República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-86612289-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 19 de Agosto de 2022

Referencia: Carabajal. IVA. Exclusión Monotributo. Discriminación IVA

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

En la ciudad de Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala "A" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Laura Amalia Guzmán (Vocal Titular de la 2da Nominación) y Rubén Marchevsky (Vocal Titular de la 3era. Nominación), a efectos de resolver la causa **REF. EX 2019-92822212-APN-SGAI#TFN** caratulada: " **CARABAJAL MARCELA ALEJANDRA S/APELACION**".

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que mediante IF-2019-92822168-APN-DTD#JGM se interpone recurso de apelación contra la resolución N° 87/2019, mediante la cual se determina de oficio la obligación de la recurrente frente al impuesto al valor agregado, por los períodos fiscales 3/2017 a 2/2018, ambos inclusive. Asimismo, se liquidan intereses resarcitorios y se aplica sanción con sustento en el artículo 45 de la ley de rito.

Explica que una vez iniciada la fiscalización la administración fiscal informó que su monto de compras registrado superaba el 80% de la categoría máxima de ingresos en ese momento, esto es $ 1.050.000.-. por lo que se configuró la causal de exclusión prevista en el inciso k) del artículo 20 de la ley del tributo, por lo que se lo excluyó retroactivamente del régimen para pequeños contribuyentes en el que se encontraba inscripto.

Dice que aceptó la exclusión por lo que, con fecha 8 de marzo de 2018, realizó el correspondiente trámite ante la Administración, Distrito Lincoln de la Provincia de Buenos Aires, donde se encuentra inscripta, con el objeto de solicitar la adecuación de su historial y que conste el 3/2017 como la fecha a partir de la cual debe figurar como responsable inscripto en el impuesto al valor agregado, a las ganancias y en el régimen de Autónomos. Por ello presentó sus declaraciones juradas correspondientes al impuesto al valor agregado, por los períodos comprendidos entre el 3/2017 y 2/2018, e incluyó el impuesto determinado en un plan de facilidades de pago.

Señala que posteriormente, se presentó un funcionario fiscal que la notificó de un nuevo procedimiento dirigido a fiscalizar sus declaraciones juradas del impuesto correspondiente al período comprendido entre 3/2017 y 2/2018. En ese contexto, analizada la documentación acompañada, la administración

le notificó que procedía la impugnación de sus declaraciones juradas en tanto computó crédito fiscal proveniente de sus facturas B, en las que no se encuentra el crédito fiscal discriminado. Aclara que se computó como pagos a su favor, los importes que ingresó a través de los planes de pago que suscribió.

Es así que se inició el procedimiento de determinación de oficio que culminó en el acto ahora en crisis. La recurrente se agravia, en primer término, que en ningún momento se cuestionaron los ingresos declarados como ventas, y en consecuencia, el débito fiscal que en función a ellas determinó y exteriorizó en sus declaraciones juradas. De allí que tal concepto no fue controvertido, observado ni puesto en duda por el ente fiscal.

En segundo término, cuestiona la impugnación del crédito fiscal declarado en el período bajo examen, que reposa en que el mismo no se encuentra discriminado en la factura o documento equivalente, lo que es -dice- de estricta lógica pues surge de los comprobantes tipo B. En esa dirección, dice que el Fisco nunca cuestionó la validez formal y material de los comprobantes emitidos por sus proveedores, pues claramente ha quedado acreditado que tanto ellos como las operaciones instrumentadas en aquellos comprobantes son válidos y efectivamente se han realizado.

Manifiesta que esto viene a significar que la propia administración reconoció los débitos fiscales generados por sus proveedores y que los ingresaron en sus respectivas declaraciones juradas.

Afirma la recurrente que el único argumento del juez administrativo reposa en que el cómputo del crédito fiscal solo es procedente cuando es discriminado en la factura de acuerdo con lo que disponen los artículos 37 y 41 de la ley del gravamen. El cuestionamiento fiscal, aclara, reside en la imposibilidad de computar el crédito fiscal por las operaciones efectuadas con sus proveedores, que se encuentran documentadas y han sido reconocidas como existentes, en el período en el que se encontraba inscripta como monotributista, circunstancia que implica, necesariamente, que sus proveedores utilizaban la factura B.

