19930/2021 "GIRIBALDI, CAROLINA LUJAN (TF 14432831-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO"

Buenos Aires, de junio de 2022.

VISTO Y CONSIDERANDO:

1º) Que, mediante pronunciamiento del 29/06/21, el Tribunal Fiscal de la Nación, por mayoría, resolvió: 1) rechazar la nulidad articulada por la actora, con costas y 2) revocar la resolución de la AFIP-DGI por la cual se había determinado de oficio su obligación, períodos 12/2015 a 5/2018, con más intereses y multas. Impuso las costas a la vencida.

Para así decidir, el voto mayoritario ponderó que no resultaba motivo de agravio la exclusión de la contribuyente del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes ("Régimen Simplificado") ni la existencia de operaciones de compra en los períodos determinados. En ese contexto, precisó que la cuestión en debate se circunscribía a determinar si se encontraba habilitada a computar el crédito fiscal derivado de sus operaciones de compra a los fines de liquidar el Impuesto al Valor Agregado correspondiente a diciembre de 2015 a mayo de 2018.

Destacó que los contribuyentes excluidos del Régimen Simplificado que adquirían la calidad de responsables inscriptos, en virtud de lo establecido por el art. 29, inciso a, de la ley 25.865, no podían computar el Impuesto al Valor Agregado que les hubiera sido facturado como consecuencia de hechos imponibles *anteriores* a la fecha en que se produjera su cambio de condición frente al tributo (cfr. art. 16 de la ley del gravamen).

Ponderó que las operaciones de compra de la actora se habían realizado *mientras* estuvo inscripta como monotributista, por lo que era improcedente requerirle el cumplimiento retroactivo de un requisito inexigible en ese momento, esto es, que en la facturación se encontrase discriminado el monto correspondiente al crédito fiscal. En consecuencia, sostuvo que resultaba irrazonable la aplicación de las previsiones contenidas en el art. 41 de la ley del Impuesto al Valor Agregado.

Reseñó criterios jurisprudenciales vinculados a la cuestión debatida y puso de resalto que la exclusión del Régimen Simplificado comportaba una situación excepcional que no podía ser subsumida de "*modo automático*" en una mecánica del gravamen concebida para diversa categoría de sujetos tributarios.

Concluyó que la pretensión fiscal carecía de sustento fáctico puesto que "*la condición de encontrarse el impuesto discriminado en la facturación resulta imposible de cumplir para quien —al momento de celebrarse las*

operaciones— revistiera el carácter de monotributista y la ley no le exigía a quien emitiera el comprobante discriminar el tributo de los mismos".

2º) Que, disconforme, **la demandada** interpuso recurso de apelación y lo fundó el 1/12/21, que no fue replicado por su contraria.

Agravia a su parte lo resuelto por mayoría en la decisión apelada, en razón de que el exclusivo fundamento es lo oportunamente resuelto en los precedentes "Osterrieth Stella" y "Risso, María de los Ángeles", causas que se encuentran pendientes de resolución por la Corte Suprema de Justicia de la Nación y que cuentan con dos dictámenes de la Procuradora General de la Nación, quien ha señalado que los pequeños contribuyentes que resulten excluidos del régimen simplificado no podrán computar el IVA que les hubiera sido facturado como consecuencia de hechos imponibles anteriores a la fecha en que aquella exclusión produjo efectos.

Pero ello, a su criterio, no implica que pueda computarse el IVA que se les hubiese facturado por hechos posteriores a la adquisición de su carácter de responsable inscripto si esas facturas no cumplen con los requisitos fijados por los arts. 12, inc a, 41 y 42 de la ley del IVA.

Afirma, en este orden de ideas, que los pequeños contribuyentes que resulten excluidos del régimen simplificado pasarán a revestir como responsables inscriptos y podrán computar el IVA que les hubiera sido facturado como consecuencia de hechos imponibles posteriores a la fecha en que aquella exclusión había producido efectos en tanto dichos documentos cumplieran con los requisitos de los precitados artículos.

De modo que, toda vez que en el caso de autos las facturas no poseen discriminado el impuesto, la actora carece de atribuciones para computar el crédito fiscal en la forma que pretende.

Manifiesta al respecto que ello no constituye un mero formalismo sino que, por el contrario, exige un adecuado control respecto del efectivo ingreso del débito fiscal, circunstancia excluyente para que proceda la compensación del crédito fiscal.

