10711/2021 BUCCERI, JORGE ALBERTO (TF 53100563-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, 12 de julio de 2022.- AK

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. La representación legal del actor interpuso el recurso previsto en el artículo 76, inciso ‘b’, de la ley 11.683, contra la resolución nº 29/2020 (DV SRR1) en virtud de la cual la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Sur de la AFIP-DGI determinó de oficio la obligación tributaria en el impuesto al Valor Agregado (en adelante, IVA) de los períodos fiscales 05/2016 a 07/2017, con más intereses resarcitorios y aplicó una sanción de multa equivalente al 100% del gravamen omitido en los términos del artículo 45 de la ley 11.683.

II. El Tribunal Fiscal de la Nación, por mayoría, revocó la resolución nº 29/2020 e impuso las costas a la vencida (ver el pronunciamiento del 23 de diciembre de 2020).

Para decidir de ese modo, sostuvo que:

i. La controversia residía en resolver si el actor “al inscribirse en el régimen general y presentar sus declaraciones juradas del impuesto al valor agregado de los períodos fiscales 5/2016 a 7/2017, luego de haber sido excluido del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes” estaba facultado para computar el crédito fiscal por las operaciones celebradas con sus proveedores aunque el gravamen no estuviera discriminado en los comprobantes.

ii. Ya había resuelto una causa análoga con remisión a los precedentes de esta cámara *“Riso María de los Angeles”* y *“Osterrieth, Stella Maris”*, en los que se sostuvo que “una interpretación estricta del art. 12 de la ley del gravamen, como la adoptada por el Fisco Nacional, ‘…significaría exigir a los sujetos excluídos del régimen […] el cumplimiento de un requisito de

imposible realización, tal como sería que aportaran las facturas que respaldan sus adquisiciones con el impuesto discriminado cuando la ley no le exigía al proveedor dicho proceder […]'".

iii. No se encuentra en discusión que el actor se tuvo que inscribir en el régimen general de contribuyentes y que debió "liquidar el impuesto conforme a lo dispuesto en los arts. 11 y 12 de la ley, vale decir restando al débito fiscal originado por las ventas de cada período fiscal el crédito fiscal de las compras del mismo período".

iv. La circunstancia de que el crédito fiscal no estuviera discriminado en aquellos comprobantes "no es atribuible al aquí recurrente, ni a los que contrataron con él, sino a la forma en que fue diseñado el régimen en la ley 24.977 […] que para ésta especial categoría de contribuyentes, no previó o no consideró necesaria su discriminación".

v. La limitación prevista en el artículo 24 de la ley 24.977 rige mientras los contribuyentes sean monotributistas, pues cuando son recategorizados "en el régimen general, de oficio o no, y asignada dicha condición con efecto retroactivo al momento de acaecimiento del supuesto normativo que origina la exclusión –en el caso de autos 5/2016– resultan de aplicación las disposiciones propias del régimen general".

v. "[N]o es este el supuesto al que se refiere el art. 16 de la ley del impuesto al valor agregado" y "permitir el cómputo del crédito fiscal en estos casos no viola el art. 12 de aquella ley".

vi. En esta causa, "[a]l igual que en los precedentes citados […] el Fisco Nacional no objetó la validez de las compras que generaron los créditos fiscales que el señor Bucceri incluyó en sus declaraciones juradas, de lo que se sigue que la conclusión debe ser la misma, esto es admitir el cómputo del crédito fiscal".

III. El voto en disidencia, por el contrario, concluyó en que —de conformidad con lo dispuesto en los artículos 12, y 37 a 42, de la ley de IVA— el cómputo del crédito fiscal era procedente sólo cuando el gravamen estuviera discriminado en la factura. Asimismo, adhirió a las conclusiones


#35636295#318953162#20220711123955162

del dictamen de la Procuradora General de la Nación en la causa *"Riso, María de los Ángeles"* de fecha 5 de febrero de 2019.

IV. La parte demandada interpuso recurso de apelación y expresó agravios, que fueron replicados (ver presentaciones digitales del 11 de marzo, 5 de abril y 14 de junio del 2021, respectivamente).