Ello traduce el accionar fiscal en una verdadera sanción, que transforma la aplicación del artículo 45 de la ley 11.683 en una multiplicación de sanciones.

Critica la aplicación al caso del artículo 37 de la ley del impuesto, pues coloca a la recurrente en una posición donde la obligación legal es de cumplimiento imposible. Luego de la cita de precedentes jurisprudenciales que abonan su posición concluye en el sentido que dicho precepto no resulta aplicable en tanto allí se hace referencia a operaciones entre responsables inscriptos, lo que no es el caso de autos.

Cita jurisprudencia que da sustento a sus argumentos.

Cuestiona la procedencia de la sanción aplicada.

Ofrece prueba pericial contable y hace reserva del caso federal.

II.- Que mediante IF-2020-52823092-APN-DTD#JGM contesta el recurso la representación fiscal y por las razones de hecho y derecho que invoca, solicita se confirme el acto venido en recurso. Con costas. Acompaña como prueba los antecedentes administrativos de la causa y hace reserva del caso federal.

III.- Que mediante PV-2020-84240169-APN-VOCII#TFN se hace lugar a la prueba pericial contable ofrecida por la recurrente, no obstante ante su inacción, con fecha 30/9/2021 se da por decaído el derecho a su producción.

Mediante PV-2022-80579059-APN-VOCII#TFN se elevan los autos a conocimiento de la Sala A.

Finalmente, se llaman los autos a sentencia.

IV.- Que de acuerdo con lo que se desprende de las actuaciones administrativas y de los escritos de recurso y contestación de recurso, como resultado de la OI N° 11659357, se le informa a la recurrente que si bien se encuentra categorizada como monotributista, el monto de compras que registraba superaba el 80% de la categoría máxima de ingresos de ese momento, lo que configuraba la causal de exclusión prevista en el artículo 20, inciso k) de la ley del tributo (Vid. F. 8000/M- Fiscalizaciones de Monotributo- Acta de comunicación de inicio de fiscalización de fecha 3 de febrero de 2018). Con motivo de dicha fiscalización se dictó la Resolución N° 015/2018, de fecha 29 de mayo de 2018, se la excluyó del régimen en forma retroactiva y pasó a categorizarse como Responsable Inscripto desde el 3/2017. Dicha exclusión es aceptada por la recurrente, quien presenta sus declaraciones juradas correspondientes al impuesto al valor agregado, por el período comprendido entre el 3/2017 al 2/2018, ambos inclusive.

La División Fiscalización Preventiva, como resultado de la anterior inspección, propone una nueva Inspección pues entiende que se debían detraer los créditos fiscales tomados en las declaraciones juradas de impuesto al valor agregado presentadas, dado las operaciones se instrumentaron en facturas "B", pues se realizaron cuando se encontraba caracterizada como monotributista, por lo que no generaron crédito fiscal.

Frente a la negativa de la recurrente de aceptar el ajuste fiscal, con fecha 3 de julio de 2019 se dicta la resolución que confiere vista de las actuaciones, iniciándose el procedimiento determinativo que concluyó con el acto determinativo ahora en crisis.

V.- Que del relato efectuado queda fuera de discusión que la actora se encontraba inscripta en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes y que a raíz de una verificación efectuada por el ente fiscal, por medio de la Resolución N° 015/2018, de fecha 29 de mayo de 2018, se la excluyó del régimen en forma retroactiva y pasó a categorizarse como Responsable Inscripta desde el 3/2017. Dicha exclusión fue conformada por la recurrente, que presentó las declaraciones juradas correspondientes al impuesto al valor agregado, por los periodos 3/2017 a 2/2018, ambos inclusive, computando el crédito fiscal. Más, tampoco es materia de debate que en las facturas presentadas por la actora para respaldar las adquisiciones realizadas durante ese período no se encuentra discriminado el impuesto al valor agregado.

