

VALOR AGREGADO. INSCRIPCIÓN RETROACTIVA EN EL IMPUESTO POR PARTE DE UN MONOTRIBUTISTA. CÓMPUTO DEL CRÉDITO FISCAL NO FACTURADO

PARTE/S: Riso, María de los Ángeles s/apelación - IVA
TRIBUNAL: Trib. Fiscal Nac.
SALA: B
FECHA: 18/12/2015

Buenos Aires, 18 de diciembre de 2015.

AUTOS Y VISTOS:

El Expte. N° 34.072-I, caratulado: "RISO MARIA DE LOS ANGELES s/ apelación - IVA", y

CONSIDERANDO:

I- Que a fs. 64/74vta, la actora interpone recurso de apelación contra la resolución Nro. 189/10 dictada por el Jefe (Int) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Sur de la A.F.I.P-D.G.I, por las que se determina de oficio la obligación tributaria en el Impuesto al Valor Agregado por los períodos fiscales 01/2007 a 08/2008 con más sus intereses resarcitorios y aplica multa con fundamento en art. 45 de la Ley 11.683.

Que en primer lugar, la actora manifiesta que explota la actividad de venta al por menor de partes, piezas y accesorios de automotores (excepto cámaras cubiertas y baterías), encontrándose inscripta ante el Organismo Recaudador al efecto.

Afirma que se encontraba inscripta en el Régimen de Monotributo desde el 01/01/1999 hasta el 20/08/2009, fecha en que procedió a excluirse, por medio de internet, en forma retroactiva, a partir del período 12/2006.

Manifiesta que procedió a inscribirse en el IVA con fecha 21/08/2009 como responsable del mismo, no obstante lo cual, dado que correspondía la inscripción retroactiva a partir del período 12/2006, la fiscalización actuante pidió a la Agencia correspondiente la inscripción retroactiva a ese período, lo que consintió la recurrente, presentando sus declaraciones juradas del impuesto de marras de los períodos 01/2007 a 08/2008.

Señala que la fiscalización requirió a la recurrente la rectificación de las DDJJ de IVA presentadas, en la inteligencia que todas las compras realizadas durante el período 01/2007 a 08/2008 fueron facturadas en condición de Monotributista y, por lo tanto, no tenían el IVA discriminado en el comprobante, a lo cual, con fecha 19/10/2009, la recurrente rechazó la procedencia de la rectificación requerida.

Relata que resulta irrelevante la disquisición que formula el acto en crisis para desmerecer la aplicación de la doctrina del fallo "Club Atlético Vélez Sarsfield", en orden a que en el caso de autos la recurrente no ha asumido la condición de responsable del gravamen ante el dictado de normas que derogan exenciones o establezcan nuevos actos gravados.

Destaca que es irrelevante porque con arreglo al artículo 29, inciso a) del Capítulo XII de la Ley 25865, le corresponde el mismo tratamiento luego de haber quedado excluida del Régimen Simplificado, siendo que, además, la propia Ley de Monotributo vigente para los períodos involucrados en el presente permite el computo de los créditos fiscales que el Fisco pretende cuestionar.

Manifiesta que el reenvío efectuado por el artículo 29 inciso a) de la Ley 25.865 al artículo 16 de la Ley de IVA, le corresponde a quién queda excluido del régimen de Monotributo el mismo tratamiento que aquél que asumiera la condición de responsable del gravamen en virtud de normas que derogan exenciones o gravan nuevos actos.

Sostiene que de la simple lectura de ambos preceptos se deriva que lo prohibido por el Legislador es el cómputo del impuesto facturado -no dice discriminado en dichas facturas- por hechos imponderables anteriores a que se produzca la exclusión del régimen de Monotributo, de lo cual se colige que el impuesto facturado por hechos imponderables posteriores a dicha exclusión es plenamente computable.

