

Carrera de Especialización en Tributación.

Escuela de Graduados.

Facultad de Ciencias Económicas – U.N.C.

Trabajo Final:

Crédito fiscal en IVA.

Requisitos y limitaciones a su
cómputo.

Autor: Cr. Carlos Marcelo Nocetti.

Tutor: Cr. Germán Crespi.

Fecha: agosto de 2020.



Crédito fiscal en IVA. Requisitos y limitaciones a su cómputo. by Carlos Marcelo Nocetti is licensed under a [Creative Commons Reconocimiento-NoComercial 4.0 Internacional License](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/).

INTRODUCCION	5
CARACTERÍSTICAS DEL IMPUESTO E IMPORTANCIA DEL CRÉDITO FISCAL EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.....	6
CARACTERÍSTICAS ESENCIALES.....	6
MECANISMO DE LIQUIDACIÓN.....	8
CRÉDITOS FISCALES POR ADQUISICIONES EN GENERAL.....	9
REQUISITO DE CARÁCTER SUSTANTIVO: VERACIDAD DE LAS OPERACIONES.....	11
<i>Facturas apócrifas. Base APOC.....</i>	<i>17</i>
EL CARÁCTER INSTRUMENTAL: DOCUMENTACIÓN DE LA OPERACIÓN. REQUISITO FORMAL.....	20
<i>Excepciones a la discriminación del impuesto.....</i>	<i>24</i>
<i>Requisitos establecidos respecto a formas y medios de pago.....</i>	<i>26</i>
CARÁCTER CUANTITATIVO: EL TOPE Y PRORRATEO.....	29
<i>Regla del tope.....</i>	<i>29</i>
<i>Prorrateo del Crédito Fiscal.....</i>	<i>31</i>
<i>Aplicación del método.....</i>	<i>36</i>
CARÁCTER EXCLUYENTE: ADQUISICIONES VINCULADAS CON LA ACTIVIDAD GRAVADA.....	39
CARÁCTER TEMPORAL: PERÍODO FISCAL EN EL CUAL DEBE COMPUTARSE.....	43
EXCLUSIONES TOTALES O PARCIALES SOBRE LOS CRÉDITOS FISCALES.....	46
AUTOMÓVILES.....	47
LOCACIONES Y PRESTACIONES DE SERVICIOS, INCISO E) ART. 3 DE LA LEY.....	52
<i>Bares, restaurantes, cantinas, salones de té, confiterías.....</i>	<i>52</i>
<i>Hoteles, hosterías pensiones, hospedajes, moteles, campamentos, apart-hoteles y similares.....</i>	<i>53</i>
<i>Playas de estacionamiento o garajes y similares.....</i>	<i>53</i>
<i>Otros.....</i>	<i>53</i>
INDUMENTARIA.....	54
CONCLUSIONES.....	57
RECOMENDACIONES.....	59
BIBLIOGRAFÍA.....	61

INTRODUCCION.

Las disposiciones en materia del cómputo del crédito fiscal en el impuesto al valor agregado, obligan a tenerlas en cuenta a los efectos no solo de la correcta detracción de sus correspondientes debitos, sino también de las diversas condiciones para la apropiación que dispone la ley del impuesto, en los casos que corresponda.

Es nuestra intención efectuar una revisión de las cuestiones técnicas que hacen a los requisitos y limitaciones para el cómputo de los créditos fiscales, mencionando los aspectos especiales y particulares de cada uno de ellos, con el objetivo de lograr una correcta aplicación de la legislación vigente y, consecuentemente, del mecanismo de liquidación del impuesto.

La modalidad denominada “impuesto contra impuesto”, que caracteriza al IVA en nuestro país, ha obligado al legislador a establecer pautas concretas acerca de la conformación de los denominados “debito fiscal” y “crédito fiscal”, de cuya diferencia (solo cuando el primero supera al segundo) surge el monto del impuesto determinado.

Podremos apreciar que a diferencia de otros tópicos relativos a la confección de la obligación tributaria, respecto del crédito fiscal existen numerosos artículos, no solo de la ley sino de la reglamentación, que se ocupan de conformar sus aspectos generales y particulares, de las cuales debe darse solución a diferentes situaciones con distintos niveles de complejidad.

Asimismo, junto a ellos se encuentran otras disposiciones de carácter normativo que complementan de esta forma un conjunto de directrices tendientes a restringir la posibilidad de computar créditos que no cumplen con las condiciones específicamente regladas, y muchas veces fundadas en cuestiones que escapan al impuesto en particular, como el caso de la limitación establecida por la utilización de determinados medios de pago, que obedece a una prohibición de uso de capitales originados en actividades ilícitas o delictivas.

Resulta de importancia recordar, de esta manera, aquellas normas que nos indican estos y otros condicionantes a cumplimentar para la correcta apropiación de los créditos fiscales en el impuesto al valor agregado, respetando tanto técnica como legalmente con el ordenamiento y el mecanismo dispuesto para una adecuada determinación de la carga tributaria.

Características del impuesto e importancia del crédito fiscal en el Impuesto al Valor Agregado.

Características esenciales.

Las características esenciales de IVA, de acuerdo a nuestro ordenamiento, lo encuadran como un impuesto “*general*” (de aplicación tanto a bienes y servicios), “*plurifásico*” (abarcativo de diversas etapas del proceso productivo), “*no acumulativo*” (no computa dentro de su base al propio impuesto), “*formal*” (depende de ciertos aspectos y condiciones que hacen a su determinación) y “*federal*” (aplicado a nivel nacional sin diferencias).

Es su carácter formal el que nos hace, en esta oportunidad, detenernos en la particularidad de los créditos fiscales, al cual deberán adicionarse ciertos aspectos particulares como son las alícuotas diferenciales, las operaciones que no generan obligación de tributar (no gravabilidad o exención con devolución), las formalidades en cuanto a los requisitos en materia de inscripción de contribuyentes y emisión de comprobantes, y demás aspectos que permiten su cómputo o limitan su utilización.