Ello así, la cuestión a resolver consiste en definir si le asiste razón al ente fiscal al impugnar el cómputo del crédito fiscal correspondiente a sus adquisiciones con sustento en que aquél no se encuentra discriminado en las facturas.

Para ello, entiendo necesario recurrir a la normativa aplicable.

VI. Que el artículo 21 de la ley 25.865, en su inciso a) excluye del Régimen Especial para Pequeños contribuyentes a aquellos contribuyentes que “Sus ingresos brutos correspondientes a los últimos doce (12) meses superen los límites establecidos para la última categoría, de acuerdo con el tipo de actividad que realice y teniendo en cuenta lo previsto por el artículo 3º del presente régimen”; y el artículo 22 aclara que “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 la exclusión automática del presente régimen desde el momento en que tal hecho ocurra, por lo que los contribuyentes deberán dar cumplimiento a sus obligaciones impositivas y de los recursos de la seguridad social, según los regímenes

generales respectivos, debiendo comunicar en forma inmediata dicha circunstancia al citado organismo".

De la normativa pretranscripta no cabe lugar a dudas que una vez que los contribuyentes son excluidos del régimen, los contribuyentes deben cumplir sus obligaciones impositivas y de la seguridad social de acuerdo con los regímenes generales. De tal forma, en la especie, la recurrente a partir de marzo de 2017 debió cumplir sus obligaciones tributarias –en lo que aquí se debate- bajo las normas del impuesto al valor agregado.

VII.- Que sentado lo que antecede, cabe precisar que la ley 25.865 dispone que en los casos como el de autos, es decir, los pequeños contribuyentes que habiendo renunciado o resultado excluidos del Régimen Simplificado (RS) adquieran la calidad de responsables inscriptos "serán pasibles del tratamiento previsto en el artículo 16 por el impuesto que les hubiera sido facturado como consecuencia de hechos imponibles anteriores a la fecha en que produzca efectos su cambio de condición frente al tributo" (cfr. Art. 29, inc.a).

Por su parte, el artículo 16 de la ley del impuesto al valor agregado establece que "Quienes asumieran la condición de responsables del gravamen en virtud de normas que derogaran exenciones o establecieran nuevos actos gravados, no podrán computar el impuesto que les hubiera sido facturado como consecuencia de hechos imponibles anteriores a la fecha en que aquellas produjeran efectos".

Bajo ese contexto normativo no hay dudas que los contribuyentes que resulten excluidos del régimen simplificado no podrán computar el impuesto al valor agregado que les hubiera sido facturado por hechos imponibles anteriores al momento de la exclusión.

Y ello es así – a mi criterio- en tanto a partir de ese momento resulta aplicable el régimen general de dicho tributo, que habilita a los responsables a detraer del débito fiscal el impuesto que les hubiera sido facturado por los hechos imponibles realizados (conf. art. 12 de la LIVA), siempre que los responsables inscriptos que realicen ventas, locaciones o prestaciones de servicios gravados a otros responsables inscriptos, efectúen la discriminación del gravamen que recae sobre la operación en la factura o documento equivalente. Caso contrario, se presume sin admitir prueba en contrario, que la falta de discriminación obedece a la falta de pago del impuesto "por lo que el comprador, locatario o prestatario no tendrá derecho al crédito a que hace mención el artículo 12" (conf. artículos 37 y 41 de la ley del gravamen).

Por ello, no existiendo controversias que las facturas presentadas por la recurrente para respaldar sus operaciones de compra no poseen discriminado el impuesto y por lo tanto, no cumplen con los requisitos exigidos por el mencionado artículo 12, su pretensión de computar el crédito fiscal correspondiente a los periodos comprendidos entre marzo de 2017 y febrero de 2018, resulta inaceptable.

