

DICTAMEN D.A.T. 14/15

Buenos Aires, 7 de agosto de 2015

Fuente: página web A.F.I.P.

Dirección General Impositiva. Dirección de Asesoría Técnica. Impuesto al valor agregado. Monotributo. Cesión de honorarios regulados judicialmente. Su tratamiento.

Sumario:

1. Resulta ser contribuyente la “Dra. XX”, toda vez que es quien prestó los servicios profesionales por los que se regularon los honorarios en virtud de su designación como perito contadora en el proceso judicial, independientemente que con posterioridad y mediante un acuerdo entre partes haya cedido la percepción de los mismos a otro sujeto.
2. La “Dra. XX” debió considerar a los honorarios regulados como ingresos brutos en el momento de su devengamiento –cuando quedaron firmes– a los fines de determinar su correcta categorización o de corresponder su exclusión en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes –monotributo–.
3. Por revestir la “Dra. XX” la calidad de responsable monotributista no corresponde que se adicione el impuesto al valor agregado a los honorarios regulados, ello sin perjuicio que, de corresponder y en la medida que se verifiquen los supuestos establecidos en la Res. Gral. A.F.I.P. 2.616/09, la entidad bancaria que efectúe el pago en cumplimiento de la libranza judicial deba actuar como agente de retención de los impuestos a las ganancias y al valor agregado.

Texto:

I. Vienen las presentes actuaciones del Departamento ..., a efectos de que esta área asesora intervenga y emita opinión respecto al tratamiento que corresponde dispensarle, en el impuesto al valor agregado, a la cesión de honorarios regulados judicialmente.

Al respecto, cabe señalar que la consulta se origina en la remisión que realizara la División ..., dependiente de la Dirección de ... a la Dirección Regional ... –Nota N° .../1/13 (DV ...)- a fin de que esta última se expida sobre si corresponde añadir el impuesto al valor agregado al cesionario “Dr. ZZ”, al momento del pago de los honorarios profesionales regulados a la cedente “Dra. XX” –fs. ...-.

Llamada a intervenir, la División ..., dependiente de la precitada Dirección ... procedió al estudio del asunto realizando un informe circunstanciado que consta a fs. ... a ... –Nota N° .../14 (DV ...)-.

En dicho informe, la División mencionada coligió que “... el profesional cedente es responsable del tributo, aun cuando al tiempo de percibir se presente un tercero por mandato y por un derecho civil ajeno”.

Asimismo, advirtió que “... al momento de la regulación de honorarios a favor de la perito contadora por el desempeño de sus tareas profesionales, ratificada el 7/2/12 por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal a fs. ... a ..., la ‘Dra. XX’ ostentaba el carácter de inscripta ante este organismo en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes –Monotributo–, según consulta al Sistema Registral de este organismo que se adjunta a fs. ...”.

Atento a ello, entendió que en los presentes actuados “... el sujeto de la obligación tributaria sería quien desarrolla la actividad por la que se regulan los referidos honorarios, ello es, la responsable XX ...”.

En ese sentido opinó que de permanecer incluida dicha profesional en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes no corresponderá retención alguna; por el contrario, de quedar excluida de dicho régimen, por superar los límites máximos de ingresos brutos establecidos para las actividades y categorías de que se trate o no acreditar su inscripción en el impuesto a las ganancias y/o I.V.A., corresponderá aplicar lo dispuesto en los arts. 6 y 7 de la Res. Gral. A.F.I.P. 2.616/09.

Finalmente señaló que “... de los actuados no surge prueba que el ‘Dr. ZZ’ haya desarrollado prestaciones de servicios profesionales por las que se regularan los honorarios en trato, que generen el nacimiento del hecho imponible en el I.V.A. y por ende, no corresponderá adicionar el I.V.A. al monto a percibir por el cesionario”.

Posteriormente, la mencionada División ... mediante Nota N° ../2/14 (DV ...) estimó procedente conferir intervención a esa Dirección a fin de que se expida acerca del criterio vertido en la Actuación N° ../13 (DI ...).

