

Abogados Impuesto Al Valor Agregado Honorarios Judiciales Reintegro Hecho Imponible

JURISPRUDENCIA

Abogados. Impuesto al valor agregado. Honorarios judiciales.

Reintegro. Hecho imponible Se ordena el reintegro del valor correspondiente al impuesto al valor agregado, retenido como percepción de honorarios judiciales a un abogado, en virtud de que la ley de IVA dispone que en los casos de cobros judiciales el hecho imponible se perfecciona en el momento de la percepción del honorario o en el momento de emisión de la factura, lo que ocurra antes.

En la ciudad de La Plata, a 8 de abril de 2015, habiéndose establecido, de conformidad con lo dispuesto en el Acuerdo 2078, que deberá observarse el siguiente orden de votación: doctores Hitters, de Lázzari, Pettigiani, Kogan, se reúnen los señores jueces de la Suprema Corte de Justicia en acuerdo ordinario para pronunciar sentencia definitiva en la causa C. 117.079, "Racing Club Asociación Civil. Incidente pago de honorarios". ANTECEDENTES La Sala II de la Cámara Segunda de Apelación en lo Civil y Comercial del Departamento Judicial de La Plata confirmó la sentencia de primera instancia que había desestimado el pedido de reintegro solicitado por el letrado C. V. L. del valor correspondiente al Impuesto al Valor Agregado que se le había retenido en el acto de percibir honorarios judiciales a través del Banco de la Provincia de Buenos Aires (fs. 232). Se interpuso, por el letrado, recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley (fs. 235/248). Oído el señor Subprocurador General,

dictada la providencia de autos y encontrándose la causa en estado de pronunciar sentencia, la Suprema Corte resolvió plantear y votar la siguiente CUESTIÓN ¿Es fundado el recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley? VOTACIÓN A la cuestión planteada, el señor Juez doctor Hitters dijo: 1. 1. El abogado C. V. L. solicitó la correspondiente libranza judicial para la percepción de los honorarios que se le habían regulado, por resolución de fecha 17 de septiembre de 2009, en razón de la tarea profesional que desarrolló como integrante del Órgano Fiduciario que tuvo a cargo el saneamiento financiero de Racing Club Asociación Civil (fs. 20). El juez de primera instancia ordenó el libramiento por el importe del capital -\$...- con más el porcentaje correspondiente a los aportes de ley -\$...- (fs. 22). Posteriormente, el letrado petitionó el recálculo de su regulación de honorarios para que se incluyera el ...% de ellos correspondientes al Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.), pues el estipendio que se le había determinado excedía el monto máximo para su permanencia en el Régimen para Pequeños Contribuyentes (Monotributo; fs. 111). El mismo retiró su giro, haciendo reserva de que estaba pendiente el reconocimiento del reintegro del porcentaje correspondiente al I.V.A. que había solicitado (fs. 116 vta.) y luego de percibir su retribución petitionó, nuevamente, la devolución del importe retenido por ese impuesto (fs. 128/131). A tal fin acreditó su cambio de situación fiscal y las retenciones que se le practicaron a sus honorarios (fs. 139). De sus peticiones se dio traslado a Racing Club Asociación Civil (fs. 140), quien se presentó repeliéndolas (fs. 141/143 y 144). El magistrado actuante ordenó el libramiento de oficio a la Administración Federal de Ingresos Públicos (A.F.I.P.) con el objeto de que informe sobre el tema impositivo planteado por el letrado (fs. 148). Respondiendo el oficio (fs. 173/175), se dictó resolución desestimando la petición del letrado (fs. 191/192), pronunciamiento que fue apelado por este último (fs. 207). Presentado su memorial (fs. 219/224) y contestado a su turno, por Racing Club Asociación Civil (fs. 226/227 vta.), se elevaron los autos a la alzada, confirmándose la resolución atacada, lo que provocó la interposición del recurso en estudio. 2. La Sala II de la Cámara Segunda de Apelación en lo Civil y Comercial de este Departamento Judicial confirmó la decisión atacada. Para así decidir, sostuvo que el art. 3 de la resolución 1105/2001 de la Administración Federal de Ingresos Públicos, vigente a ese momento, resolvía la cuestión estableciendo que, en el supuesto de los honorarios regulados judicialmente, el interesado que tuviera la condición de responsable inscripto frente al Impuesto al Valor Agregado debía manifestarlo en el momento en que tal concepto fuera regulado (fs. 231 y vta.). En razón de ello consideró que la circunstancia de haberse modificado su situación tributaria en oportunidad de solicitar el giro a su favor, con posterioridad al auto regulatorio de marras, no le confería la posibilidad de trasladar el importe de dicho tributo al condenado en costas ni aún cuando los estipendios se encontraran pendientes de percepción (fs. 231 vta.). II. Se agravia el recuento, denunciando la violación de los arts. 1 inc. b, 3 inc. e punto 21.f., 5 inc. b.4. de la ley 20.631; 2, 20 y 21 de la ley 26.565; 1 de la resolución general de la D.G.I. 4214/1996; 1 inc. b., 3 inc. d. de la resolución general de la A.F.I.P. 2616 (mod. r.g. A.F.I.P. 2745); 1 y 3 de la resolución general 1105/2001; 14, 14 bis; 16, 17, 18, 28, 31, 75 inc. 12, 76 y 99 inc. 2 de la Constitución nacional. Despliega sus argumentos de la siguiente manera: a) La Cámara interpreta en forma aislada el art. 4 de la resolución general 1105/2001 desconociendo el plexo normativo integrado por las leyes que regulan la materia tributaria en cuestión (fs. 239/241 vta.); b) con citas de fallos de la Corte federal sobre interpretación de las leyes y, en especial, de las impositivas, pone de relieve que el hecho imponible en el Impuesto al Valor Agregado, para el caso de las regulaciones judiciales de honorarios, se configura en el momento de la percepción, demostrando con ello que la resolución general