Sus críticas pueden ser sintetizadas de la siguiente manera:

i. La conclusión a la que llegó el Tribunal Fiscal no resulta ser una derivación razonada del derecho vigente, pues se aparta de las disposiciones previstas en la ley de IVA y en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes.

ii. La sentencia autorizó "arbitrariamente el método de liquidación del actor", contrariamente a las previsiones de los artículo 12, 37 y 41 de la ley del IVA que establecen que el crédito fiscal se debe encontrar discriminado en la factura para que sea procedente el cómputo del gravamen.

iii. "[S]e han soslayado las expresas disposiciones de la Ley de Monotributo", dado que su artículo 25 establece que las adquisiciones de los contribuyentes incriptos en ese régimen "[…] no generan, en ningún caso crédito fiscal y sus ventas, locaciones o prestaciones no generan débito fiscal […]". A su vez, el artículo 29 establece que a los contribuyentes que renuncian o resultan excluídos del régimen simplificado les corresponde el tratamiento previsto "en el art. 16 [de la ley de IVA] 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".

iv. La decisión del Tribunal Fiscal beneficia a los contribuyentes que declaran incorrectamente su situación frente al impuesto, cuando a cualquier otro contribuyente "se le cercenaría la posibilidad de computar el crédito fiscal de no contar con el IVA discriminado en las facturas correspondientes".

v. Subsidiariamente, más allá de que el voto en minoría se pronunció a favor de la reducción del *quantum* de la multa, la sanción aplicada en sede administrativa se encuentra debidamente fundada y es razonable en su graduación.

V. El contribuyente aquí es una persona física que tiene como actividad principal declarada ante la AFIP la "*venta al por menor en kiosko, polirrubros y comercios no especializados NCP*".

Los cargos formulados tienen su antecedente en la orden de intervención nº 1.607.119 que, a su vez, tuvo origen en un control informático realizado por la AFIP del que surgieron inconsistencias con su condición de responsable inscripto en el régimen simplificado para pequeños contribuyentes (ver informe de investigación, nota nº 1359/2017, que obra a fs. 363/367 del expediente digital).

El actor se encontraba inscripto como monotributista desde el 01/11/1998 hasta el 30/04/2016, fecha en la que aceptó los cargos efectuados por el organismo recaudador y realizó la baja definitiva por exclusión, puesto que en ese período superó el parámetro objetivo previsto en el inciso 'k'' del artículo 20 de la ley 25.865 para permanecer en el régimen simplificado (ver fs. 285 del expediente digital).

Por ello, se inscribió como responsable en el IVA desde el 1/05/2016 y presentó las declaraciones juradas correspondientes a los períodos fiscales 05/2016 a 07/2017. Asimismo, aportó al organismo recaudador papeles de trabajo con el detalle de los débitos y créditos fiscales computados en aquéllas, copias de los subdiarios "IVA Compras" y fotocopias de las facturas de compras que respaldan los datos registrados en los períodos "1 y 4 de 2017" (ver informe final de inspección, que obra a 471/475 del expediente digital).

Ante el requerimiento efectuado por la fiscalización informó que "para el cálculo de los créditos fiscales se computaron las facturas B de cada período como así también el pago mensual del Régimen Simplificado oportunamente abonado. Para adoptar este criterio se valió de la

jurisprudencia aplicable *(Osterrieth, Stella s/REC. De Org Directo SalaV Caf 01/03/2018; Riso, Maria de los A. s/ REC. De Org Directo Sala I Caf 25/04/2017)*" (ver informe final de inspección, que obra a 471/475 del expediente digital).

Con los elementos reunidos en las actuaciones, el organismo recaudador impugnó el crédito fiscal computado por el actor en sus declaraciones juradas del IVA por los períodos aludidos, con sustento en la falta de discriminación del impuesto en las facturas correspondientes a las adquisiciones efectuadas, con cita de los artículos 12, 37 y 41 de la ley del impuesto, y del artículo 28 de la ley 25.865.

VI. Las cuestiones planteadas son análogas a las que fueron examinadas por esta sala en el precedente *"Riso, María de los Ángeles c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo"*, pronunciamiento del 25 de abril de 2017.

Cabe recordar que, tras reseñar el artículo 12 de la ley de IVA, allí sostuvo que:

i. "[U]n celoso apego a la literalidad de las normas llevaría indefectiblemente a concluir que, en casos como el de autos, donde la exclusión del régimen simplificado se produce de manera retroactiva, aquellos sujetos que asuman la calidad de responsables inscriptos frente al IVA no podrán computar en sus declaraciones juradas del gravamen el crédito fiscal por las operaciones celebradas en los períodos en los que revestían la condición de pequeños contribuyentes, por faltar uno de los requisitos formales exigidos por la ley".

ii. "[C]omo derivación lógica de la real calificación del hecho imponible acaecido, no es viable soslayar que aquí se encuentran acreditadas especiales y particulares circunstancias".

iii. La interpretación propuesta por el organismo recaudador implica "el cumplimiento de un requisito de imposible realización, tal como sería

que aportaran [los contribuyentes] las facturas que respaldan sus adquisiciones con el impuesto discriminado cuando la ley no le exigía al proveedor dicho proceder".