VIII.- Que no resultan atendibles los agravios de la recurrente dirigidos a cuestionar el acto en crisis porque lo caracteriza como responsable inscripto para la consideración de los débitos y no para la consideración de los créditos, que considera produce una alteración del gravamen, pues ingresó un débito fiscal cuando compró y luego volvería a ingresar un impuesto integro cuando vendió, sin posibilidad de computar el crédito fiscal. En efecto, "dicho mecanismo constituye un criterio receptado en la Ley del IVA en distintos supuestos que allí se contemplan expresamente, que se vienen aplicando desde inicios del impuesto y en forma pacífica" (vid. CNFED. CONT. ADM. Sala IV, "Bernal, Ramón Javier", 29/3/22 y Dictamen de la Procuración General in re "Riso, María de los Ángeles", 5/2/2019).

En la misma dirección, no pueden aceptarse sus cuestionamientos con sustento en que acoger la posición del organismo fiscal resulta a la postre una sanción. En efecto, no escapa a la suscripta que es la propia recurrente quien se colocó en esta situación pues debió advertir que –como consecuencia de su exclusión

automática del régimen simplificado- adquirió la condición de responsable inscripta, y en consecuencia exigir la confección de las facturas cumpliendo con los requisitos establecidos en la legislación tributaria. En definitiva, su negligencia la colocó en esta situación que ahora alega como desfavorable.

IX.- Que finalmente, debe destacarse que la jurisprudencia que cita en abono de su tesis tuvo por acreditado que los proveedores computaron el débito fiscal correspondiente a las operaciones involucradas en sus respectivas declaraciones juradas, producto de los informes periciales que se produjeron, situación que no se dio en la especie.

Por tal razón corresponde confirmar el ajuste efectuado. Con costas.-

X.- Que la recurrente se agravia de los intereses liquidados con sustento en que cuando ingresó los saldos exteriorizados a través del plan de facilidades de pago, incluyó los intereses resarcitorios. Asimismo, dice que al ser improcedente la determinación, los accesorios deben seguir idéntica suerte.

Cabe recordar que la falta de pago en término o en su justa medida de las obligaciones tributarias origina el nacimiento de una obligación accesoria, ingreso de intereses, que se devengan desde la fecha de vencimiento de las mismas y hasta el momento de su efectivo pago y cuyo fundamento es indemnizar al acreedor -en este caso, el Estado- por el atraso del deudor en cumplir con su obligación, que le ocasiona un perjuicio al no poder hacer uso de su derecho de crédito. Es menester tener presente que la doctrina y la jurisprudencia es conteste en exigir, para su procedencia, la presencia de mora culpable. Ello así, el retardo en el cumplimiento de la obligación debe ser imputable al deudor, razón por la cual quedará excluido el incumplimiento derivado de caso fortuito o fuerza mayor. De tal forma, si el deudor considera estar liberado de toda responsabilidad debe probarlo, lo que implica que para la constitución en mora, deben coexistir los elementos formal y subjetivo. El elemento formal está configurado por el mero acaecimiento del plazo, concepto que deriva de la obligación contenida en el artículo 37 de la ley de rito que obliga al pago de los intereses sin necesidad de interpelación alguna. En tanto, el elemento subjetivo refiere a la inimputabilidad del deudor, cuya presencia en el derecho tributario procede de la aplicación supletoria de las normas del derecho privado, conforme la autorización expresa otorgada por el artículo 1 de la ley 11.683 (t.o. En 1998 y sus modificaciones). Así, resulta aplicable en la especie el régimen establecido en los artículos 886 a 888 del Código Civil y Comercial de la Nación que, si bien como el antiguo régimen del artículo 509 del Código Civil, no hace expresa referencia a la culpabilidad, la misma puede ser inferida como requisito de la mora, en tanto en el actual régimen como en el anterior, se permite al deudor liberarse de las consecuencias de su mora acreditando que no le es imputable (art. 888 del CCyC), expresión que implica la falta de imputabilidad subjetiva.