Destaca que el Fisco no controvierte que los vendedores y/o prestadores de las compras cuyo crédito fiscal computó la actora ingresaron el IVA correspondiente por dichas operaciones (con lo cual tal extremo no debe ser acreditado por la recurrente, en cuanto no está puesto en tela de juicio). Contrariamente, el Organismo recaudador sólo objeta el hecho que el IVA no está discriminado en las respectivas facturas de adquisición que respaldan aquellas compras, invocando la previsión del artículo 41 de la Ley de IVA.

Con respecto a la aplicación de multa con fundamento en el artículo 45 de la Ley 11683 se agravia la recurrente porque la demostración de la existencia del crédito fiscal computado y la procedencia de su cómputo, de conformidad con lo expuesto en el acápite previo echa por tierra el hecho típico achacado. Por último solicita se deje sin efecto la aplicación de intereses resarcitorios efectuada en el acto objeto de recurso.

Ofrece prueba, reserva la cuestión federal y solicita se revoque el acto apelado, con costas.

II.- Que a fs. 82/89 el Fisco Nacional contesta el recurso y niega todos y cada uno de los hechos alegados por la recurrente.

Que, en primer lugar, manifiesta que es procedente la determinación de oficio efectuada, por cuanto se ha respetado el

procedimiento previsto por los artículos pertinentes de la Ley N.º 11683, habiéndose conferido vista de las imputaciones y siendo tanto la vista como la resolución determinativa, razonadas y fundadas en los hechos que les dieron causa y en las normas vigentes aplicables.

Afirma que la ley del impuesto al valor agregado, exige la concurrencia de elementos materiales y formales para que un crédito fiscal revista la calidad de computable. Es decir, dicha ley condiciona la procedencia del cómputo del crédito fiscal a la discriminación formal del tributo, por lo que si no existe facturación del impuesto, no hay derecho a dicho cómputo, lo cual surge de manera evidente del art- 41 de la ley citada al no admitir prueba en contrario de la presunción de la falta de pago del impuesto cuando no se cumpla con lo exigido por el artículo 37.

Sostiene que ha registrado facturas en las cuales no se encuentra discriminado el crédito fiscal que pretende computar. Hace notar que el precedente "Acceso Norte SRL" resulta bastante disímil a los hechos de la causa de marras, por lo que tampoco corresponde su aplicación por no resultar análogo a éste.

Reitera que la actora ha incumplido lo dispuesto por el artículo 12 de la ley de gravamen, que específicamente indica que para que el impuesto pueda ser descontado debe estar discriminado en la factura.

En lo relativo a la aplicación de multa manifiesta que se le ha aplicado una multa del 70% del tributo dejado de ingresar, conforme lo establece el art. 45 de la ley 11683. Que no hay elementos en autos, ni prueba aportada por la recurrente, que permita inferir que no corresponde aplicar sanción por la conducta despegada. Con respecto a la aplicación de intereses manifiesta que por el artículo 37 Ley 11683 corresponde la aplicación de intereses resarcitorios.

Hace reserva la cuestión federal y solicita se confirme el acto apelado, con costas.

III.- Que a fs. 97 se abre la causa a prueba, ordenándose producir la prueba informativa y pericial contable. A fs. 108/111 se produce la pericial contable y a fs. 124/1167 obra la producción de la prueba informativa. A fs. 1177 se clausura el período de instrucción. A fs. 183 se elevan los autos a consideración de la sala "B" y se ponen los autos para alegar. A fs. 1187/1190, 1191/1196 obran alegatos del Fisco Nacional y parte actora. A fs. 1198 se llaman los autos a sentencia.

IV.- Que conforme surge de las actuaciones administrativas se detectaron diferencias a favor del Organismo respecto de los períodos 01/2007 a 08/2008. Que los presentes cargos tienen como antecedente la Orden de Intervención N° 337.355 la cual a su vez tuvo origen en el cruce informático realizado por la División Investigación de la Dirección Regional Sur del Organismo, de lo que resultó la selección de la recurrente como contribuyente inscripto en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes con inconsistencias.