que aplicó la Cámara modificaba la ley en la materia violando el rango constitucional de las normas (fs. 241 vta./242); c) el régimen legal del Monotributo es posterior a la resolución actuada por el Tribunal de alzada y establece las condiciones en que se excluye al contribuyente de esa normativa legal para ingresar al régimen general (fs. 242); d) surge de las constancias del expediente que en el acto de percibir los honorarios el Banco de la Provincia de Buenos Aires efectuó la retención correspondiente al Impuesto al Valor Agregado, en cumplimiento con la resolución general de A.F.I.P. 2616, en tanto -dice- fue en ese momento que se configuró el hecho imponible, pasando, del régimen del monotributo -ley 26.565- al general -ley 20.631- (hoy 23.349; t. ord. por dec. 280/1997; fs. 242 vta./243); indica las pautas interpretativas que surgen de los dictámenes 43/2001 y 16/2007 de la A.F.I.P. respecto de la aplicación del I.V.A. sobre los honorarios regulados judicialmente en apoyo de su postura (fs. 242 y vta.); e) pone de relieve, para demostrar el yerro de la Cámara, que la resolución general 1105/2001 establece los recaudos formales y un régimen de retención, y hace remisión al art. 8 de la resolución general 689/1999 que interpretado por el Tribunal Fiscal de la Nación dispuso que correspondía agregar el Impuesto al Valor Agregado si al momento de la percepción el profesional acreditaba su carácter de responsable inscripto (fs. 243 y vta.); f) encuentra que el tribunal de alzada ha violado el carácter trasladable del impuesto en cuestión al razonar en sentido contrario al art. 1 de la ley 20.631 (rectius: 23.349, t.o. dec. 287/1997), eximiendo del pago del tributo a Racing Club Asociación Civil, beneficiario de los trabajos realizados y condenado en costas, transportando la carga del impuesto al recurrente, afectando sus honorarios al tener que deducirlo de ellos y confundiéndolo con el Impuesto a las Ganancias; cita en apoyo de su argumentación, fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, de otros tribunales, y doctrina de autor (fs. 243 vta./245 vta.); g) señala que el fallo no es derivación lógica del derecho ya que el cambio de un régimen tributario a otro fue consecuencia directa de la percepción de honorarios, debiendo el beneficiario del servicio pagar el tributo, en este caso Racing Club Asociación Civil, por haber sido condenado en costas (fs. 245 va./246); h) los precedentes de esa misma Sala que se citaron para decidir difieren del presente caso, y el pronunciamiento se ha apartado de las constancias de la causa, ya que surge de autos que el Impuesto al Valor Agregado fue retenido como consecuencia del cambio de situación tributaria a partir de la hora cero del día en que percibió los honorarios que habían sido regulados judicialmente, aclarando que tal retención obedecía a que el monto de los estipendios superaban la suma de \$... fijada para permanecer en el régimen del monotributo (fs. 245 vta./246 vta.); i) la Cámara provocó que se trasladara la carga tributaria al prestador del servicio, eximiendo a quien es el beneficiario del trabajo, provocando un enriquecimiento sin causa en violación al régimen legal impositivo y lesionando el derecho de propiedad y de igualdad ante los tributos del recurrente (fs. 246 vta./247).