Diremos, en líneas generales, que se considera crédito fiscal el gravamen que en el periodo fiscal que se liquida y también en los anteriores, haya sido facturado por la compra o importación definitiva de bienes, locaciones o prestaciones de servicios, incluido el proveniente de inversiones en bienes de uso. Respecto de los créditos fiscales facturados con anterioridad al período fiscal en que se declara, responde a una situación frecuentemente producida en la práctica, cuya solución viene dada por la Instrucción (DGI) 12-94, el Dictamen (DAT) 32-96 y de la Consulta (DGI) del 23-04-97, de los cuales surge que el cómputo diferido del impuesto facturado por compras y demás prestaciones, no configura un perjuicio fiscal sino un adelanto de la tributación.

Asimismo, el criterio adoptado por la ley, de integración financiera, permite la deducción de todos los créditos fiscales por compras dentro de un mismo período fiscal, con prescindencia del momento en que se produzca la efectiva utilización del bien.

Son éstos los aspectos que constituyen su característica más sobresaliente y particular. Esto sucede en forma diferenciada de la gran mayoría de los demás tributos, por cuanto en el IVA, la determinación no surge directamente del resultado de la aplicación de una alícuota sobre el total de la materia gravada, sino que se recurre a un mecanismo que obliga a obtener un resultado de una secuencia de cálculos que surgen de un sistema de registración, y que se describen en líneas generales como:

- Determinar individualmente un debito fiscal, definiendo previamente una base de cálculo o precio neto gravado, sobre el cual se le aplica una alícuota que se corresponda con el tipo de operación de que se trate.
- Totalizar la sumatoria de debitos fiscales de cada una de las operaciones individuales antes mencionada, en el periodo de liquidación (generalmente el mes calendario).
- Determinar, también individualmente, el crédito fiscal, que dependerá (en reglas generales) de:
 - La discriminación en el comprobante respaldatorio.
 - La comparación de ese monto del crédito discriminado con el resultado de aplicar la alícuota de la operación sobre el precio neto gravado, computando de ellos, el menor.
 - La vinculación de la operación generadora del crédito fiscal con operaciones gravadas desarrolladas por el contribuyente.
- Calcular la diferencia entre los debitos fiscales en cada periodo fiscal, por el método de sustracción.
- Computar, en caso de existir, excedentes anteriores de créditos fiscales no absorbidos por debitos fiscales también anteriores.

Si bien el resultado aritmético de este mecanismo que hemos mencionado puede ser positivo (debitos mayores a la suma de créditos fiscales) o negativos (caso contrario) solo se habla de “impuesto” cuando se da la primera de las dos situaciones, es decir, un debito mayor al crédito computable.

Podemos decir también que en base a esto, debe tenerse en claro que la aplicación de este método implica decir que el IVA no es un impuesto instantáneo, sino de periodo, mas allá de que los hechos imponibles individuales (que generan tanto debitos como créditos fiscales) sean considerados de tal manera¹.

Al decir de Oklander, “...*el IVA propiamente dicho, entendido como obligación tributaria stricto-jure, por resultar de un proceso de acumulación de cálculos que requieren el transcurso y finalización del periodo fiscal, y la consecuente apropiación o imputación de los*

¹ La excepción a esta regla, es el caso del IVA aplicable a las importaciones, las que puntualmente si asumen el carácter de impuesto instantáneo.

debitos fiscales y de los créditos fiscales generados durante ese espacio temporal, constituye un típico impuesto de periodo”²

Mecanismo de liquidación.

Respecto de la técnica para la determinación del impuesto, son admitidos **dos sistemas**: el *de adición*, en el cual se determina la base en función de los elementos que componen el valor agregado, y el *de sustracción*, que admite dos variantes: base contra base e impuesto contra impuesto (la primera restando bases imponibles, y la segunda restando de los impuestos adeudados, los ya ingresados –método aplicable por nuestra legislación-).

Dos casos particulares respecto de los créditos fiscales hay que tener en cuenta dentro del mecanismo de liquidación del impuesto: en primer lugar, es aplicado el criterio de integración financiera, mediante el cual son deducidos todos los créditos por compras del periodo, prescindiendo del momento en el cual se procederá a su utilización. En segundo lugar, para el caso particular de los créditos fiscales originados en la compra de bienes de uso, la ley del impuesto admite el método del consumo para la atribución de los mismos, computándose ellos en el momento en que se generan.

El mecanismo de liquidación establecido para la determinación de la obligación tributaria por el IVA, como hemos mencionado, obliga a una serie de etapas que se inician necesariamente en la determinación de los debitos fiscales en forma individual (operación por operación), determinación de una base de calculo (precio neto gravado), aplicación de la o las alícuota/s sobre el precio neto, a los cuales deberá detrarse el crédito fiscal por las operaciones que depende de su discriminación, y su tope respecto de la alícuota aplicada.

Los periodos de liquidación y pago generalmente es el mes calendario, salvo para las actividades exclusivamente agropecuarias, en donde los contribuyentes pueden optar por la presentación de las declaraciones juradas mensuales y el pago del impuesto determinado en forma anual.

Una característica especial representan las operaciones de comercio exterior: para las importaciones de cosas muebles, el pago debe realizarse con la nacionalización de las mercaderías, y en las importaciones de servicios, excepto financieros, dentro de los diez días del pago del precio o de la prestación del servicio (lo primero que se cumpla). Vale la aclaración

² Oklander, Juan, “Ley de Impuesto al Valor Agregado comentada” – Ed. La Ley - 2005.

de que estas dos modalidades especiales de ingreso, no lo transforman por sí, al impuesto en términos generales, con características de liquidación instantánea.

Ubicándonos en el marco legal, a partir del Art. 10 de la ley se comienzan a abordar los aspectos cuantitativos en lo que hace a la determinación del quantum de la obligación.

A diferencia de lo que sucede con la normativa que regula en general la forma de determinar el débito fiscal –Art. 10 y 11 de la ley- existen en el texto legal numerosos artículos que se ocupan del crédito fiscal en sus aspectos generales:

- En el Art. 12 de la ley del impuesto se establecen dos condiciones:
 - en primer lugar, las generales para la procedencia del cómputo de los créditos fiscales indicando que el mismo debe ser facturado y hasta un tope.
 - en segundo término, las de temporalidad, representada por el perfeccionamiento del hecho imponible en cabeza del vendedor.
- En el Art. 13 se establece el mecanismo de proporción de créditos fiscales para aquellos contribuyentes cuyas operaciones gravadas coexistan con otras no gravadas o exentas.
- Entre los artículos 15 y 17 se establecen condiciones especiales de temporalidad.

