valor agregado que ellos generan, siempre que se trate de profesionales que actúen como responsables inscriptos al momento de la percepción."

Atento a lo expuesto, considera que no se encuentra previsto en la normativa antes mencionada el tratamiento a seguir para el caso de honorarios regulados al profesional que revestía la condición de Monotributista al momento de la regulación y que queda excluido automáticamente por superar el parámetro ingresos brutos, con la percepción de dicho honorario.

Por último, dada la opinión del órgano judicial y el vacío normativo, solicita que este Organismo se expida respecto de si a los honorarios que le fueran regulados sin IVA al momento de la percepción debería adicionárseles el Impuesto al Valor Agregado y si el obligado a dicho pago debe oblar el tributo.

II - En primer lugar, corresponde referirnos al régimen que motiva la consulta para determinar en qué circunstancias un profesional ante una regulación de honorarios determinada queda excluido del mismo.

Consecuentemente, cabe aclarar que el Artículo 1° del Anexo de la Ley 25.865, dispone un régimen tributario integrado y simplificado, relativo a los impuestos a las ganancias y al valor agregado y al sistema previsional, destinado a los pequeños contribuyentes.

Ello así, se considera monotributista a "... las personas físicas que realicen ventas de cosas muebles, obras, locaciones y/o prestaciones de servicios, incluida la actividad primaria..." en tanto reúnan las condiciones detalladas, entre las que se encuentran, "... a) que por locaciones y/o prestaciones de servicios hayan obtenido en el año calendario inmediato anterior al período fiscal de que se trata, ingresos brutos inferiores o iguales al importe de pesos setenta y dos mil (\$ 72.000)..." -Artículo 2° del Anexo de la Ley N° 25.865-.

A su vez, el último párrafo del Artículo 3º del Anexo de la Ley, dispone que "A los efectos de lo dispuesto por el presente régimen, se considera ingreso bruto obtenido en las actividades, al producido de las ventas, obras, locaciones o prestaciones correspondientes a operaciones realizadas por cuenta propia o ajena excluidas aquellas que se hubieran cancelado y neto de descuentos efectuados de acuerdo con las costumbres de plaza."

Asimismo, el Artículo 8º del Decreto Reglamentario del régimen expresa que "Los ingresos brutos referidos en el último párrafo del Artículo 3º del "Anexo", son los devengados en el período que corresponda a cada situación prevista en el segundo párrafo del citado artículo."

De la normativa transcrita se desprende que, tratándose éste de un régimen con características propias, el devengamiento de los ingresos será el acto a considerar en las distintas situaciones que se le planteen al contribuyente a lo largo de su inscripción en el mismo, esto es para la determinación de la exclusión, permanencia y categorización.

En cuanto al momento exacto a partir del cual el sujeto excluido deberá dar cumplimiento a sus obligaciones impositivas y de los regímenes de la seguridad social, según los regímenes generales respectivos, este servicio asesor tiene dicho en diversas actuaciones que "... la exclusión automática del régimen se producirá conforme el Artículo 22 de la precitada ley, "desde el momento en que tal hecho ocurra"" -v.g. Act. N° .../05 (DI ATEC)-.

Ahora bien, en el caso planteado, los honorarios fueron regulados por el Juzgado interviniente, por lo que hasta el momento los mismos no fueron percibidos aunque sí fueron regulados y, por lo tanto, determinados. El futuro cobro hace suponer a la contribuyente su exclusión del régimen en dicho momento, sin embargo la norma es clara al disponer como hecho generador de la exclusión el devengamiento.

Al respecto, resulta relevante recordar lo opinado por este servicio asesor en la Actuación N° .../06 (DI ATEC) la cual trató un caso similar advirtiendo que "... más allá de las opiniones respecto de la necesidad de la determinación de un valor para considerar a las prestaciones como "devengadas", la realidad indica que, a partir del momento en que las mismas hubieran sido brindadas -lo que haría nacer el derecho al cobro-, resultará indispensable la fijación de un valor no sólo para dar certeza a la operación sino para determinar la exclusión del Régimen Simplificado, en caso de corresponder, o la categoría en que debe encasillarse el pequeño contribuyente."

"En ese orden de ideas, cabe entender que los honorarios por los cuales se consulta se encuentran devengados desde su regulación, ya que es en esa etapa en la que el juez procede a su cuantificación, merituando la naturaleza, alcance, tiempo, calidad o resultado de la tarea realizada."

En igual sentido se manifestó nuevamente esta Asesoría en la Actuación N° .../07 (DI ATEC), en la cual se analizó el caso de una profesional monotributista la cual percibía honorarios que habían sido regulados durante un período en el cual la misma se encontraba inscrita en el impuesto a las ganancias y revestía la condición de Responsable no Inscripta en el Impuesto al Valor Agregado.

En dicha oportunidad, se dijo que, a criterio de esta área, "... se entiende que si bien dichos valores se cobraron durante el período en el cual la contribuyente se encontraba inscrita en el Régimen Simplificado, no se ha constatado que los mismos se hubieran devengado durante dicho lapso de tiempo por lo que, conforme lo reglamentado por el precitado Artículo 8º, no pueden atribuirse a dicho período."

CRITERIO RATIFICADO POR LA RESOLUCION N° 70/10 DEL MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS PUBLICAS DE FECHA 17/02/10, PUBLICADA EN EL B.O. 23/02/10

Ver Consulta Vinculante relacionada N° 29/08 (SDG TLI).

Referencias Normativas:

- [Resolución General N° 1948/2005](#)
- [Ley N° 126565](#) Artículo N° 21

- [Resolución General N° 4214/1996](#)
 - [Resolución General N° 689/1999](#)
 - [Ley N° 126565](#) Artículo N° 1
 - [Ley N° 126565](#) Artículo N° 3
 - [Decreto N° 1/2010](#) (REGLAMENTACION DEL ANEXO DE LA LEY N° 24.977, SUS MODIFICACIONES Y COMPLEMENTARIAS)
-

FIRMANTES

LILIANA INES BURGUEÑO Jefa Departamento Asesoría Técnica Tributaria Conforme:
14/02/08 ALFREDO R. STERNBERG Director Dirección de Asesoría Técnica Conforme: 15-
02-08 JOSE NORBERTO DEGASPERI Subdirector General Subdirección General Técnico
Legal Impositiva