III. El recurso prospera. 1. El recurrente se agravia de la sentencia dictada por la Sala II de la Cámara Segunda departamental que desestimó el reintegro de la suma que se le retuvo en concepto de Impuesto al Valor Agregado en el momento de percibir sus honorarios, regulados judicialmente, en el Banco de la Provincia de Buenos Aires. Aduce en su argumentación que la Cámara ha mal interpretado las normas tributarias y que con su decisión las ha violado, conculcando sus derechos de propiedad y de igualdad ante los tributos, pues ha eximido al condenado en costas de soportar la carga del Impuesto al Valor Agregado, afectando la integridad de sus honorarios como si se aplicara el Impuesto a las Ganancias. Entiendo que le asiste razón al recurrente. La Cámara sostuvo que "... cabe indicar que la Resolución 1105/2001 de la Administración Federal de Ingresos Públicos (A.F.I.P.), actualmente en vigencia, resuelve de manera concreta la cuestión, estableciendo que será pasible de retención -en el supuesto de honorarios regulados judicialmente- el interesado que tenga la condición de responsable inscripto frente al impuesto al valor agregado, en el momento en que tal concepto es regulado (art. 3, Res. precitada)". Considero, como lo señala el recurrente, que el fallo atacado ha efectuado una incorrecta interpretación del plexo normativo tributario. Veamos: El Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes -ley 26.565-, al que estaba incorporado el quejoso, establece una serie de categorías teniendo en cuenta el monto de la facturación y otros conceptos relativos a la actividad que el sujeto desarrolla, siendo la máxima categoría la correspondiente a la percepción de ingresos brutos de \$... en los 12 meses anteriores al último percibido (art. 8). En el art. 20 dispone una serie de exclusiones al régimen como la que contiene el primero de sus incisos, que dice: "a) La suma de los ingresos brutos obtenidos de las actividades incluidas en el presente régimen, en los últimos doce (12) meses inmediatos anteriores a la obtención de cada nuevo ingreso bruto -considerando al mismo- exceda el límite máximo establecido para la Categoría I o, en su caso, J, K o L, conforme a lo previsto en el segundo párrafo del artículo 8°" (el subrayado me pertenece). En lo que es de interés, completa la regulación el art. 21 que dispone: "El acaecimiento de cualquiera de las causales indicadas en el artículo anterior producirá, sin necesidad de intervención alguna por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), la exclusión automática del régimen desde la cero (0) hora del día en que se verifique la misma, debiendo comunicar el contribuyente, en forma inmediata, dicha circunstancia al citado organismo, y solicitar el alta en los tributos - impositivos y de los recursos de la seguridad social- del régimen general de los que resulte responsable, de acuerdo con su actividad..." (el subrayado me pertenece). Como se puede apreciar de los textos citados, quien esté inscripto en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes quedará excluido del mismo si obtiene ingresos brutos superiores a \$...