Se mencionó que la contribuyente se encontraba inscripta en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes desde el 01/01/1999 hasta el 20/08/2008, fecha esta última en que procedió a excluirse por medio de Internet de forma retroactiva a partir del período 12/2006 (fs. 83 del cuerpo de IVA OI 407717).

Cabe señalar que el día 21/08/2008 la recurrente procedió a inscribirse en el Impuesto al Valor Agregado como responsable del mismo. No obstante ello y dado que le correspondía la inscripción retroactiva a partir del período enero de 2007, la fiscalización actuante pidió a la Agencia correspondiente la inscripción retroactiva de la recurrente. En concordancia con aquello en los días 09,10 y 14 del mes de octubre de 2008 presentó las declaraciones juradas del impuesto de marras de los períodos 01/2007 a 08/2008 (fs. 88, 89 y 121 del cuerpo de inspección OI 337.355).

Con fecha 20/11/2008 concurrió a las oficinas de la División Fiscalización N° 5 de este Organismo la Sra. Ana María Rial Rodríguez en carácter de autorizada de la contribuyente a fin de aportar las copias de las declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado de los períodos 01/2007 a 09/2008, papel de trabajo con detalle de los débitos y créditos fiscales computados en los mismos, constancia del plan de facilidades de pago presentado con fecha 20/10/2008 en que se incluyeron los períodos 01/2007 a 08/2008 del impuesto citado, copia de "solicitud de cambio de imputación de pagos" de los períodos 01,03, 05, 07 a 11 del año 2007, pagos efectuados en concepto de la correspondiente cuota mensual de los períodos 01, 03, 05, 07 11 del año 2007, 01 a 04 y 06 a 08 del año 2008 de los cuales surge la solicitud de reimputar los pagos efectuados en concepto de la correspondiente cuota mensual de los períodos descriptos perteneciente al Régimen Simplificado de Pequeños Contribuyentes a los saldos a ingresar de las respectivas declaraciones juradas de aquellos períodos (fs. 21 a 64 del cuerpo de inspección OI 337355).

Se le efectuó un requerimiento impositivo solicitándole el aporte Libro IVA Ventas por el período 01/2006 a 12/2008 y Compras por el período 01/2007 a 12/2008 y papeles de trabajo con el cálculo de ventas cuatrimestrales indicándose a partir de qué cuatrimestre quedó excluida del monotributo.

En respuesta a lo requerido la autorizada de la recurrente cumplimenta con los solicitado al vencimiento del plazo otorgado, de lo cual surge que en el mes de septiembre del año 2008 se solicitó la habilitación para emitir comprobantes tipo A, solicitándose días siguientes la impresión de comprobantes tipo A y B, y denunciándose la adquisición de un contralor fiscal. Asimismo, se aportó listado detallado de las ventas y compras efectuadas durante el período 01/2007 a 08/2008, fotocopias de tres facturas de venta y dos de compra, asimismo se comunicó al personal fiscalizador la no presentación de la comunicación de la exclusión del régimen simplificado que prevé la RG AFIP 2150 (fs. 13 a 28 del cuerpo IVA y los cuerpos libro compras y libro ventas).

En el mismo acto citado en el párrafo precedente, la fiscalización le requirió a la recurrente la rectificación de las declaraciones juradas presentadas en el Impuesto al Valor Agregado en virtud a que todas las compras realizadas durante el período 01/2007 a 08/2008 le fueron facturadas en condición de Monotributista, y por lo tanto no tenían el Impuesto al Valor Agregado discriminado en el comprobante.

V.- Que, en este orden de ideas, la causa se refiere específicamente a una verdadera cuestión de hecho y prueba donde corresponde al apelante aportar la prueba concreta y fehaciente de las operaciones de compra cuyo crédito fiscal computó en los períodos objeto de ajuste y que fueron íntegramente canceladas.