En ese contexto, corresponde confirmar los intereses liquidados, toda vez que no resultan atendibles los argumentos expuestos por la recurrente en tanto los pagos incluidos en el plan de facilidades de pago no incluyen los conceptos aquí en discusión. Y, por otra parte, no alega ni acredita razones que habiliten eximirla de responsabilidad. Con costas.-

XI**.-** Que sentado lo que antecede, corresponde expedirse sobre la procedencia de la sanción apelada, que el ente fiscal aplica con sustento en el artículo 45 de la ley 11.683 (t.o. en 1998). Dicha norma tipifica el ilícito de omisión de impuestos, que requiere –en situaciones como la sub examine- la concurrencia de dos situaciones, a saber: a) omisión de pago de impuestos y b) la falta de presentación de declaraciones juradas o presentación de declaraciones juradas inexactas. Siempre que el juez administrativo haya descartado la existencia de “declaraciones engañosas”, además de los presupuestos de culpa o negligencia.

Ello así, el extremo objetivo que requiere la norma para su procedencia se encuentra verificado en la especie, pues como quedó explicado, como consecuencia de las tareas de verificación llevadas a cabo por el ente fiscal, se detectó que el recurrente presentó declaraciones juradas inexactas, lo que originó el ingreso de impuesto menor al correspondiente.

En ese contexto, debe este Tribunal examinar la presencia del elemento subjetivo, cuya concurrencia es necesaria para la configuración del ilícito en cuestión y cuya inexistencia alega la recurrente. Debe precisarse que para que alguien pueda ser castigado debió obrar voluntariamente, con culpa, pues entiendo que deben excluirse aquellas sanciones exigidas sólo de modo objetivo

Sobre el particular, cabe recordar que nuestro Máximo Tribunal al delinear el ilícito en cuestión sostuvo que *"…surge claramente del texto transcripto que no es exigible una conducta de carácter doloso del contribuyente que deba ser acreditada por el organismo recaudador. Por lo tanto, la jurisprudencia que ha tenido en cuenta el a quo no es apta para decidir la cuestión en examen.*

8º) Que, sentado lo que antecede, cabe destacar que esta Corte ha reconocido en numerosas oportunidades que en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquél a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos - 271:297; 303:1548; 312:149). Si bien, por lo tanto, es inadmisible la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (Fallos - 316:1313; causa L.269.XXXII, "Lambruschi, Pedro Jorge s/ley 23771", fallada el 31/10/1997).

9º) Que por lo tanto, toda vez que en el caso ha quedado acreditada la materialidad de la infracción prevista por el art. 45 de la ley 11683 (texto citado) con la determinación de la obligación tributaria que ha quedado firme -de la que resulta la omisión del pago de impuestos y la inexactitud de las declaraciones juradas presentadas por la actora- la exención de responsabilidad sólo podría fundarse válidamente en la concurrencia de alguna de las circunstancias precedentemente aludidas" ("Elen Valmi de Claret", del 31/3/99"

En ese contexto, es menester destacar que la recurrente no esgrime ningún elemento exculpable de su conducta, limitándose a argumentar que como debe revocarse el ajuste, corresponde hacer lo propio con la sanción. Ello así y teniendo en consideración lo expuesto en los considerandos precedentes, la ausencia de toda argumentación y probanza que exculpe su conducta omisiva, corresponde confirmar la sanción aplicada, la que luce correctamente cuantificada. Con costas.-

El Dr. Marchevsky dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. Guzmán.-

Por ello, **SE RESUELVE:**

Confirmar la resolución apelada, en todas sus partes. Con costas.-

Se deja constancia que la presente resolución se dicta con el voto coincidente de dos vocales titulares de la Sala, por encontrarse vacante la Vocalía de la 1º Nominación (art. 184 de la ley 11.683.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvase los antecedentes administrativos y archívese.-

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.18 19:08:56 -03:00

Ruben Alberto Marchevsky
Vocal
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.19 13:26:52 -03:00

Laura Amalia Guzman
Vocal
Vocalía II Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.19 13:26:53 -03:00