(última categoría, art. 8 de la ley 26.565), pasando automáticamente al régimen general de impuestos y de la seguridad social que corresponda a su actividad. En las aludidas condiciones, en el sub lite, el letrado C. V. L. que estaba inscripto como Monotributista (arts. 20 y 21, ley 26.565) es excluido, de iure, del régimen simplificado a partir de que percibió el honorario de \$..., como hemos visto, al superar ese límite máximo de \$ La ley 23.349 (t.o. dec. 280/1997) de Impuesto al Valor Agregado grava la prestación del servicio profesional en el punto 21. f. del inc. e del art. 3 y, además, establece, en el punto 4, inc. b del art. 5, al referirse al momento en que se configura el hecho imponible: "Que se trate de casos en los que la contraprestación deba fijarse judicialmente o deba percibirse a través de cajas forenses, o colegios o consejos profesionales, en cuyo caso 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" (el subrayado me pertenece). De lo hasta aquí expuesto parece concluirse que la aplicación de la resolución 1105/2001 que ha hecho la Cámara se contrapone con lo dispuesto en las normas legales de mayor jerarquía, leyes 23.349 y 26.565, a las que se ha hecho referencia (art. 31, Const. nac.). Sin embargo, entiendo que la discordancia no está en el texto de la norma actuada por el tribunal de alzada, sino en la interpretación que éste ha hecho al descontextualizar su aplicación. Esta Corte tiene dicho que en la interpretación de la ley debe comenzarse con la ley misma y adoptando como pauta hermenéutica a la sistemática, confrontando el precepto a interpretar con el resto de las normas que integran el ordenamiento jurídico. No debe olvidarse la presunción de coherencia que reina en el sistema de normas. La interpretación debe efectuarse de tal manera que las normas armonicen entre sí y no de modo que se produzcan choques, exclusiones o pugnas entre ellas (conf. doct. Ac. 55.689, sent. del 28-II-1995; Ac. 50.866, sent. del 17-II-1998; Ac. 67.487, sent. del 14-II-2001; Ac. 87.609, sent. del 13-IV-2005; C. 98.327, sent. del 1-IX-2010; C. 100.621, sent. del 21-XII-2011). En el específico ámbito de las leyes impositivas la Corte federal in re "Compañía General de Combustibles S.A." (sent. del 16-VI-1993; Fallos: 316:1533) ha dicho que "Debe atenderse al fin con que las leyes impositivas han sido dictadas, ya que es misión del intérprete indagar el verdadero sentido y alcance de la ley, mediante un examen atento y profundo de sus términos que consulte la realidad del precepto y la voluntad del legislador". La resolución general de A.F.I.P. 1105/2001 fija la conducta a seguir respecto de la regulación judicial de honorarios, estableciendo la carga del letrado de manifestar, antes de la regulación, si está inscripto en el Impuesto al Valor Agregado. Como se puede advertir, la situación allí descripta difiere del sub iudice, porque al momento de regularse los honorarios del recurrente su condición fiscal era la de monotributista. Recién con la percepción del emolumento -configuración de hecho imponible para la ley 26.565 (art. 5, inc. b] 4.)- nace la obligación de ingresar el tributo. Encuentro, además, que la interpretación que ha efectuado la Cámara se contrapone con la que ha hecho el Tribunal Fiscal de la Nación en el caso "Tatedetuti S.A." (sent. del 13-IX-2007; "La Ley Online" AR/JUR/5694/2007) acerca de la resolución general 689/1999 de similar contenido a la 1105/2001 cuestionada. Allí, la magistrada votante, precisamente, indica que "... no puede entenderse que esa Resolución General haya modificado la Ley de Impuesto al Valor Agregado, sino que debe entenderse razonablemente como que en el momento de la regulación debe agregarse el IVA si se acreditó el carácter de responsable inscripto, mas no prohíbe que se esté al momento de configuración del hecho imponible para la adición que resultare corresponder" (el subrayado me pertenece). Retomando el caso concreto, no puede soslayarse lo que pone en evidencia la documental acompañada al expediente por el recurrente luego de haber percibido sus honorarios. Allí se aprecia el "Certificado de Retención I.V.A." (fs. 132), emitido por el Banco de la Provincia de Buenos Aires, donde consta la retención del impuesto en cuestión, realizada sobre sus estipendios en el acto de su percepción de la cuenta judicial de autos. También se aprecia de los escritos presentados por el letrado que su petición se enderezó a obtener la determinación del importe del impuesto (v. fs. 111; 128/131 y 139), donde a su vez acreditó su inscripción en el Impuesto a las Ganancias Personas Físicas y en el Impuesto al Valor Agregado (v. fs. 138). Por lo tanto, el cambio de régimen tributario del impugnante después de que fuera practicada la regulación de honorarios pero con anterioridad a que percibiera efectivamente su retribución (v. fs. 138), ha sido efectuado oportunamente y en cumplimiento con lo dispuesto en las leyes 26.565 y 23.349. 3. Esta conclusión autoriza a revocar la sentencia atacada (art. 289 inc. 1, C.P.C.C.). La composición positiva de la disputa (inc. 2 del art. 289 citado) exige abordar todos aquellos argumentos defensivos que esgrimió el accionado en la instancia anterior (fs. 226/227 y vta.) y que fueron desplazados por el modo y las razones bajo las cuales las incidencias se resolvió. Ello así, dado que en virtud del instituto de la apelación adhesiva o implícita, se impone el abordaje de las articulaciones o defensas llevadas ante las instancias de grado y que no pudieron ser traídas a esta sede en atención al carácter victorioso de la parte (conf. doct. C. 93.807, sent. del 2-IX-2009; C. 95.528, sent. del 25-VIII-2010; C. 105.365, sent. del 2-III-2011; C. 109.072, sent. del 12-XII-2012). Sostuvo "Racing Club Asociación Civil" en dicha oportunidad que ella no es obligada al pago del I.V.A., estando el tributo a cargo del letrado. Afirmó también que el doctor V. L. recibió, percibió y aceptó la suma dada en pago, sin formular reserva alguna respecto del impuesto, lo que importa en todo caso una renuncia a reclamar lo que luego ha pretendido. A contrario de lo sostenido por la parte recurrida, la lectura de las actuaciones deja ver que al tiempo de retirar la libranza judicial, cuyo monto estuvo imputado a honorarios y aportes profesionales,

