

Compras a monotributistas: Límites a su deducción en el impuesto a las ganancias

Diego S. Mastragostino

1. Marco normativo

a) El artículo 29 del Anexo de la Ley 24.977 (en adelante, Ley RS) dispone:

“Los adquirentes, locatarios o prestatarios de los sujetos comprendidos en el presente régimen sólo podrán computar en su liquidación del impuesto a las ganancias, las operaciones realizadas con un mismo sujeto proveedor hasta un total del diez por ciento (10%) y para el conjunto de los sujetos proveedores hasta un total del treinta por ciento (30%), en ambos casos sobre el total de las compras, locaciones o prestaciones correspondientes al mismo ejercicio fiscal. En ningún caso podrá imputarse a los períodos siguientes el remanente que pudiera resultar de dichas limitaciones.

El Poder Ejecutivo Nacional podrá reducir los porcentajes indicados precedentemente hasta en un dos por ciento (2%) y hasta en un ocho por ciento (8%), respectivamente, de manera diferencial para determinadas zonas, regiones y/o actividades económicas...”.

1. Marco normativo

a) El artículo 29 del Anexo de la Ley 24.977 (en adelante, Ley RS) dispone:

“...La limitación indicada en el primer párrafo del presente artículo no se aplicará cuando el pequeño contribuyente opere como proveedor o prestador de servicio para un mismo sujeto en forma recurrente, de acuerdo con los parámetros que a tal fin determine la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP).

Cuando los vendedores, locadores o prestadores sean sujetos comprendidos en el Título IV del presente Anexo, será de aplicación lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 32”.

Nota: Régimen de inclusión social y promoción del trabajo independiente. Los comprobantes no se pueden deducir en IG. El Dictamen (DAT) 43/2012 aclaró que la limitación es para recurrentes y no recurrentes.

1. Marco normativo

b) El artículo 43 del Dto 1/2010 (Reglamentario de la Ley RS) prevé:

“Los adquirentes, locatarios o prestatarios de los sujetos adheridos al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (RS), por las operaciones efectuadas con estos, solo podrán computar en su liquidación del impuesto a las ganancias:

a) Respecto de un mismo proveedor: hasta un dos por ciento (2%), y

b) Respecto del conjunto de proveedores: hasta un total del ocho por ciento (8%).

Los porcentajes señalados en los incisos precedentes se aplicarán sobre el total de compras, locaciones o prestaciones correspondientes a un mismo ejercicio fiscal”.

1. Marco normativo

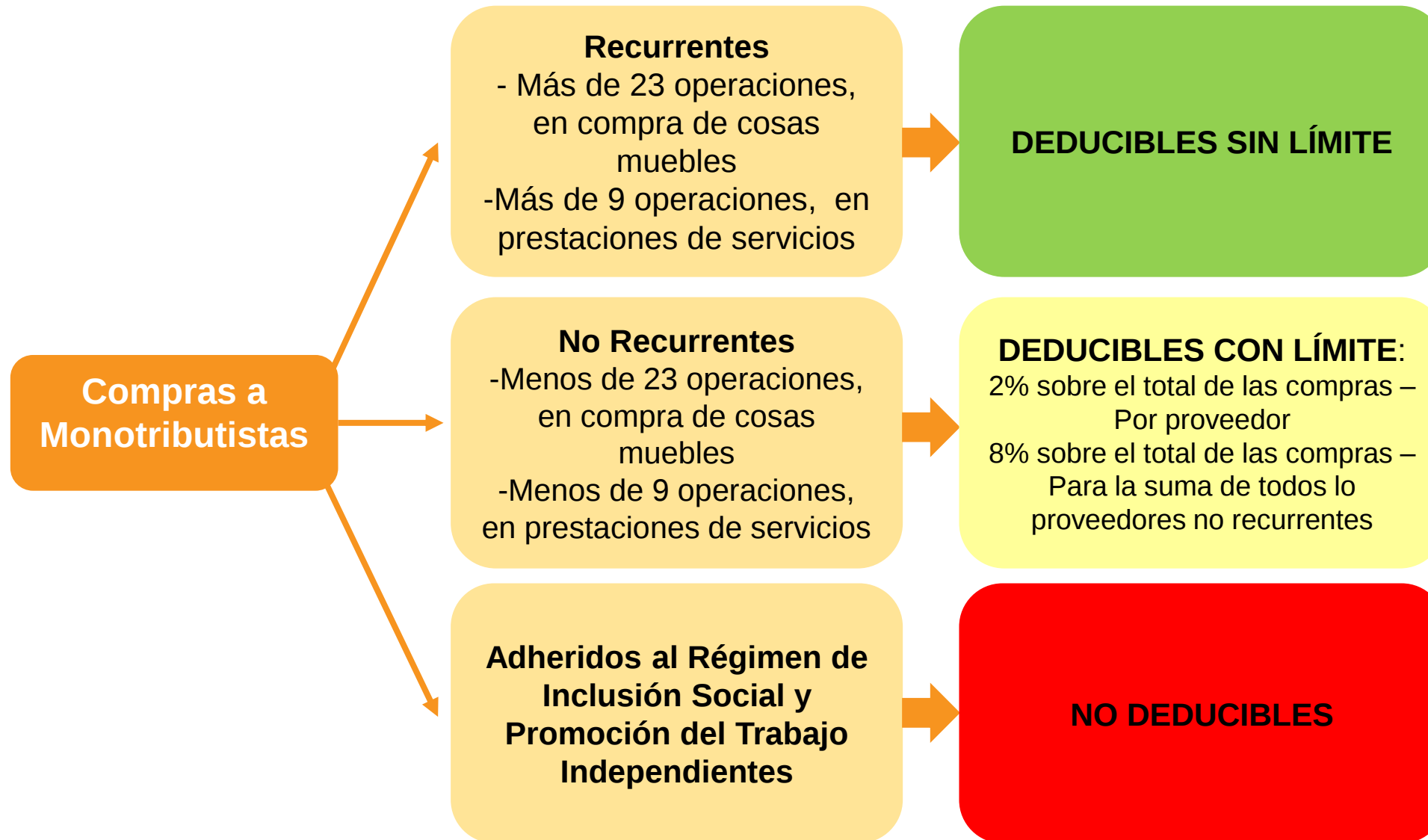
c) El artículo 72 del RG 4309 (Reglamentaria de la Ley RS) prevé:

“A efectos de las limitaciones dispuestas en el tercer párrafo del artículo 29 del “Anexo” respecto del impuesto a las ganancias, revisten el carácter de “recurrentes” las operaciones realizadas con cada proveedor en el ejercicio fiscal, cuya cantidad resulte superior a:

a) veintitrés (23), de tratarse de compras, o

b) nueve (9), de tratarse de locaciones o prestaciones”.

1. Marco normativo



2. Jurisprudencia e interpretaciones del Fisco

a) Interpretación del término “operación”

*“...por operación debe entenderse toda prestación discriminada que haya sido objeto de un contrato, se le haya asignado un precio determinado y por cuyo cumplimiento deba emitirse una factura; o las prestaciones sucesivamente cumplidas en el curso de un contrato de ejecución continuada cuya ejecución parcial dé lugar a pagos parciales; aunque también es concebible que, según la intención común de las partes, la operación consista en la construcción de la obra íntegra en los términos pactados o la realización completa de los trabajos; sin que, en abstracto, **tampoco quepa excluir de plano la posibilidad de que en una factura se individualicen varias operaciones**”.*

Golba Construcciones S.A., CNCAF, Sala V, 30-09-2008.

Opinión similar en Digital Radio S.R.L., TFN, Sala A, 1-06-2023.

2. Jurisprudencia e interpretaciones del Fisco

b) ¿Qué conceptos integran la base de cálculo del límite para compras a “no recurrentes”?

b.1) Dictamen (DI ATEC) 9/2009, 27-2-2009.

“el límite en cuestión se vincula al gasto, por lo que este servicio asesor interpreta que cuando la ley y su decreto refieren al total de las compras, locaciones o prestaciones, las mismas deben estar correlacionadas con costos y gastos del ejercicio fiscal, y no con la adquisición de bienes de uso”.

b.2) SMG Life Compañía de Seguros de Retiro S.A.; TFN, Sala B, 13-11-2023.

“no deberían incluirse dentro del total de compras, prestaciones o locaciones a las remuneraciones abonadas al personal en relación de dependencia dado que, aún cuando resultan deducibles en la liquidación del gravamen, los empleados en relación de dependencia no son proveedores, prestadores ni locadores de servicio. Tampoco corresponde incluir a los impuestos y otros conceptos (por ejemplo amortizaciones) que el Fisco Nacional expresamente excluyó por no constituir prestaciones o locaciones de servicios ni provisión de bienes que impacten en la liquidación del impuesto a las ganancias como gastos o costos del ejercicio en los periodos fiscales 2005 y 2006...”.

2. Jurisprudencia e interpretaciones del Fisco

c) Exceso reglamentario respecto de la determinación del porcentaje máximo deducible para el caso de “no recurrentes”.

“...se observa que el artículo de la Ley habilita al Poder Ejecutivo a reducir los porcentajes de limitación hasta “en” un 2% (cada proveedor) y hasta “en” un 8% (conjunto de proveedores), lo que lleva a concluir que dichos límites podrían reducirse en el extremo, hasta un 8% y un 22% respectivamente. Ello implica, como lo advierte mi distinguido colega, que los porcentajes definidos en la norma reglamentaria excedieron la facultad otorgada...”

Voto del Dr. José Luis Pérez –en minoría- en SMG Life Compañía de Seguros de Retiro S.A.; TFN, Sala B, 13-11-2023 y Lutz, Juan Jacobo, TFN, Sala B, 22-05-2022.



¡Muchas Gracias!

Diego S. Mastragostino



[linkedin.com/in/dsmastragostino](https://www.linkedin.com/in/dsmastragostino)



[diego.mastragostino](https://www.instagram.com/diego.mastragostino)



[@diego.mastragostino](https://www.youtube.com/@diego.mastragostino)



[@dsmastragostino](https://www.x.com/dsmastragostino)