

*Procuración General de la Nación*

S u p r e m a    C o r t e :

-I-

A fs. 1253/1257 la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (Sala I) confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación que, a su turno, había revocado la resolución 189/10 dictada por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Sur de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP).

En primer término, el *a quo* explicó que la demandante estuvo inscripta como monotributista desde el 1/1/1999 hasta el 20/08/2008, fecha en la que se excluyó del mencionado régimen con carácter retroactivo al período 12/2006, por haber excedido, en el año 2007, los parámetros objetivos de facturación previstos en la ley 25.865, vigente en aquel momento. En virtud de ello, continuó relatando, la actora se dió de alta como responsable inscripta en el impuesto al valor agregado (IVA) a partir del 01/2007 y presentó las declaraciones juradas por los períodos enero 2007/agosto 2008, que fueron impugnadas por la AFIP mediante la resolución 189/10.

A continuación, la alzada recordó que, mediante ese acto, el organismo recaudador: i) había impugnado las declaraciones juradas presentadas por la actora en el IVA, al considerar que no correspondía compensar el crédito fiscal ya que en las facturas que respaldaban las operaciones celebradas por aquella no se encontraba discriminado el impuesto, ii) determinó de oficio el tributo a cargo de la contribuyente y iii) le aplicó una multa consistente en el 70% del gravamen omitido.

En lo referente a la cuestión de fondo, la cámara recordó que el art. 12 de la ley del IVA señala que, para la procedencia del cómputo del crédito fiscal al momento de determinar el tributo, resulta necesario, entre otros requisitos, que el impuesto facturado se encuentre discriminado en el documento que respalda la operación.

No obstante ello, indicó, "un celoso apego a la literalidad de la norma" llevaría a concluir que, en el caso 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.

Añadió que una interpretación literal de la norma implicaría exigir a los sujetos excluidos del régimen en esas circunstancias 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", desnaturalizando, según su parecer, la mecánica del propio impuesto, máxime si se considera que esa situación no le impidió al fisco exigir el cómputo del débito fiscal.

Sostuvo que cuando se encuentre acreditado que el contribuyente es el verdadero titular de la operación, tal como acontece en el *sub lite*, y se cumplan los restantes requisitos formales y sustanciales exigidos por la ley, corresponde admitir que aquél compute a su favor el crédito fiscal aunque no le haya sido facturado.

## *Procuración General de la Nación*

Finalmente, señaló que el organismo recaudador no cuestionó la veracidad de las operaciones que la responsable detalló como generadoras del crédito fiscal exteriorizado en sus declaraciones juradas, por lo que correspondía desestimar los agravios de la demandada y confirmar el pronunciamiento apelado.

-II-

Disconforme con tal pronunciamiento, el Fisco Nacional interpuso el recurso extraordinario de fs. 1262/1278 que fue concedido en orden a la interpretación de normas federales y denegado en lo atinente a la causal de arbitrariedad invocada (v. fs. 1371 y vta.). Esto último originó la presentación de la queja que tramita bajo el registro CAF 36697/2016/1/RH1.

En primer término señala que la sentencia apelada se apartó de la solución normativa prevista para el caso, lo que la descalifica como pronunciamiento judicial válido al no constituir una derivación razonada del derecho vigente.

A ello agrega que la alzada efectuó una incorrecta valoración de la prueba rendida en las actuaciones, en especial del informe pericial que obra a fs. 108/111.

En lo que se refiere al tratamiento de la cuestión federal sostiene que el art. 12 de la ley del IVA establece que para computar el crédito fiscal de una operación es necesario que el impuesto se encuentre facturado y discriminado, situación que, según indica, no aconteció en el *sub lite*.

En este sentido asevera que 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 por parte de quien lo solicita.

A diferencia de lo resuelto en el pronunciamiento apelado, alega que lo prescripto en el citado art. 12 de la ley del IVA 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.

Pone de resalto que la contribuyente a partir del año 2007 estaba erróneamente inscrita en el régimen del monotributo, por lo que, de acuerdo a lo prescripto por el art. 20 de la ley 25.865, se encontraba obligada a dar cumplimiento a las obligaciones impositivas según los regímenes generales respectivos.