el letrado beneficiario dejó expresamente manifestado que el retiro en cuestión, lo hacía a cuenta del correspondiente recálculo del I.V.A. derivado de su condición de responsable inscripto a la que accedía al superar el monto a percibir, la cifra máxima de la categoría de monotributo (v. fs. 116 vta.). El órgano de primer grado dispuso tener presente tal manifestación para su oportunidad (v. fs. 117). De lo expuesto se desprende sin hesitaciones que lejos de renunciar a la devolución de las sumas que al momento del pago de la libranza le fueron en definitiva retenidas a través del banco girado, el letrado hizo -en ese tiempo- la pertinente reserva, con expresión de las razones que la fundaban (arg. arts. 776, 777 del Cód. Civ.; 874 del mismo ordenamiento), concretando luego la petición correspondiente. Como tuvo oportunidad de expresarlo la Corte Suprema de Justicia de la Nación nacional in re "Compañía de Combustible", antes citada, no admitir que el importe del Impuesto al Valor Agregado integre las costas del juicio adicionándose a los honorarios regulados, implicaba desnaturalizar la aplicación del referido tributo, incidiendo la gabela directamente sobre la renta del profesional en oposición al modo como el legislador concibió el funcionamiento del impuesto (conf. consid. 8°). Tampoco puede entenderse que la situación fiscal del letrado sea una materia disponible, como sostiene el accionado, pudiendo renunciarse a las obligaciones que las leyes tributarias imponen y ni siquiera considerar que se ha asumido la deuda de quien, por imperio de la ley, es el obligado al pago del impuesto. En materia tributaria la potestad de crear, modificar o suprimir unilateralmente los tributos la tiene el Estado e implica la facultad de generar normas mediante las cuales puede compeler a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios para atender las necesidades públicas (conf. Villegas, Héctor Belisario, "Curso de finanzas, derecho financiero y tributario", 9° edic., 2° reimp., Edit. Astrea, año 2009, pág. 252). De otra manera, se estaría pretorianamente estableciendo una exención que la ley del Impuesto al Valor Agregado no establece (C.J. Pcia. Catamarca, causa "Giménez c/Deca", sent. del 8-II-2006; "La Ley Online" AR/JUR/836/2006), o implicaría que la parte condenada en costas, al no pagar el I.V.A., lo convertiría en un gravamen a la renta, pues incidiría sobre el honorario profesional, como si fuera el Impuesto a las Ganancias (Calvo, Rubén y Sferco, José M. "El I.V.A. y los honorarios judiciales [Una sentencia justa]", en LL, 1992-D, 458; Corti, Marcelo, "Tratamiento fiscal de los honorarios profesionales regulados judicialmente [art. 4 de la Ley de IVA y la RG (AFIP) 688/99]", pub. en LL, Práctica Profesional 2008-75, 10 - Sup. Act. 16-IX-2008. 1 - D.J. 26-XI-2008-2195-D.J. 2008.II, 2195).