Asimismo, se complementan estas normas con otras disposiciones del Decreto Reglamentario, como el Art. 41 entre otras, que establece una condición instrumental característica del IVA, cual es la discriminación del débito (para el vendedor) que representa el crédito fiscal que podrá computar el adquirente, siempre considerando las demás condiciones que deberá cumplir el mismo.

Créditos fiscales por adquisiciones en general.

Dadas las características propias del IVA en cuanto a su determinación, el control cruzado tiene como piedra fundamental determinados requisitos a cumplimentar para que pueda ser computado. A los efectos de la procedencia, tanto la ley como las normas reglamentarias y complementarias, disponen de esos requisitos sustanciales y formales para la procedencia de los créditos fiscales; a diferencia de lo establecido para la determinación del débito fiscal, sobre aquellos existen numerosas disposiciones que le fijan las pautas de procedimiento.

Así lo tiene sentado el Tribunal Fiscal de la Nación³, al decir que “...surge de la economía propia del impuesto al valor agregado que para que un crédito fiscal revista la calidad de computable, es menester la concurrencia de los aspectos material (existencia de la operación

³ “Guilbuj Tonia” – TFN Sala A - 13-04-1998 y “Solma Constructora SA” – TFN Sala A – 08-02-2007

que da origen al crédito) y formal (discriminación del impuesto cuando correspondiere por expresa disposición legal). La ley del impuesto al valor agregado condiciona la procedencia del cómputo del crédito fiscal a la discriminación formal del tributo, salvo excepciones, es decir, si no existe facturación del impuesto, no hay derecho al cómputo, por lo que no cabe la consideración de créditos fiscales oponible a los débitos fiscales determinados”. Este resulta, entonces, el punto de partida a través del que comenzamos a analizar las demás condiciones y limitaciones que deberán cumplimentarse para el correcto cómputo de los créditos fiscales.

La primera parte del Art. 12 de la ley impone los dos condicionantes generales, que a continuación resaltamos:

ARTÍCULO 12 - *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.*

Del texto de este artículo –que regla sobre el crédito fiscal en general-, se desprende que éste es el gravamen (débito fiscal) generado por los proveedores de esos bienes, o el liquidado con motivo de la importación de bienes, de los que se permite la detracción de los respectivos débitos fiscales. Esta posibilidad de computar el crédito de impuestos es aquella que asigna al gravamen la característica de “no acumulativo” y se vincula con la “sustracción” de “impuesto contra impuesto” y con base financiera⁴.

Las adquisiciones de bienes y servicios gravados en general a las que se hace referencia, son las que la propia ley del impuesto indica como “compra o importación definitiva de bienes, locaciones o prestaciones de servicios, incluidas las provenientes de inversiones en bienes de uso”.

La apreciación que tenemos respecto de las disposiciones del marco legal en su conjunto, en especial con motivo de las modificaciones dispuestas por la Ley 24.475 publicada en el boletín oficial con fecha 31-03-1995, es que muestran una evidente intención de resguardar la

⁴ Marchevsky, Rubén A “Impuesto al Valor Agregado – Análisis Integral” Ed. ERREPAR. – 2006.

determinación del gravamen, imponiendo una serie de requisitos que impide muchas veces el cómputo de los créditos fiscales de ciertas adquisiciones, locaciones y prestaciones, fundada en la falta de instrumentos y capacidades de la administración que le permitan fiscalizar la correcta asignación de las operaciones (aspectos tratados específicamente en párrafos posteriores).

También, debe reconocerse, que muchas de las actividades encuadradas dentro de las operaciones del contribuyente, se asemejan más a las operaciones que deben ser consideradas como realizadas por consumidores finales que a cualquiera de las etapas de un proceso económico, disparándose con ello la necesidad de condicionar, por parte de la administración tributaria, los cálculos de los créditos fiscales al cumplimiento de ciertos requisitos.

Para el cómputo de los créditos fiscales por este tipo de adquisiciones, las condiciones que deben ser cumplidas obedecen a diferentes tipos, a saber:

- ☞ *Sustantivo*: hacen referencia a la veracidad de la adquisición (buscando un correlato con un débito fiscal ingresado por el vendedor).
- ☞ *Instrumental*: en relación a la forma de la facturación.
- ☞ *Cuantitativo*: establece la medida del crédito fiscal, tanto por la regla del tope del Art. 12 como la de la prorrata del Art. 13 del texto legal.
- ☞ *Excluyentes*: referido a determinadas adquisiciones.
- ☞ *Temporal*: mencionando el periodo fiscal en donde el crédito fiscal resulta computable.

Requisito de carácter sustantivo: veracidad de las operaciones.

La condición de tipo sustantivo se refiere a la veracidad de las operaciones, motivo por el cual no podría generar ningún derecho aquella operación que no se corresponda con la realidad.

Mas allá de su relación con el requisito de la documentación respaldatoria, existen precedentes en donde se ha resaltado que la sola presencia de la factura, no acredita por si la operación (“Construcciones San Luis”, “Benítez Norberto N.”, Agroindustrial Junín SRL” del TFN); en sentido contrario a las indicadas, en la causa “Forgues, Gustavo Roberto”, TFN A 21-11-2003, se revocó la determinación fiscal porque no se comprobó, de manera suficiente, que la documentación cuestionada fuera apócrifa.

A favor de la prueba en el procedimiento de determinación de oficio, tiene dicho el TFN que *“En los procedimientos de determinación de oficio le corresponde al sujeto pasivo de la obligación tributaria probar fehacientemente la autenticidad de las facturas presentadas a fin de acreditar las operaciones comerciales con sus proveedores. Ello por cuanto, para que las*

facturas adquieran "per se" entidad suficiente para generar crédito fiscal, deben encontrar sustento en la realidad fáctica de las operaciones, toda vez que resultan de aplicación al caso los principios de interpretación y realidad económica del gravamen, condicionando el valor de la factura a dicha situación”⁵

En el ámbito de la administración, el Dict. DAT 22-1985 interpretó que si bien la factura puede dar origen al nacimiento del hecho imponible, y con ello el derecho al cómputo del crédito fiscal, ello solo es posible cuando medie la efectiva existencia de la cosa vendida y que se haya puesto a disposición del comprador.