Por último, sostiene que la decisión de la cámara consagra un ilegítimo privilegio en favor de los contribuyentes que declaren incorrectamente su situación de revista pues, en este caso, le permite a la actora descontar los créditos fiscales sin cumplir con los requisitos establecidos por la legislación para proceder de tal modo.

-III-

Estimo que, por razones de economía procesal, es conveniente tratar de manera conjunta el recurso extraordinario deducido por la demandada a fs. 1262/1278 y su recurso de hecho (expediente CAF 36697/2016/1/RH1).

En tal sentido, considero que ambos resultan formalmente admisibles, toda vez que se halla en tela de juicio

*Procuración General de la Nación*

la aplicación e inteligencia de normas de carácter federal, y la sentencia definitiva del superior tribunal de la causa es adversa al derecho que el apelante sustenta en ellas (art. 14, incs. 1° y 3°, de la ley 48).

Además, pienso que corresponde examinar, en forma conjunta, las impugnaciones traídas a conocimiento de V.E., ya que las referidas a la alegada arbitrariedad en que habría incurrido el tribunal anterior y las atinentes a la interpretación de la cuestión federal son dos aspectos que guardan entre sí estrecha conexidad (conf. doctrina de Fallos: 321:2764; 323:1625).

En este punto, no es ocioso recordar que, en su tarea de establecer la correcta interpretación de las normas de carácter federal, V.E. no se encuentra limitada por las posiciones del tribunal apelado y del recurrente, sino que le incumbe realizar una declaración sobre el punto disputado (art. 16, ley 48), según la inteligencia que rectamente les otorgue (arg. Fallos: 307:1457; 320:1915, entre otros).

-IV-

En primer término, considero oportuno efectuar una breve reseña de los antecedentes que dieron origen al presente litigio.

Así corresponde señalar que la señora María de los Ángeles Riso tiene como actividad principal declarada ante el organismo recaudador la venta al por menor de partes, piezas y accesorios, excepto cámaras, cubiertas y baterías.

En tal carácter, la citada contribuyente estuvo inscripta en el Régimen Simplificado para Pequeños

Contribuyentes entre el 01/01/1999 y el 20/08/2008, fecha en la que procedió a excluirse en forma retroactiva a partir del período 12/2006, por haber superado, durante el año 2007, el parámetro objetivo de ingresos brutos establecidos para la última categoría, de acuerdo a lo previsto por la ley 25.865, vigente en aquel entonces.

En virtud de ello: a) la demandante se anotó como responsable inscripta en el IVA y presentó las declaraciones juradas correspondientes a los periodos fiscales 01/2007 a 08/2008 y b) aportó al organismo recaudador los papeles de trabajo con el detalle de los débitos y créditos fiscales computados en aquéllas y, a la vez, solicitó imputar los pagos realizados en concepto de cuota mensual del régimen simplificado a los saldos que le correspondía ingresar al Fisco Nacional, de acuerdo a las liquidaciones practicadas.

Por su parte, la AFIP requirió a la actora la rectificación de las declaraciones juradas presentadas en el IVA ya que, a juicio del organismo recaudador, no correspondía computar el crédito fiscal, tal como lo había realizado la contribuyente, ya que todas las compras realizadas durante el período 1/2007 a 8/2008 no tenían discriminado el mencionado tributo en las respectivas facturas acompañadas para respaldar aquellas operaciones. Dicha solicitud fue rechazada por la señora Riso.

Ante ello, la AFIP, mediante el dictado de la resolución 185/10, procedió a impugnar las declaraciones juradas presentadas por la actora en el IVA (art. 1°), determinar de oficio la materia imponible por los períodos 1/2007 a 8/2008 (art. 2°), exigirle el ingreso \$54.935,63 más los intereses

*Procuración General de la Nación*

resarcitorios correspondientes (art. 3° y 4°) y aplicarle una multa graduada en el 70% del gravamen omitido.

Dicho acto fue impugnado por la demandante.