Que siendo así, en el presente contexto resulta aplicable la regla "onus probandi incumbit ei qui dicit", es decir, la carga

de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos, pues como lo establece el artículo 377, C.P.C.C.N., cada parte deberá probar el presupuesto de hecho de las normas que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción.

Cabe señalar el Fisco Nacional impugnó el crédito fiscal computado por la contribuyente en sus declaraciones juradas del impuesto al valor agregado por los períodos 01/2007 a 08/2008, atento a la falta de facturación del gravamen en las adquisiciones efectuadas en dichos períodos, en orden a los arts. 12, 37 y 41 de la ley del gravamen, circunstancia esta que lleva a concluir que solo se objeta el hecho que el IVA no está discriminado en las respectivas facturas de adquisición que respaldan aquellas compras.

En este orden de ideas corresponde señalar que de la pericial contable producida en autos ambos peritos son contestes en que los libros contables cumplen con lo requerido por las normas legales. Por otro lado observaron que las operaciones de compras por los períodos 01/2007 y 08/2008, se realizaron con proveedores inscritos en el Impuesto al Valor Agregado en su totalidad, emitiendo comprobantes "B" (autorizados por AFIP", ya que el comprador era Monotributista, según así lo exige la RG (AFIP) 1415/03 en sus Arts. 15 a 17, caso contrario hubieran emitido comprobantes C, adicionalmente se verificaron las constancias de inscripción de los proveedores, se pudo verificar que los mismos son inscritos desde antes del período indicado.

Asimismo corresponde señalar que tal como se desprende de la pericial contable ambos peritos dejaron sentado que aplicando la alícuota del 21% sobre el neto mensual de compras involucrados en cada período, el monto resultante es coincidente con el crédito fiscal declarado por la recurrente en las respectivas DDJJ mensuales de los períodos fiscales involucrados observándose que las diferencias detectadas resultan ser mínimas.

Que sentado lo expuesto precedentemente corresponde señalar que sobre la cuestión planteada por la recurrente esta Sala ha dejado sentado en autos "DIAZ, EMILIA LEONOR s/Apelación IVA" al cual el suscripto adhiriera que "A dicho efecto, procede tener presente lo prescripto por la normativa aplicable al caso de autos. En este sentido, el art. 29 del Régimen Simplificado (texto según ley 25.865 (B.O 19/01/2004) en su parte pertinente indicaba (al igual que actualmente lo hace el art. 28 del texto según Ley 26.565) que "Los pequeños contribuyentes adheridos al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (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: a) Quienes hubieran renunciado o resultado excluidos del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (RS) y adquirieran la calidad de responsables inscritos, 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". A su turno, el reenviado art. 16 de la ley de Impuesto al Valor al Agregado prescribe 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 imponible anteriores a la fecha en que aquellas produjeran efectos" (Ley No 23.349, t.o. D. 280/97, B.O. 15/4/97 y modificatorias)."

"Que, según la tésis de la citadas normas, en casos como el de autos en los que el ente fiscalizador procedió a la exclusión del contribuyente del régimen de Monotributo en virtud de un incorrecto tratamiento de sus obligaciones tributarias -por superarse ampliamente los parámetros exigidos por el mencionado régimen, originando saldos a favor del ente fiscal- hacen imposible el cómputo de los créditos fiscales relativos a períodos anteriores a la fecha en que el cambio de situación comience a producir efectos. Así entonces, los créditos fiscales originados en adquisiciones correspondientes a períodos fiscales en los que el Fisco ha considerado que la contribuyente debió haber revistado como responsable inscripto y le ha asignado un tratamiento acorde con esa categorización -calculando el débito fiscal sobre sus ventas-, los créditos fiscales resultarán computables, a condición de que se cumplan los requisitos establecidos en la ley del gravamen a tales fines. Que en dicho sentido, debe tenerse en cuenta que el art. 12 de la ley del gravamen prevé que "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 -incluido el proveniente de inversiones en bienes de uso- y hasta el límite del importe que surja de aplicar sobre los montos totales netos de las prestaciones, compras o locaciones o en su caso, sobre el monto imponible total de importaciones definitivas, la alícuota a la que dichas operaciones hubieran estado sujetas en su oportunidad".