No de menor importancia resulta el análisis que debemos efectuar sobre el fallo “Aluminé SRL” – TFN C 07-04-2006, mediante el cual se revoca la pretensión fiscal por cuanto han sido aportadas las declaraciones juradas y las constancias de inscripción de proveedores cuya autenticidad fue ratificada por AFIP.

En el caso, los proveedores reconocieron que las operaciones existieron, y que han incorporado sus respectivos debitos fiscales en sus declaraciones juradas, los que, si bien no surge que se hubieran ingresado por su parte, esa circunstancia no tiene injerencia en la resolución del caso, por cuanto el fisco cuenta con herramientas necesarias para efectivizar el cobro de lo adeudado por dichos contribuyentes.

Se tuvo en cuenta también en este caso, el hecho relacionado con la actividad del contribuyente, por cuanto al dedicarse a la comercialización de cereales y no a la producción de los mismos, necesariamente, concluyeron, tienen que adquirir lo bienes para poder comercializarlos.

El mismo tribunal y sala ha sentenciado recientemente⁶, que resulta insuficiente que el fisco caracterice en forma unilateral a un proveedor como carente de capacidad patrimonial o económica, configurándose de esta forma un ilícito tributario por parte de un tercero contribuyente, expresamente indicando que “...no puede hacerse responsable a un contribuyente de la conducta tributaria de un tercero...”.

Si tenemos en cuenta que la configuración de las sanciones de la ley 11.683 lleva consigo necesariamente la existencia de los elementos objetivo y subjetivo, mal puede ser entendida la existencia de la misma cuando el contribuyente ha efectuado las consultas referidas a la validez de los comprobantes, que implica una conducta lejos de ser calificada como ardidoso, o como una maniobra dolosa para lograr un aprovechamiento fiscal en contra del erario público.

⁵ “Granero Argentino SRL” – TFN Sala A – 01-06-2004.

⁶ “Saffe, Marcelo Jorge – TFN Sala C – 29-08-2011.

Vale considerar también lo resuelto en el caso Sevi SA⁷, donde se determinó que para que las facturas por servicios prestados tengan per se entidad suficiente para generar crédito fiscal, deben encontrar sustento en la realidad fáctica de las operaciones, toda vez que resultan de aplicación al caso los principios de la interpretación y realidad económica del gravamen, condicionando el valor de la factura a dicha situación.

Haciendo referencia a la facturación denominada APOCRIFA, debemos considerar respecto de ella, que podrán presentarse dos situaciones particulares:

1. Inexistencia de las operaciones: en este caso, demostrada la condición, las consecuencias fiscales vistas desde la orbita del impuesto al valor agregado, es la inexistencia del crédito fiscal para el adquirente. Sin perjuicio de la contundencia que surge de la normativa en cuanto a la imposibilidad de computar estos créditos, se debió profundizar jurisprudencialmente esta limitación, indicándose que *“la real efectivización de las operaciones es fundamento del sistema del impuesto al valor agregado...La realidad económica es la que da sustento al gravamen, así como también al crédito fiscal”*⁸.
2. Operaciones existentes con proveedor no real: esta es la circunstancia en que el sujeto emisor de las facturas, se encuentra en una situación de incumplimiento de sus obligaciones fiscales, o bien, que es poseedor de quebrantos o saldos a favor que le permiten facturar sin generar impuesto a pagar. Para estos casos, el adquirente se encuentra obligado a demostrar la veracidad de las operaciones que documenta. La jurisprudencia ha sentenciado que no puede computarse crédito fiscal sin haber existido la generación de un debito fiscal en la etapa anterior, para el vendedor, locador o prestador, pues se supone que el contribuyente puede computarse el crédito fiscal por haberse abonado el IVA en la etapa anterior.⁹

Al respecto, el organismo ha tomado posición al emitir la Instrucción General 2-2008 de la Subdirección General de Asuntos Jurídicos (SDGASJ) de la AFIP, fechada el 30/7/08, mediante la cual, basándose en las disposiciones del Art. 12 de la ley, y del Dict. DATJ 22-1985, estableciendo que si un proveedor asume tal carácter pero solo a los efectos formales, es impugnabile el crédito fiscal dado que, respecto de éste, no se ha producido el hecho imponible que ordenan las disposiciones legales.

El TFN ha confirmado una impugnación de créditos fiscales por parte de la AFIP en contra del contribuyente, por cuanto han sido reunidos indicios suficientes como para dudar de la

⁷ “Sevi S.A. – TFN Sala A – 26-04-2002

⁸ “CTG Ingeniería y Construcciones SRL” – TFN Sala B.

⁹ “Chiofalo, Ángel Antonio” – CNFed. Cont. Adm. Sala V – 09-11-05.

existencia de las operaciones declaradas, no pudiendo el contribuyente demostrar la existencia del proveedor y la sustantividad de las operaciones.¹⁰

La discusión planteada en el caso, consistía en la aparente imposibilidad del proveedor de llevar a cabo el número de operaciones registradas por el contribuyente, aduciendo el organismo fiscal que “...la validez de un documento para poder ser considerado como fehaciente necesita que contenga los datos comprobables que permitan determinar, fuera de toda duda, lo siguiente: a) el acto económico que se ha realizado (la naturaleza del mismo); b) la entidad jurídica de las partes intervinientes; y c) la existencia y medida de las operaciones”, cuestión no probada por el condenado.

Para resolver, y considerando que la conducta ha demostrado indicios comprobados graves y precisos, el tribunal indicó que “...en el presente contexto, resulta aplicable la regla del “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. Al ser ello así, correspondía que la actora, en ejercicio de su derecho de contradicción, acreditara la verdad de sus dichos, esto es, demostrar la existencia de su proveedor (no de su situación fiscal o identidad definitiva del mismo) y evidenciar la sustantividad de las operaciones impugnadas por la inspección actuante, toda vez que es la parte que se encuentra en mejores condiciones de hacerlo y en cuanto tales impugnaciones poseen entidad suficiente para poner seriamente en duda la real existencia de las operaciones que se intenta probar mediante la documentación exhibida (cfr. “Molla, Pedro José”, TFN, Sala A, 27/03/2002, confirmado recientemente por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Cont. Adm. Federal, Sala IV, 27/04/2007).”