-V-

Sentado lo expuesto, estimo necesario remarcar que se encuentra fuera de debate:

- .Que la actora se encontraba inscripta en el régimen simplificado para pequeños contribuyentes desde el 1/1/1999;
- .Que durante el año 2007 los ingresos brutos de la señora Riso excedieron el límite previsto en el ordenamiento legal;
- .Que el día 20/8/2007 procedió a excluirse del citado régimen de forma retroactiva al 12/2006;
- .Que se inscribió como responsable inscripto en el IVA a partir del 1/2007;
- .Que presentó las declaraciones juradas correspondientes al IVA por los periodos 1/2007 a 8/2008;
- .Que en las facturas presentadas por aquella ante la AFIP con el objeto de respaldar las adquisiciones realizadas durante el citado período no se encuentra discriminado el IVA.

-VI-

Tal como ha quedado planteada la *litis*, es mi parecer que el *thema decidendum* estriba en determinar si la resolución 189/10 dictada por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Sur de la AFIP, en cuanto rechazó que la actora pudiera computar el crédito fiscal correspondiente a adquisiciones respaldadas por documentación en la que no se encuentra discriminado el tributo, resulta ajustada a derecho.

A fin de resolver este punto corresponde, en primer lugar, recordar que el art. 21, inc. a), del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes aprobado por el art. 2° de la ley 25.865, al que me referiré en adelante como "RSPC", vigente en aquel entonces, señala: *"Quedan excluidos de pleno derecho del Régimen Simplificado (RS) los contribuyentes que: a) 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 3° del presente régimen."*

Por su parte, el art. 22 de ese cuerpo normativo prescribe: *"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 interpretación de tales normas se desprende sin hesitación que la contribuyente, cuyos ingresos del año 2007 superaron los parámetros objetivos establecidos en la legislación, aspecto no controvertido y reconocido por la actora, quedó excluida de pleno derecho del régimen simplificado y sin requerir ninguna intervención ni actuación por parte del organismo recaudador.

Con base en ello, pienso que su renuncia al régimen presentada el día 21 de agosto de 2008, con carácter retroactivo



## *Procuración General de la Nación*

al período 12/2006, carece de toda relevancia ya que, como señalé en el párrafo anterior, la señora Riso se encontraba excluida de aquél a partir del período fiscal enero/2007. En este sentido, nadie puede renunciar a un derecho cuya titularidad ya ha perdido y que, por lo tanto, no se posee.

Sentado lo anterior, corresponde indagar acerca de las consecuencias que derivan de tal circunstancia.

En mi opinión, resulta claro que, a partir de que acontezca alguna de las causales cuya consecuencia sea la exclusión del RSPC, los contribuyentes deben cumplir sus obligaciones impositivas y de la seguridad social de conformidad a los correspondientes regímenes generales.

Tal conclusión se desprende del art. 21 del "RSPC" que, en el último párrafo señala: "*Desde el momento en que se produzca cualquiera de las causales de exclusión, los contribuyentes deben dar cumplimiento a sus obligaciones impositivas y de la seguridad social, por los respectivos regímenes generales.*"

A partir de lo expuesto, queda claro que la actora, al quedar excluida del RSPC, a partir del período enero de 2007 debió cumplir sus obligaciones tributarias, en lo que interesa al presente caso, como responsable inscrita en el IVA.

-VII-

Ahora bien, establecido entonces, que la demandante resultó excluida de pleno derecho del régimen simplificado para pequeños contribuyentes a partir de enero del año 2007, y que debía cumplir sus obligaciones tributarias de acuerdo a los regímenes generales de cada impuesto, vale destacar que el art.

29 del RSPC se refiere al modo en que los pequeños contribuyentes, una vez que adquieran el carácter de responsables inscriptos, quedan sujetos al impuesto al valor agregado.

En este sentido la citada disposición indica: "Los pequeños contribuyentes inscriptos en el Régimen Simplificado (RS) quedarán sujetos a las siguientes disposiciones respecto a las normas de la ley de Impuesto al Valor Agregado, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, que en cada caso se detallan a continuación: a) 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 imponible anteriores a la fecha en que produzca efectos su cambio de condición frente al tributo" (el subrayado me pertenece).

Por su lado, el art. 16 de la ley del IVA (t.o. 1997) establece: "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 imponible anteriores a la fecha en que aquellas produjeran efectos."