En orden a lo requerido, el Departamento ... ratificó las conclusiones arribadas en la Actuación precitada mediante su par N° ../14 (DI ...).

Asimismo, en dichos actuados señaló que “... de acuerdo al objeto del ‘contrato de cesión de acciones, créditos y derechos’ ... el cesionario –entre otras estipulaciones– queda subrogado en todos los derechos referidos a la percepción de honorarios regulados o no en causas judiciales que le puedan corresponder a la cedente, presentes o futuros; con lo cual al asumir la condición de receptor de dichos ingresos también asume por imperio legal la calidad de contribuyente, en donde la norma obliga a adicionar el impuesto al valor agregado, a los honorarios percibidos, cuando se trata de un responsable inscripto en el tributo”.

Por lo expuesto, el Departamento precitado estimó que en el caso consultado “... si el cesionario detenta la condición de responsable inscripto en el impuesto al valor agregado al momento de percibir los honorarios, será sujeto pasivo del gravamen, correspondiendo adicionar el mismo si la regulación oportunamente realizada por el juez no lo incluye”.

II. Sobre el particular, corresponde a continuación abocarnos al análisis de las normas tributarias vinculadas al planteo en cuestión.

En dicho sentido, primeramente conviene recordar que el inc. b) del art. 1 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado (t.o. en 1997 y sus modificaciones) establece que el impuesto

se aplicará sobre “Las obras, locaciones y prestaciones de servicios incluidas en el art. 3, realizadas en el territorio de la Nación”.

Asimismo, el acápite f) del apart. 21 del inc. e) del precitado art. 3 prevé que se encuentran alcanzados por el impuesto de esa ley “Los servicios técnicos y profesionales (de profesiones universitarias o no), artes, oficios y cualquier tipo de trabajo”.

Por su parte, el inc. e) del art. 4 de la ley de marras estipula que son sujetos pasivos del gravamen quienes “Presten servicios gravados”.

En cuanto al nacimiento del hecho imponible, el pto. 4 del inc. b) del art. 5 de la citada norma legal indica que en los “... casos en los que la contraprestación deba fijarse judicialmente o deba percibirse a través de cajas forenses, o colegios o consejos profesionales, ... el hecho imponible se perfeccionará con la percepción, total o parcial del precio, o en el momento en que el prestador o locador haya emitido factura, el que sea anterior”.

Cabe aclarar que el inc. j) del apart. A del Anexo I de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.415/03, sus modificatorias y complementarias, exceptúa de la obligación de emitir comprobantes fiscales por el desarrollo de sus actividades, a aquéllos que perciben por vía judicial (abogados, peritos, etcétera) honorarios y otras retribuciones, únicamente con relación al importe de tales honorarios o retribuciones.

En cuanto al tema específicamente consultado, la Res. Gral. D.G.I. 4.214 estipuló que “... cuando se regulen honorarios por vía judicial a profesionales que, al momento de su percepción, revistan la calidad de responsables inscriptos en el impuesto al valor agregado, el pago del respectivo tributo deberá ser efectuado por quien deba abonar la mencionada retribución”.

Consecuentemente establece la aludida resolución general que “... deberá adicionarse al importe de los honorarios regulados, el impuesto al valor agregado que resulte de aplicar sobre los mismos la alícuota correspondiente, salvo que el juez interviniente dejara expresa constancia que en la regulación efectuada está contenido dicho impuesto”.

A su vez, cabe tener presente las disposiciones que emergen de la Res. Gral. A.F.I.P. 689/99, norma que establece los requisitos, plazos y condiciones que deberán seguirse en la aplicación del tributo en los casos de honorarios regulados judicialmente.