En la causa Di Benedetto¹¹, el TFN rechazó el planteo de nulidad efectuado por el contribuyente y confirmó la resolución determinativa del organismo fiscal, obteniéndose idéntico resultado por parte de la alzada. En el caso, el contribuyente computó créditos fiscales provenientes de un proveedor del cual no verificó su domicilio fiscal ni la CUIT que estaban en las facturas; asimismo, las imprentas no reconocieron la impresión, y los medios de pago no fueron verificables por la negligencia del actor.

¹⁰ “Ricardo Nini SA s/ apelación” – TFN Sala B - 18-11-2008.

¹¹ “Di Benedetto, Omar A” – CNCAFED Sala III – 06-10-2009.

Afirma la Cámara en el fallo, que “...en cuanto al IVA, para que se pueda reconocer al contribuyente el crédito fiscal, éste debe probar, entre otras cosas, la real existencia de las compras efectuadas, con su correspondiente factura con el impuesto discriminado. A su vez tiene que haber existido la generación de un débito fiscal en la etapa anterior por la operación para el vendedor, locador o prestador (conf. Sala IV de esta Cámara, 1/12/2002, “La Blanquita SA c/DGI”).”

El fondo del tema radica en que el fisco, ya sea por haber colectado ciertas pruebas, o apenas por la simple presunción, considera que la documentación que respalda una operación existente, no refleja la realidad económica de la misma, en tanto aparece como vendedor un sujeto supuestamente falso. Con esta conclusión, la autoridad fiscal desestima el contenido de la documentación que respalda el negocio, y se aferra a la interpretación de que el vendedor carece de capacidad operativa para producir y/o vender los bienes identificados en aquella; no obstante, calificada aun como simulada, no pone en duda de que la operación existió.

Sin perjuicio de ello, convencido de la defensa que debe hacer de su postura, el organismo fiscal opta por no convalidar los créditos fiscales oportunamente computados por el adquirente, haciéndolo a éste responsable por no haber advertido tal anomalía al momento de contratar la operación oportunamente computada dentro de sus operaciones comerciales, con las consecuencias fiscales que de ella, en principio, se desprendían.

La mencionada instrucción formula el criterio al que deberán ajustarse obligatoriamente sus áreas competentes, el cual, así lo dispone, no sólo deberá aplicarse a las operaciones celebradas directamente entre las partes, sino también en los supuestos en que las mismas se lleven a cabo a través de intermediarios que actúen por cuenta y orden del proveedor.

La autoridad sustenta esta postura en los términos del Art. 12 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado; más precisamente, en el último párrafo del mismo, interpretando que conforme con lo dispuesto en dicha norma, la sola circunstancia de que un sujeto se inscriba como responsable ante la AFIP, presente declaraciones juradas e, incluso, ingrese montos a título de impuestos, no lo legitima como contribuyente, puesto que es el acto de contenido económico, que acontecido en forma real y efectiva, el que genera el vínculo jurídico tributario y hace nacer la obligación tributaria, dándole derecho, de cumplirse el resto de los requisitos previstos por la normativa vigente, para trasladar el gravamen para su posterior cómputo como crédito fiscal.

Concluye que, de darse tales operaciones y situaciones, no se configura el hecho imponible, circunstancia que habilita la impugnación del crédito fiscal del comprador por parte de la

autoridad de aplicación, aun cuando aquel ignore esa situación y/o alegue la adquisición de la mercadería de buena fe.

En lo que hace al domicilio fiscal de proveedores y la calificación de apócrifos a los comprobantes que generan créditos fiscales, hemos tenido oportunidad de contar con pronunciamientos y que en su mayoría han desestimado la pretensión fiscal por cuanto está dentro de sus facultades, y no en las del adquirente, la aprobación de la documentación de ventas con los requisitos exigidos por la normativa vigente en materia de facturación, dentro de los cuales se encuentra el domicilio fiscal.

Ha sentenciado el TFN que *“...la no ubicación de los proveedores en los domicilios fiscales o la falta de presentación de la declaración jurada no son elementos hábiles per se para concluir en la falsedad de los comprobantes”*¹². En igual sentido ha dado sentencia el mismo tribunal en la causa “Cereales y Servicios SRL” (TFN – D – 28-12-2011).

Asimismo, tenemos pronunciamientos que siguen dando a entender que las pretensiones del fisco no pueden seguir basándose en presunciones sin que sean consideradas, al menos, las pruebas aportadas por los contribuyentes. En la causa Liotti¹³, se ha indicado que *“...en la valoración de la prueba, el juez debe aplicar la sana crítica...En relación a las facturas impugnadas, no adujo la falta de autenticidad, sino que las tildó de apócrifas en base a una serie de presunciones que se ven desvirtuadas por la prueba en contrario”*.

Más recientemente, ya la Corte Suprema ha dictado sentencia que deja claro que en cuanto a responsabilidades, le cabe al fisco exclusivamente la fiscalización de los tributos, al haber considerado en su decisorio los conceptos del Procurador General de la Nación, al decir *“En otras palabras, no existe precepto alguno que subordine el derecho a la restitución del IVA del exportador al cumplimiento de las obligaciones sustantivas por parte de los terceros con los que él operó. Por otro lado, tengo para mí que pretende ello conduce a dos inaceptables conclusiones. En primer lugar, equivale a constituir al contribuyente en una suerte de responsable del cumplimiento de la obligación sustantiva de otros, sin norma legal que así lo establezca. Y, en segundo término, lleva a que el fisco se vea liberado de su inexcusable deber de verificar, fiscalizar y cobrar las sumas adeudadas por los contribuyentes mediante la transferencia de esa responsabilidad hacia un tercero”*.¹⁴

¹² “Química Petrosil SRL” – TFN – Sala A – 04-07-2007; “Industria Metalúrgica Clamar” – TFN – Sala A – 06-02-2004”; “Floriner SA” – TFN – Sala D – 21-08-2009

¹³ “Liotti, Domingo” – C. Fed. Cont. Adm. – Sala II – 17-06-2010.

¹⁴ “Bildown SA” – C.S.J.N. – 27-12-2011.

No deja de ser relevante el fallo de la causa “Agricred SRL”¹⁵, en donde con buen criterio la cámara ha revertido en forma parcial la sentencia del tribunal fiscal, convalidando la pretensión del fisco nacional, al existir una serie de indicios comprobados, graves y precisos que permitieron validamente dudar de la veracidad de las operaciones efectuadas con una persona estrechamente vinculada a la empresa.¹⁶

Facturas apócrifas. Base APOC.