La lectura de ambos preceptos indica que los pequeños contribuyentes que resulten excluidos del régimen simplificado no podrán computar el IVA que les hubiera sido facturado como consecuencia de hechos imponible anteriores a la fecha en que aquella exclusión produjo efectos.

## *Procuración General de la Nación*

Pero ello, desde mi punto de vista, no implica que puedan computar derechamente el IVA que les haya sido facturado por hechos imponible posteriores a la adquisición de su carácter de responsables inscriptos, si esas facturas no cumplen con los requisitos fijados por los arts. 12, inc. a), 41 y 42 de la ley del IVA.

En este orden de ideas, no es ocioso recordar que es doctrina emanada de V.E. que las leyes siempre deben interpretarse evitando darles un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, destruyendo las unas por las otras, y adoptando como verdadero el que las concilia y deja a todas con valor y efecto (Fallos: 300:1080; 313:1293).

Con sustento en esas asentadas premisas hermenéuticas, es claro para mí 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 imponible posteriores a la fecha en que aquella exclusión produjo efectos, en tanto dichos documentos cumplan con los requisitos de los arts. 12, inc. a), 41 y 42 de la ley de IVA.

Así entonces, tal como lo he expuesto precedentemente, se encuentra fuera de debate que las facturas presentadas por la contribuyente para respaldar sus operaciones de compra no poseen discriminado el impuesto, por lo que no cumplen con el requisito establecido en el art. 12 de la ley del IVA en cuanto señala *"Del impuesto determinado por aplicación de lo dispuesto en el artículo anterior los responsables restarán: a) El gravamen que, en el período fiscal que se liquida, se les*

*hubiera facturado por compra o importación definitiva de bienes, locaciones o prestaciones de servicios...".*

*El incumplimiento de tal requisito "hará presumir, sin admitir prueba en contrario, 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." (art. 41 de la ley del IVA).*

Por lo tanto, en mi opinión, la demandante carece de atribuciones para computar el crédito fiscal por el período enero 2007/agosto 2008 en la forma que pretende.

No es óbice a mi razonamiento que la actora se encuentre obligada a abonar el IVA por sus ventas durante aquel lapso de tiempo sin poder computar, en esos períodos fiscales, el IVA por sus compras, toda vez que ha sido su propia negligencia la que la ha colocado en esa situación.

En efecto, la contribuyente debió advertir que, como consecuencia de su exclusión automática del régimen simplificado, había adquirido el carácter de responsable inscripta en el IVA y, en consecuencia, debía solicitar -en sus adquisiciones a otros responsables inscriptos- que se le confeccionaran las facturas a su nombre y con la correspondiente discriminación del impuesto para cumplir con los mencionados requisitos establecidos en la legislación tributaria.

En tal sentido, no se me escapa que uno de los índices más seguros para verificar la razonabilidad de la inteligencia de una norma y su congruencia con el resto del sistema en que está engarzada es la consideración de sus consecuencias (Fallos: 234:482) y la verificación de los resultados a que su exégesis conduzca en el caso concreto

RISO, MARIA DE LOS ANGELES C/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/  
recurso directo de organismo externo.

CAF 36997/2016/CS1-CA1.

(RECURSO EXTRAORDINARIO)

## *Procuración General de la Nación*

(Fallos: 303:917; 307:1018; 310:464; 311:1025; 317:1505; 318:79,  
entre otros).

En este aspecto, advierto que la consecuencia legal en este caso no difiere de la que resulta aplicable a cualquier otro responsable inscripto que omite solicitar la factura a su nombre con la discriminación correspondiente. En efecto, ambos se encuentran imposibilitados de computar el crédito fiscal, lo cual corrobora la corrección de la solución que propicio.

En consecuencia, en mi consideración, la resolución 189/10 dictada por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Sur de la AFIP, en cuanto rechazó el cómputo del crédito fiscal, resulta ajustada a derecho.

-VIII-

Por todo lo expuesto, opino que corresponde declarar procedente el recurso extraordinario interpuesto por la demandada y revocar la sentencia apelada.

Buenos Aires, 5 de febrero de 2019.

ES COPIA

LAURA M. MONTI

  
ADRIANA N. MARCHISIO  
Subsecretaria Administrativa  
Procuración General de la Nación