En efecto, por aplicación del art. 2 de la norma en comentario, los profesionales intervinientes quedan obligados “... a informar el carácter que revisten frente al impuesto al valor agregado (responsable inscripto o responsable no inscripto) o su condición de pequeño contribuyente inscripto en el régimen simplificado”, debiendo presentar a tal fin “... con anterioridad al momento en que se regule el respectivo honorario, copia de la constancia de inscripción emitida por este organismo, la cual se incorporará en el respectivo expediente judicial o administrativo”.

Además, el art. 8 de dicha norma dispone que “Únicamente cuando el sujeto destinatario del honorario correspondiente –ente colectivo o, en su caso, persona física– revista, en el momento en que tal concepto se regula, el carácter de responsable inscripto en el impuesto al valor agregado, corresponderá adicionar al importe regulado el citado impuesto”.

Por su parte, el art. 11 dispone que el tribunal interviniente podrá dejar expresa constancia de que en la regulación efectuada se encuentra contenido el concepto indicado.

Ahora bien, respecto de las disposiciones de las resoluciones generales reseñadas, esa Dirección tuvo oportunidad de señalar que “De la interpretación armónica de las normas expuestas precedentemente y con relación al caso estudiado surge que: a) antes de la regulación del honorario el profesional debe exteriorizar su condición en el I.V.A.; b) el hecho imponible del tributo se verifica con la percepción total o parcial del mismo; c) al momento de la retribución, si el profesional es responsable inscripto en el I.V.A., salvo que el juez expresamente determine que el gravamen se incluye en la regulación, deberá adicionarse el tributo; y d) el impuesto se encuentra a cargo de la parte responsable de las costas” –cfr. Dict. Di.A.Téc. 43/01–.

Con respecto a los regímenes retentivos, corresponde hacer notar que la Res. Gral. A.F.I.P. 1.105/01 estableció un régimen de retención del impuesto al valor agregado que se aplicará a los pagos que se efectúen por vía judicial o por medio de entidades profesionales, en concepto de honorarios gravados, debiendo actuar como agentes de retención las cajas forenses y los colegios y consejos profesionales o las entidades bancarias –según corresponda– cuando el beneficiario del pago revista el carácter de responsable inscripto en el gravamen o cuando no acredite dicha calidad, ni la de exento, no alcanzado o monotributista.

Por su parte, la Res. Gral. A.F.I.P. 2.616/09 estableció un régimen de retención de los impuestos a las ganancias y al valor agregado aplicable sobre los pagos que se efectúen a los sujetos adheridos al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes, que deberá observarse en todos los casos en que se hubieran efectuado –con un mismo sujeto– operaciones cuyo monto total acumulado determine su exclusión por superar los límites máximos de ingresos brutos establecidos para las actividades y categorías de que se trate.

Al sólo efecto de la aplicación del mismo, deberán considerarse los ingresos brutos provenientes de las operaciones alcanzadas que hubieran sido efectuadas hasta la fecha de la operación de que se trate –incluida ésta– durante el mes de la misma y en los once meses calendarios anteriores.

Dicho régimen también comprende a los honorarios judiciales de abogados, procuradores y peritos que se abonen a través de entidades bancarias habilitadas para operar con cuentas de depósitos judiciales –quienes actuarán como agentes de retención–, debiendo considerar en forma acumulativa, todos los pagos efectuados a un mismo sujeto en el lapso indicado en el párrafo anterior.

En otro orden de cosas, referido al cambio de la condición tributaria del acreedor de los emolumentos, en la Actuación Di.A.Téc. 3.905/04 este cuerpo asesor opinó que en los supuestos “... en los cuales el profesional cambia su situación impositiva con posterioridad a la sentencia de regulación de honorarios, el mismo debe notificar al juzgado interviniente dicho cambio, a fin de que el juez modifique o complemente su sentencia de regulación de honorarios, adicionando o detrayendo el gravamen, según corresponda”.

En idéntico sentido de ideas se ha expedido la Dirección de ... en las Actuaciones N° .../07 (DI ...) –Dict. Di.A.L.I.R. 16/07– y Di.A.L.I.R. 421/07.