Reflejaría esta postura, de alguna manera, la falta de coordinación del mencionado párrafo del Art. 12 de la ley de IVA, con las obligaciones que deben cumplir los contribuyentes para poder lograr la conformidad administrativa de emitir comprobantes que generen un crédito fiscal para sus clientes. Entendemos que el “camino administrativo” a recorrer para la autorización a emitir comprobantes tipo “A, A con leyenda o M”, significa mucho más que el criterio mantenido por el fisco de considerar “no legítimo” al contribuyente inscripto; más aún, los códigos que el organismo fiscal proporciona a los contribuyentes para que obligatoriamente se encuentren impresos en sus comprobantes emitidos (CAI – CAE), resultarán la base con la cual sus clientes solicitarán, mediante la página oficial del organismo, la confirmación de que dicho comprobante “goza de buena salud” para la generación del respectivo crédito fiscal al adquirente.

Con los conceptos anteriormente vertidos, llegamos al punto que tal vez nos ofrezca mayores “distancias” entre los derechos de los administrados y las acciones del fisco: la obligación de ciertos contribuyentes de la consulta dispuesta por el artículo incorporado a continuación del Art. 33 de la ley 11.683, la base APOC, la fecha de constatación, y la posterior impugnación de los comprobantes.

Al respecto, estamos convencidos de que si el contribuyente, obligado o no a la consulta de acuerdo a la norma en cuestión y al Dcto. 477-2007, ha obtenido por parte de la página oficial de AFIP una respuesta “positiva” a la validez del comprobante, o a la condición del proveedor, no puede avasallarse el derecho generado por tal operación, por más que el ente recaudador “descalifique” posteriormente a dicho proveedor con su incorporación en la base APOC (que en definitiva, resulta de exclusiva confección y mantenimiento por parte del organismo fiscal sin conocimiento para los particulares de los motivos que originan tal calificación).

¹⁵ “Agricred SRL” – Cám. Nac. Cont. Adm. Fed. – Sala II – 26-04-2012.

¹⁶ En igual sentido a favor del fisco, Research International SA y Axton SA – TFN – A – 28-06-2011 Y 16-11-2010 respectivamente.

Mantenemos esta posición al respecto, basados fundamentalmente en la institución de la teoría de los actos propios contenida en el Art. 1198 derecho civil¹⁷, avalada para el caso por la CSJ en su fallo de fecha 21-09-1989 “Compañía Azucarera Tucumana SA”. Habiendo el organismo brindado información al contribuyente respecto de la validez de los comprobantes que respaldan a una operación, entendemos que la variación de este comportamiento, justificada o no, luego de haber provocado una expectativa de certeza en el comportamiento del contribuyente, no hace perder a éste sus derechos, siempre que se demuestre que se ha obrado en concordancia con la ley, la normativa y los recaudos que se debe cumplir en el accionar de un buen hombre de negocios.

De más está decir que la incorporación en la base APOC de un contribuyente –que no surge, de hecho, de una ley-, significa lisa y llanamente una condena a los efectos fiscales, ya que implica el desconocimiento de las operaciones, generando de esta forma un rechazo social hacia ese contribuyente. Alberto Gorosito¹⁸ bien afirma que ...”*la configuración de una infracción, por leve que sea, así como su represión, es materia que hace a la esencia del Poder Legislativo, escapando a las órbitas del Ejecutivo y Judicial, pues nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda ni privado de lo que ella prohíbe (CN, Art. 19)*”.

Entendemos la posición del organismo que resultaría un arma eficaz para combatir el flagelo de la evasión tributaria, pero mínimamente al contribuyente que se incluya se le deben respetar los mecanismos procesales y las garantías constitucionales a los efectos de ejercer su legítimo derecho de defensa; mientras tanto, seguirá siendo un instituto de dudosa legitimidad.

No deja de aportarnos claridad en este aspecto, lo resuelto en la causa Codegran SRL¹⁹, en donde se cuestionaba la capacidad operativa de proveedores para el desarrollo de ciertas actividades, impugnando algunos de ellos que se encontraban incluidos como contribuyentes apócrifos en las bases de datos del ente fiscalizador. En primer lugar, nos indica que “...*cabe tener presente que la sola referencia a la existencia de proveedores incluidos en la base APOC del organismo fiscal sin expresarse las razones para haber arribado a tal conclusión sobre las mismas, ...deviene insuficiente para tener por acreditada una conducta fraudulenta*”.

Asimismo, al efectuar el tribunal el análisis de las razones que llevaron al fisco a la incorporación de determinados proveedores en la mencionada base, se llega a la conclusión que

¹⁷ “Art. 1198 CC: los contratos deben celebrarse, interpretarse y ejecutarse de buena fe y de acuerdo con lo que verosíblemente las partes entendieron o pudieron entender obrando con cuidado y previsión”.

¹⁸ Gorosito Alberto M: “Facturas apócrifas: ilegalidad del sitio APOC de la página “WEB” de la AFIP”, Práctica Profesional 2007-43, 40, en cita de Núñez Ricardo C.

¹⁹ “Codegran SRL” – TFN Sala B – 11-08-2008.

la falta de respuesta en el domicilio denunciado de los mismos ha constituido la causa suficiente esgrimida por el organismo fiscalizador. En consecuencia, el decisorio indica que quien tiene las facultades de fiscalización no ha demostrado la existencia concomitante indicios graves y precisos que lleven a presentar un cuadro de serios reparos respecto a la validez de las facturas y la existencia de operaciones cuestionadas.