iv. "[S]i bien es cierto que en el art. 12 de ley del IVA se establece que '...los responsables restarán: a) el gravamen que (...) se les hubiera facturado...' no puede desconocerse que cuando se encuentre acreditado que el interesado es el verdadero titular de la operación y se dan los restantes requisitos formales y sustanciales exigibles por la ley, corresponde admitir que aquél compute a su favor el crédito fiscal aunque no le haya sido facturado".

v. Una interpretación contraria desnaturalizaría la mecánica del propio impuesto "al impedir el cómputo del crédito fiscal proveniente de operaciones cuya existencia no se encuentra controvertida, lo que provocaría la incorrecta apreciación del hecho imponible definido en la ley, su determinación y cuantificación, máxime si se considera que esa situación no impidió —por el contrario— al Fisco Nacional exigir el cómputo del débito fiscal, lo que resulta cuanto menos asimétrico".

Es útil destacar que la Sala V expresó ese criterio en la causa *"Osterrieth, Stella Maris c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo"*, pronunciamento del 1º de marzo de 2018.

VII. El criterio recordado es aplicable aquí puesto que como surge del relato efectuado el la AFIP no cuestiona las operaciones que el actor detalló como generadoras del crédito fiscal exteriorizado en sus declaraciones juradas.

En este sentido, debe decirse que de no admitirse esta posición las consecuencias de las normas liquidatorias del impuesto (artículos 12 y 37 a 41 de la ley IVA) se tornarían irrazonables, lo que se verifica, vale reiterar, en el mayor sacrificio económico derivado de la imposibilidad del actor de computar el crédito fiscal en las liquidaciones impositivas.

En ese contexto, es indudable que la impugnación del crédito fiscal de las operaciones efectivamente realizadas por motivos estrictamente formales


#35636295#318953162#20220711123955162

"importa prescindir de la real existencia de capacidad contributiva, la que tiene que verificarse en todo gravamen como requisito indispensable de su validez (confr. Fallos: 312:2467; 314:1293, considerando 4°, y sus citas); de manera que también, desde esta perspectiva, se concluye en la falta de razonabilidad de la norma impugnada" (Corte Suprema de Justicia de la Nación, causa M.1328.XLVII, *"Mera, Miguel Ángel (TF 27.870-1) c/ DGI"*, pronunciamiento del 14 de marzo de 2014).

VIII. Paralemente, puede agregarse que los efectos previstos en el artículo 16 de la ley de IVA no obstan a la decisión que debe tomarse en el caso.

En efecto, tal como fue puesto de relieve en el voto en minoría del vocal Daniel Martín, aquella norma legisló un período que se encuentra fuera de discusión en la causa, ya que regula las operaciones realizadas con anterioridad al momento que habría correspondido la inscripción en el régimen general.

Por el contrario, lo que aquí se debate es si el contribuyente puede computar el gravamen que se generó después de ese momento y antes de que haya efectivizado la inscripción retroactiva.

IX. Dados los argumentos desarrollados, corresponde desestimar los agravios y confirmar la sentencia apelada, con costas (artículo 68, primer párrafo, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

X. Resta expedirse respecto de los recursos de apelación interpuestos el 23 de abril (por "bajos") y el 28 de abril de 2021 (por "altos") contra la regulación de honorarios contenida en la resolución del 21 de abril de ese año.

En función de la naturaleza del proceso, su monto, la etapa procesal cumplida, y ponderando el mérito, la calidad y la extensión de la labor desarrollada a luz del resultado obtenido, corresponde:

i. FIJAR en 40,95 UMA —equivalentes a la suma de $ 368.590,95 según los valores establecidos por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la acordada nº 12/2022—, los honorarios a favor del Dr. Fernando Emilio Martins de Oliveira por su actuación en el ejercicio de la dirección legal y representación de la parte actora en la instancia anterior.

ii. Sobre pautas análogas, en lo pertinente, a las precedentemente enunciadas, SE FIJAN en 12,28 UMA —equivalentes a la suma de $ 110.532,28 según los valores establecidos en la acordada citada—, los honorarios a favor del mencionado profesional por su actuación en el doble carácter de representante y patrocinante de la firma actora ante esta alzada (artículo 30 y demás c.c. de la ley 27.423).

En mérito de las razones expuestas, el tribunal **RESUELVE**: **1.** Desestimar los agravios y confirmar la sentencia apelada, con costas. **2.** Fijar los honorarios con el alcance del considerando X.

Regístrese, notifíquese a las partes, comuníquese al Tribunal Fiscal —vía correo electrónico institucional— y, oportúnamente, remítase.

Se hace constar que la jueza Liliana María Heiland no suscribe el presente pronunciamiento por hallarse en uso de licencia (art. 109 R.J.N.).

Fecha de firma: 12/07/2022
Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA
Firmado por: CLARA MARIA DO PICO, JUEZA DE CAMARA
Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA

#35636295#318953162#20220711123955162