No obstante, el caso bajo análisis no trata sobre el cambio de la condición tributaria del profesional interviniente, sino sobre que el perito contador designado en el proceso judicial,

sujeto al que le regulan los honorarios, no resulta ser el mismo que luego los percibe, esto en virtud de un “contrato de cesión de acciones, créditos y derechos” que consta a fs. ...

Con respecto a la cesión de los emolumentos de un profesional que actúa en la justicia, cabe traer a colación el Dict. D.A.L.T.T. 7/89, que sin perjuicio de que se refiera al impuesto a las ganancias y a una operatoria distinta a la planteada en estas actuaciones, pueden acercarse algunas de las conclusiones arribadas a los presentes actuados.

En dicha oportunidad la cuestión giraba en torno al tratamiento que correspondía dispensarle en el impuesto a las ganancias a los honorarios profesionales regulados judicialmente a un abogado, que luego cedió y transfirió a favor de sus hijas.

En el mencionado acto de asesoramiento se entendió que “La donación de tal crédito cuando su prestación no está depositada ni disponible, llevaría al caso de que nunca ocurriría la percepción que requiere la cuarta categoría. El cambio de titular por otra parte cambiaría la naturaleza de la ganancia, y así las cosas el tributo podría ser soslayado por una simple cesión de crédito”.

En ese entendimiento se concluyó que “... el profesional cedente es responsable del tributo, aun cuando al tiempo de percibir se presente por mandato y por un derecho civil ajeno”.

Asimismo, y teniendo en cuenta la autonomía del derecho tributario, se expresó que “... el pacto de donación como anticipo de herencia del profesional a sus hijas debe verse como una simple manifestación de voluntad de transferir sometida a la condición de percepción. En lo tributario no hay desprendimiento de la titularidad, no hay desprendimiento de la responsabilidad”.

Por último, se dijo que “La cesión civil de crédito ... es irrelevante para la materia. No causa en lo tributario desprendimiento del derecho y la responsabilidad en la persona del abogado, y si bien hay un pacto en lo civil, a los fines impositivos no es necesario impugnarlo, ni atacarlo de simulado, ni siquiera de juzgar las intenciones de las partes: sólo es una carta de intención entre las partes ignorada por el Fisco”.

Por su parte, en la Actuación N° .../98 (DI ...), este cuerpo asesor tuvo oportunidad de expedirse respecto al tratamiento en el impuesto a las ganancias y al valor agregado en el caso del pago de honorarios regulados judicialmente a un perito –responsable no inscripto– que “convocó a trabajar” a otro profesional –responsable inscripto– en virtud de la magnitud de la tarea a ser realizada, cediéndole por escritura pública un porcentaje de los honorarios que en definitiva se regulen como pago por su tarea.

A efectos de resolver la cuestión planteada, esta asesoría se refirió primeramente a la naturaleza jurídica de la función del perito judicial, entendiendo a su designación como “intuito personae”, no pudiendo ser delegada desde ningún punto de vista, sin perjuicio de que el profesional designado, en caso de necesitar mayor estructura profesional que le permita atender la magnitud de la tarea a realizar, pueda contratar colaboradores, sin que por ello disminuya la responsabilidad que emana de su designación.

En consecuencia, se concluyó que “... es el perito designado el único legitimado a exigir los honorarios regulados judicialmente a la parte condenada al pago de los mismos, por lo que deberá tenerse en cuenta la situación fiscal de éste al momento de efectuarse el pago de los honorarios judiciales que correspondan”.

Llamada a intervenir, y en consonancia con el área técnica, la por entonces Dirección de ..., en las Actuaciones N° .../98 y .../98 (DI ...), entendió que “Se está en presencia de dos hechos imponible bien definidos. Por un lado, el que se verifica en virtud de los servicios profesionales prestados por el perito interviniente designado en autos; y por el otro, el acaecido como consecuencia de la prestación de servicios realizada por otro sujeto, en favor del perito y a su requerimiento ...”.