En igual sentido, ha sido indicado en otros pronunciamientos, que indicios tales como la ausencia del domicilio indicado en el comprobante, la facturación de otras actividades distintas a las registradas en el organismo, no poseer bienes registrables, no estar inscripto como empleador, y la presentación de declaraciones juradas con saldos a favor técnicos del contribuyente, no resultan ser indicios suficientes que habiliten al fisco a presumir la existencia de una relación de connivencia con los proveedores y de maniobras organizadas tendientes a la facturación de operaciones inexistentes, pues éstas están centradas en la situación fiscal de tales proveedores y es completamente ajena al adquirente, además de no resultar de ningún precepto legal.²⁰

Reafirmando el criterio de que la base APOC no debe confeccionarse sin tener en cuenta al menos una investigación de cada supuesto proveedor apócrifo, ha dado recientemente sentencia el Tribunal Fiscal fijando como criterio que *“...en el marco en que fue realizada la fiscalización, la mera constatación de que el proveedor se encuentra dentro de la base APOC, no puede por sí misma considerarse apta para habilitar al organismo fiscal a prescindir de efectuar una investigación lo suficientemente exhaustiva a los fines de lograr adquirir un grado de certeza razonable respecto de la inexistencia de las operaciones cuestionadas”*.²¹

Concluimos al respecto, que el mecanismo no deja de resultar de importancia a los efectos de la fiscalización por parte del organismo, pero que de ninguna manera ello signifique vulnerar los derechos de los contribuyentes que han actuado y cumplido sus deberes con las exigencias que se disponen al respecto; en todo caso, si la base tuviese su correspondiente legalidad, la actualización requerida a estos casos, y su consulta fuese de alguna manera vinculante para el contribuyente, entendemos que muchos de estas “disputas” llegarían a una solución pacífica, resguardando tanto los derechos de los administrados como las facultades de fiscalización²².

²⁰ “Villalonga Furlong SA” – TFN Sala D – 14-06-2000 – “Morgues Gustavo Roberto” – TFN Sala A – 21-11-2003 – “Industria Metalúrgica Clamar SH – TFN Sala A – 06-02-2004.

²¹ “Russo Vicente Emilio – TFN – C – 17-08-2011.

²² En este sentido lo ha interpretado la Sala B del TFN en el fallo “Seda SA – Alpre SA UTE” (12-02-2010) al revocar el ajuste entendiendo que la prueba colectada por el contribuyente logró desvirtuar la presunción del acto y de la escasa actividad probatoria del fisco, quien solo argumentó que la base APOC es un indicio importante

El carácter instrumental: documentación de la operación. Requisito formal.

Habíamos hecho mención a que en primer lugar, el inc. a) del Art. 12 de la Ley establece que el impuesto sea facturado por responsables inscriptos en el mismo, haciendo especial referencia a que proceden también los originados en la compra de bienes de uso (método del consumo).

Debemos indicar que la adquisición de bienes y servicios gravados en general a las que nos referimos, son técnicamente la compra o importación definitiva de bienes, locaciones o prestaciones de servicios gravadas, incluidas, como hemos mencionado, las inversiones en bienes de uso.

Este requisito del sustento documental, del que debe darse cumplimiento a las normas de emisión de comprobantes, se complementa con las disposiciones del Art. 37 de la ley, el cual impone como requisito formal de discriminar el gravamen (débito – crédito fiscal) en las operaciones entre responsables inscriptos en el impuesto. El último párrafo del Art. 12 condiciona el cómputo del crédito fiscal a la generación del débito fiscal respecto del vendedor, importador, locador o prestador de servicios de acuerdo con lo previsto en los artículos 5 y 6 de la ley.

La regla básica que rige la vinculación del débito fiscal de un tercero con el crédito del propio contribuyente y viceversa, es que puede haber generación de débito fiscal para un contribuyente, pero no necesariamente, por esa operación y en ese mismo periodo, crédito fiscal para el tercero²³.

Asume tanta importancia este aspecto que, con las disposiciones del Art. 41 del texto legal, se termina por impedir –mediante una presunción que no admite prueba en contrario- la utilización como crédito fiscal de todo monto pagado mientras el mismo no se encuentre discriminado, surgiendo de esta forma que **la discriminación del impuesto en la factura es un requisito esencial** sin el cual existe la presunción iuris et de iure, que en la etapa anterior no se ha pagado el impuesto, no permitiéndose en consecuencia posibilidad alguna del cómputo del crédito fiscal para los responsables inscriptos.

sobre la existencia de la operación. Esta Sala tiene como criterio, a su vez, que la inclusión de un proveedor en la base APOC deviene insuficiente para impugnar “per se” el crédito fiscal (Fallos “José Eduardo Pitón SA” 09-09-2007, “Codegran SRL” 11-08-2008, “Alpha Group SA” 12-11-2008)

²³ Marchevsky, Rubén A “Impuesto al Valor Agregado – Análisis Integral.” Ed. ERREPAR. – 2006.

Complementariamente, el requisito de discriminación se complementa indirectamente también con las disposiciones relativas a los cambios en las condiciones del contribuyente, o cambios en la gravabilidad de las actividades o bienes.

Quien venda bienes gravados y realice operaciones exentas, si se llega a eliminar la exención o se establecieran nuevos actos gravados, no podrá computar el crédito fiscal abonado en etapas anteriores al inicio de tales efectos, por las operaciones que respaldan los bienes o actividades exentas²⁴.

Para el caso particular de un contribuyente encuadrado en esta situación que procedía al prorrateo de los créditos fiscales mediante la norma del Art. 13 de la ley, y ante la diversidad de normas aplicables, el organismo plasmó, mediante el Dict. (DAT) 81-2003, que “...*la interpretación no puede avanzar sobre aquella dada a una norma de carácter mucho mas específica –artículo 15- y por la cual se limita el computo de los créditos fiscales originados en las compras anteriores a leyes que derogan exenciones.*” En la causa Club Atlético Vélez Sársfield²⁵ ha sido planteado, entre otros, el tema del cambio de condición del contribuyente respecto a la exención, quedando plasmada la plena vigencia de las disposiciones que estamos mencionando en esta oportunidad.

Asimismo, quien pasa a ser responsable inscripto en el impuesto, se deroguen exenciones, o se encuentren alcanzados por nuevos actos gravados, no puede computarse el crédito fiscal por el inventario existente a ese momento²⁶. Si bien el hecho que dispara esta situación es similar al del artículo anterior, en el caso de este Art. 16, el sujeto no era responsable del gravamen hasta la modificación de su condición por el nuevo hecho.

Para ilustrar la verdadera rigurosidad respecto a esta limitación, basta con expresar lo resuelto por parte de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal²⁷, que sentenció: “La ley del gravamen fija requisitos formales muy estrictos en materia de emisión de comprobantes y, en especial, condicionamientos de los que depende la computabilidad de créditos fiscales. Se trata de una característica propia de dicho gravamen que no se da en la mayoría de los demás tributos, por lo que resulta indiferente que en el caso se hayan considerado las operaciones para el impuesto a las ganancias, ya que en el impuesto al valor agregado no solo importa que en la realidad de los hechos se hayan concretado las

²⁴ Artículo 15 Ley de IVA.