4. El pronunciamiento adoptado implica la necesidad de adecuar las costas de primera instancia y las de alzada, las que se imponen, en cada una de esas instancias a Racing Club Asociación Civil, en su calidad de vencido (arts. 68 y 274 del C.P.C.C.). IV. En consecuencia, corresponde hacer lugar al recurso extraordinario interpuesto y revocar la sentencia de Cámara, ordenando el reintegro, al recurrente, de la suma correspondiente al ...% sobre los honorarios regulados el 17 de septiembre de 2009, en concepto de Impuesto al Valor Agregado (art. 289, C.P.C.C.). Costas a la contraria de ésta y de las demás instancias (art. 68, C.P.C.C.). Voto por la afirmativa. Los señores jueces doctores de Lázzari, Pettigiani y Kogan, por los mismos fundamentos del señor Juez doctor Hitters, votaron también por la afirmativa. Con lo que terminó el acuerdo, dictándose la siguiente SENTENCIA Por lo expuesto en el acuerdo que antecede, de conformidad con lo dictaminado por el señor Subprocurador General, se hace lugar al recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley interpuesto y se revoca la sentencia de Cámara ordenando el reintegro, al recurrente, de la suma correspondiente al ..% sobre los honorarios regulados el 17 de septiembre de 2009, en concepto de Impuesto al Valor Agregado. Costas a la contraria de ésta y de las demás instancias (arts. 68 y 289, C.P.C.C.). El depósito previo deberá ser devuelto al recurrente. Notifíquese y devuélvase.

JUAN CARLOS HITTERS HILDA KOGAN EDUARDO JULIO PETTIGIANI EDUARDO NESTOR DE LAZZARI
CARLOS E. CAMPS Secretario Correlaciones: Ley 26565 - 21/12/2009 Ley 23349 -
25/08/1986 Resolución AFIP 1105/2001 - BO: 10/10/2001 Compañía General de Combustibles SA y otros c/Estado
Nacional s/vía de apremio - Corte Sup. Just. Nac. - 30/11/2010 Tatedetuti SA - Trib. Fiscal Nac. - Sala A - 04/08/2003
002115E