Por lo expuesto, concluyó que es la primera relación jurídica “... la que deberá tener en cuenta el Gobierno de la provincia de Mendoza al momento de abonar los honorarios adeudados, dispensándole al importe a pagar –tanto respecto del impuesto al valor agregado como en relación al impuesto a las ganancias– el tratamiento que corresponda de acuerdo con la calidad o situación que revista el perito designado judicialmente frente a dichos gravámenes”, ello “... independientemente de que se emitan dos órdenes de pago diferentes en virtud del acuerdo celebrado entre las partes involucradas”.

Aclarado ello, corresponde señalar los diversos aspectos que configuran el hecho imponible objeto de estudio en el impuesto al valor agregado: aspecto objetivo –prestación de servicios profesionales acápite f), apart. 21, inc. e), art. 3 de la ley del impuesto–, aspecto subjetivo (quienes presten dichos servicios gravados –inc. e), art. 4 de esa ley–), aspecto espacial (realizados en el territorio de la Nación –inc. b) del art. 1 de la misma ley–) y aspecto temporal (se perfecciona con la percepción, total o parcial del precio, o en el momento en que el prestador o locador haya emitido factura, el que sea anterior –pto. 4 del inc. b) del art. 5 de dicha ley–).

Luego, resulta conveniente dejar en relieve que en el caso que nos ocupa, la incertidumbre gira en torno al aspecto subjetivo antes mencionado.

Claro resulta que el “sujeto incidido”, “sujeto de facto” o “sujeto de hecho”, entendiéndose como tal al sujeto que “... se hace cargo del impuesto en forma efectiva, convirtiéndose en quien finalmente lo soporta ...” (Rubén A. Marchevsky, “Impuesto al valor agregado. Análisis integral” –1º ed.– Buenos Aires: Errepar, 2006; pág. 25) sería, en la medida que corresponda adicionar el gravamen a los honorarios, quien asume el pago de las costas.

No obstante, falta dilucidar quién asume la calidad de “contribuyente”, entendiéndose por tal aquél respecto del cual se verifica el hecho imponible que le atribuye la respectiva ley tributaria, coincidiendo en este caso el sujeto pasivo del tributo con el sujeto pasivo de la obligación tributaria (Horacio A. García Belsunce y otros, “Tratado de Tributación”, Tomo I “Derecho Tributario”, Volumen 2, Buenos Aires: Editorial Astrea, 2003; pág. 144).

Teniendo en cuenta lo antedicho, en el “sub lite” puede observarse sin hesitación alguna que en el “Dr. ZZ” no se verifica el hecho imponible, toda vez que no es él quien presta los servicios profesionales que el legislador ha tenido la intención de alcanzar, por ende no resulta ser el sujeto pasivo de la obligación tributaria, ergo, tampoco puede ser considerado contribuyente.

Al mismo tiempo, corresponde señalar que en el derecho tributario, no se contempla la transferencia de la calidad de contribuyente o el desprendimiento de la obligación tributaria por pacto entre particulares. Razón por la cual, esta asesoría disiente con el área preopinante cuando afirma que al asumir el cesionario la condición de perceptor de dichos ingresos, por un acuerdo privado, también asume por imperio legal la calidad de contribuyente.

En ese sentido de ideas, García Belsunce aclara que “... los sujetos pasivos, contribuyentes y responsables, deben estar establecidos en la ley en virtud del principio de reserva de ley, por lo que no pueden ser fijados por normas jurídicas de inferior jerarquía ni por convenios privados ...” –la cursiva no es propia– (op. cit., pág. 143).