Tal requisito resulta esencial, pues de acuerdo a los arts. 37 y 41 del referido cuerpo normativo, su ausencia genera la presunción de que el tributo no ha sido abonado, sin que se admita prueba en contrario, lo que impide el cómputo del crédito fiscal de quien lo solicite.

Argumenta en este mismo orden de ideas, que se trata de un grave incumplimiento de los requisitos de carácter formal, pero no por eso no esenciales para el cómputo del crédito fiscal. De allí que, no hallándose lo resuelto por el Tribunal Fiscal fundado en norma alguna, y, contrariamente, encontrándose el


#36041594#330806029#20220609094004181

ajuste fiscal fundado en el plexo normativo que resulta de aplicación, corresponde confirmar el ajuste efectuado, sus intereses y multas.

Apela asimismo los honorarios regulados a los profesionales de su parte por el incidente de nulidad por bajos, y los de los letrados de la contraparte por altos.

3º) Que, conforme surge de los presentes autos, la actora se encuentra dedicada a la actividad de venta al por menor en kioscos, polirubros y comercios no especializados.

De las referidas actuaciones se desprende que resultó excluida del Régimen Simplificado para Pequeños contribuyentes *en forma retroactiva desde diciembre de 2015*, por aplicación del inciso k, del art. 20 de la ley 26.565.

Dicha exclusión *no fue controvertida por la contribuyente*, que presentó las declaraciones juradas de los períodos 12/2015 a 5/2018. No obstante, la fiscalización advirtió que había incluido los créditos de las operaciones de compra tipo B emitidas por sus proveedores, de modo que el Fisco procedió a impugnarlos al no tener discriminadas las referidas operaciones, con sustento en el art. 12 de la ley de IVA.

Ello así, **la cuestión en debate** requiere determinar si la actora se encontraba habilitada a deducir del débito fiscal declarado el crédito fiscal que había atribuido a las compras efectuadas en ese mismo lapso pero que no se encontraba discriminado debido a que, en el momento en que fueron emitidas las facturas, revestía la condición de monotributista.

4º) Que, los agravios de la demandada han sido debidamente tratados por este Tribunal en una causa sustancialmente análoga a la presente caratulada **"Bernal Ramón Javier (TF 79241397-I) c/ Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo"** del 29 de marzo de 2022, a cuyos fundamentos corresponde remitirse por razones de brevedad.

Se hace saber a los letrados que el texto de la sentencia citada puede ser consultado en la página de internet *www.cij.gov.ar/sentencias.html* o requerido a través del correo electrónico del Tribunal (cncontadmfed.sala4@pjn.gov.ar).

Por lo expuesto, corresponde confirmar el acto determinativo en cuanto al impuesto y sus intereses.

5º) Que, con relación a las **multas impuestas**, en los términos del art. 45 de la ley 11.683, corresponde confirmar su imposición en tanto ha quedado configurada la figura de omisión y no se encuentra acreditado un supuesto de error excusable como eximente de culpabilidad.

6º) Que, en cuanto a las **costas**, corresponde imponerlas por su orden en ambas instancias, en atención a que la actora pudo haberse creído con derecho a cuestionar la pretensión fiscal en función de las particulares características de la normativa aplicable y los criterios jurisprudenciales imperantes en la materia debatida (arts. 68, segunda parte, y 279 del CPCCN).

7º) Que, en atención a la forma en que se decide se deja sin efecto la regulación de honorarios a favor de los letrados de la parte actora.

8º) Que, en cuanto a los emolumentos regulados a los letrados del Fisco con respecto al rechazo de la nulidad, previo a tratar la apelación por bajos, devuélvanse los autos al Tribunal Fiscal a fin de que exprese el monto en UMA, de conformidad con lo dispuesto en el art. 51 de la ley 27.423.

Por las razones apuntadas, **SE RESUELVE**: a) hacer lugar al recurso de la parte demandada, revocar el pronunciamiento apelado y confirmar la resolución determinativa impugnada; b) imponer las costas de ambas instancias por su orden y c) dejar sin efecto la regulación de honorarios de los letrados de la parte actora en atención al modo en que se decide.

Regístrese, notifíquese y devuélvase a sus efectos.

MARCELO DANIEL DUFFY

JORGE EDUARDO MORÁN

ROGELIO W. VINCENTI

Fecha de firma: 09/06/2022
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ROGELIO W VINCENTI, JUEZ DE CAMARA

#36041594#330806029#20220609094004181