"A su turno, el art. 37 de dicha norma establece en lo pertinente que "Los responsables inscritos que efectúen ventas, locaciones o prestaciones de servicios gravadas a otros responsables inscritos, deberán discriminar en la factura o documento equivalente el gravamen que recae sobre la operación, el cual se calculará aplicando sobre el precio neto indicado en el artículo 10, la alícuota correspondiente..." "

"Que tal como sostiene la actora, es debido a su carácter de monotributista que no sería razonable exigirle la acreditación de facturación discriminada del monto correspondiente al crédito fiscal de IVA como requisito para su cómputo, pues es justamente en mérito de aquella condición que sus proveedores no habrían de facturarle separadamente. En efecto, la norma del art. 37 antes citada exige a éstos la discriminación del gravamen sólo en aquellos casos de "... responsables inscritos que efectúen ventas, locaciones o prestaciones de servicios gravadas a otros responsables inscritos", y ciertamente no es éste el caso, ya que al momento de efectuarse las operaciones de adquisición de bienes o prestaciones de servicios, la actora no revistaba como responsable inscripto del gravamen. Y por esta misma razón,... tampoco resulta operativa la presunción contenida en el art. 41 de la citada ley."

"Contrariamente, la situación de autos debería ser encuadrada en la prevista por el art. 39 de la ley de IVA, en la medida que éste prescribe que "Cuando un responsable inscripto realice ventas, locaciones o prestaciones de servicios gravadas a consumidores finales, no deberá discriminar en la factura o documento equivalente el gravamen que recae sobre la operación. El mismo criterio se aplicará con sujetos cuyas operaciones se encuentran exentas ", razón por la que la falta de discriminación del crédito fiscal en las facturas de la apelante deriva, precisamente, del cabal cumplimiento de las normas del tributo que resultan aplicables. Del juego de las normas pretranscriptas surge, ..., la procedencia del cómputo de los créditos fiscales, aún cuando dichos créditos pudieran no encontrarse discriminados en las correspondientes facturas de compra."

Atento la reseña efectuada anteriormente cabe concluir que si bien dicho precedente difiere del caso de marras en cuanto a la forma de exclusión del Régimen Simplificado de Monotributo corresponde su aplicación al presente caso puesto que tanto la exclusión como la inscripción en el IVA han sido retroactivas de conformidad con lo actuado por la propia fiscalización. Ello así, en función de la jurisprudencia citada, para que resulte procedente el cómputo del crédito fiscal para cuestiones como las ventiladas en autos, recae sobre la recurrente la carga de acompañar los comprobantes respaldatorios de las operaciones de compra que alegue.

A lo que cabe agregar que el Fisco Nacional no controvierte las operaciones de compra cuyo crédito fiscal computara la contribuyente en sus declaraciones juradas, y que por otra parte de ve corroborada mediante la prueba informativa producida a fs. 124/1167 donde informan las facturas emitidas a la recurrente por responsables inscriptos, los subdiarios de IVA Ventas de dichos proveedores donde se encuentran registradas las operaciones facturadas a la recurrente. Por lo que corresponde hacer lugar al planteo efectuado por la recurrente.

Por ello, SE RESUELVE:

1) Revocar el ajuste practicado por el Fisco Nacional. Con costas.

2) Se deja constancia que la presente resolución se dicta con el voto coincidente de dos miembros Titulares de la Sala "B" en virtud de encontrarse vacante la Vocalía de la 6a. Nominación (conf. art. 184, de la Ley N° 11683, t.o. en 1998 y su concordante 59 del R.P.T.F.N.).

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

ARMANDO MAGALLÓN

VOCAL

JOSÉ LUIS PÉREZ

VOCAL