En referencia a ello, el art. 37 del decreto reglamentario de la ley de procedimiento tributario establece que “Los convenios sobre la carga de los impuestos no eximen a los contribuyentes, agentes de retención y demás responsables, de las obligaciones que les impongan las normas impositivas, ni acuerden facultad a terceros para gestionar ante la Dirección General en nombre de los titulares de los derechos, exoneración y devolución de impuestos”. Agregando García Belsunce que “... estos acuerdos no son oponibles al Fisco, pero conservan su validez jurídico-privada” (op. cit., pág. 143).

A mayor abundamiento, de acuerdo al principio de indisponibilidad del crédito tributario, “Frente a un hecho imponible realizado y comprobado que ha dado origen a una obligación tributaria, el Estado no ... debería poder ... aceptar sustitución de deudores ...” (Héctor B. Villegas “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”, 9º ed., Buenos Aires, Editorial Astrea, 2005, pág. 228).

De acuerdo con lo hasta aquí expuesto, este cuerpo asesor entiende que resulta ser contribuyente en el caso que nos ocupa la “Dra. XX” toda vez que es quien prestó los servicios profesionales por los que se regularon los honorarios en virtud de su designación como perito contadora en el proceso judicial, independientemente que con posterioridad y mediante un acuerdo entre partes haya cedido la percepción de los mismos a otro sujeto.

Ahora bien, habiendo llegado a este punto corresponde notar que tanto en la actualidad como en el momento en que los honorarios quedaron firmes por la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal –fs. ...– la mencionada profesional revestía el carácter de responsable monotributista.

En virtud de dicha condición tributaria, corresponde traer a colación la Actuación N° .../06 (DI ...) referida a la exclusión del monotributo de un profesional al que se le habían regulado honorarios judicialmente.

En dicha oportunidad se dijo que “... corresponde entender que los honorarios que motivan la consulta deben tributar conforme con los regímenes generales, toda vez que al generar la exclusión del rubrado del Régimen Simplificado, el mismo queda obligado, a partir del momento del mes en que se constate dicha situación, a revestir la calidad de sujeto inscripto en los impuestos a las ganancias y al valor agregado ...”.

Asimismo se aclaró que “... al definirse en el ámbito del Régimen Simplificado a los ‘ingresos brutos’ como aquéllos que se hubieran devengado, no corresponde considerarlos necesariamente al momento de ser cobrados sino que deberá determinarse en qué momento cumplen la condición de devengamiento”.

En ese marco se concluyó que “... 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”.

Precisando aún más lo anterior, en la Res. SD.G.T.L.I. 29/08, la Subdirección General de Técnico Legal Impositiva ha dado respuesta a la consulta interpuesta por una contribuyente

señalando que “... la exclusión de un profesional del Régimen Simplificado se produce el día de la fecha en que adquiere firmeza el auto judicial que reguló sus honorarios por un monto que superó los topes pertinentes, y a partir de ese día, inclusive, debe dar cumplimiento a sus obligaciones impositivas y de la Seguridad Social, por los respectivos regímenes generales” –el subrayado es propio–.

Agregando que por tal motivo “... corresponderá que el monto del honorario que regule el Juzgado pertinente contemple el impuesto al valor agregado al que se encuentra alcanzado el mismo”.

Vale aclarar que el precitado criterio fue ratificado por la Res. M.E. y F.P. 70/10 (B.O.: 23/2/10).

Finalmente y por los fundamentos expuestos no se comparte el criterio vertido por el Departamento en la Actuación N° .../14 (DI ...), en la cual ratifica y entiende aplicables al presente caso las conclusiones arribadas en la Actuación N° .../13 (DI ...). En opinión de este Departamento, las mismas sólo tendrían efectos para la solución del caso allí tratado, en el cual el cesionario requirió al juez interviniente la adición del impuesto al valor agregado a la totalidad de los honorarios regulados al cedente, petición que fue resuelta favorablemente por el magistrado y no objetada en tiempo y forma por el Fisco nacional en la causa respectiva (ver f. 77, último párrafo; f. 78, párrafo segundo y f. 79, penúltimo párrafo), hechos éstos que no consta se hayan verificado en el “sub lite”.