²⁵ “Club Atlético Vélez Sársfield” – TFN Sala A – 24-08-1999 y CNC Adm. - 06-08-2002.

²⁶ Artículo 16 Ley de IVA.

²⁷ “Friar SA” CNACAF Sala I – 16-09-2008.

operaciones que dan lugar a las deducciones o cálculos a favor del contribuyente, sino que además, las mismas deben figurar debidamente documentadas, debiendo los importes computables resultar de determinados datos que se exige estén exteriorizados en los respectivos comprobantes.”

En el caso, la impugnación de los créditos fiscales resultó como consecuencia de que el comprador y el vendedor eran la misma persona –Friar SA- y del hecho de haber adquirido la hacienda a productores primarios de la zona, introduciéndolas con una guía fiscal a nombre de la empresa, redestinando la misma posteriormente a faena, resultando muchas de esas guías fiscales sin el respaldo documental de las compras efectuadas a los productores primarios ni de las liquidaciones a las que manda el inc. e) del Art. 2 de la RG (DGI) 3419.

En oportunidad de expedirse el TFN²⁸, se ha referido a la “doctrina de la concurrencia de los elementos material-formales del crédito fiscal”, que explica: “*En efecto, para que un crédito fiscal revista la calidad de computable, es menester la concurrencia de los aspectos material (existencia de la operación que da origen al crédito) y formal (discriminación del impuesto, cuando correspondiere por expresa disposición legal). En tal sentido, la ley del impuesto al valor agregado condiciona la procedencia del cómputo del crédito fiscal a la discriminación formal del tributo (...); es decir, si no existe facturación del impuesto, no hay derecho a dicho cómputo.*”

La causa Impulso SA resulta de mención, además, al fallar el Tribunal Fiscal de la Nación tratando el tema de la inhibición de créditos fiscales por parte del fisco contra el contribuyente que cómputo los mismos, habiendo adquirido los bienes en condición de comprador-consumidor final²⁹.

También el Tribunal Fiscal de la Nación ha tenido oportunidad de dictaminar sobre estas cuestiones, indicando que “*el incumplimiento de la obligación establecida en el Art. 37 hará presumir, sin admitir prueba en contrario, la falta de pago del impuesto, por lo que el comprador no tendrá derecho al crédito al que hace mención el Art. 11... Como se advierte, la norma transcripta establece una presunción juris et de jure, que es aplicable al caso en virtud de verificarse la ausencia de discriminación del IVA en las facturas de compra*”³⁰ (en igual sentido, “Prodecom SA”, TFN D, 24-08-2000).

²⁸ “Impulso SA s/recurso de apelación IVA” – TFN Sala A – 27-03-1998.

²⁹ “Idiope Larraga, Ángel” – TFN Sala A – 11-12-2001.

³⁰ “Editorial Perfil SA” – TFN Sala C – 10-08-2000.

La Sala II de la Cámara Nacional Federal en lo Contencioso Administrativo, ha tenido oportunidad de expedirse al respecto³¹, indicando que *“del inciso a) del artículo 12 de la ley de IVA surge la necesidad de facturación del impuesto, en tanto que el requisito de discriminación se encuentra contemplado en los artículos 37 y 41 del mismo texto legal. De allí que la discriminación del impuesto en la factura es un requisito esencial sin el cual existe la presunción, que no admite prueba en contrario, de que en la etapa anterior no se ha pagado el impuesto, no dando en consecuencia derecho al cómputo del crédito fiscal para los responsables inscriptos. De tal forma, no encontrándose cumplido dicho requisito, no se cumple con las exigencias legales para el cómputo del crédito fiscal”*.

En su oportunidad, la Sala D del TFN había dispuesto que no se cumplían los requisitos exigidos por la ley para hacer viable el derecho, ya que el Art. 37 de la ley establece la obligación de discriminar en la factura o el documento equivalente el gravamen que recae sobre la operación, cuando la misma se celebra entre responsables inscriptos, y la de consignar los números de inscripción de las partes intervinientes. Agrega que el derecho a computar el crédito fiscal se encuentra condicionado a que se haya generado debito en la etapa precedente, disponiendo el Art. 41 que la no discriminación del tributo hará presumir, sin admitir prueba en contrario, la falta de pago del impuesto, acarreado la consiguiente pérdida del derecho a computar el crédito fiscal en la etapa siguiente. Agrega el decisorio que las disposiciones del organismo fiscal respecto de los requisitos y pautas de la documentación, descalifica cualquier intento de computar créditos fiscales sin el debido respaldo documental, o basándose en suposiciones.

Respecto de la forma de documentar la operación, podemos enumerar distintas sentencias de los tribunales administrativos que limitan en cierta forma el cómputo del crédito fiscal. En la causa *“Frigorífico Rafaela”*³² se dictaminó que para que proceda el mismo, la documentación respaldatoria debe emanar de los proveedores y prestadores de servicios, no resultando válidos los comprobantes emanados de la empresa que ha recibido la prestación (liquidación de comisiones).

En el ámbito de las disposiciones de carácter administrativo, el Dict. DAT 20-1996 expresa que para que proceda el cómputo del crédito fiscal se debe estar en condiciones de exhibir los comprobantes que autoricen tal cómputo, y demostrar con qué sujetos se efectuaron las operaciones que dan derecho a ello y qué condición poseen ante el organismo fiscal.

³¹ “IDIAMAR SRL” – CNFED CONT ADM Sala II – 08-07-2008.

³² “Frigorífico Rafaela SA” – TFN – Sala A – 08-03-1999.

Otro aspecto formal de la documentación, es que la misma esté extendida a nombre de quien pretende computar el crédito fiscal, contemplándose en este sentido algunas excepciones a la regla (servicios públicos en inmuebles objeto de locación).

Excepciones a la discriminación del impuesto.

La administración se ha reservado el derecho de disponer otras formas de documentar el gravamen, tal cual lo expresa el último párrafo del Art. 37 de la ley, no solo referida a la compraventa de bienes, sino también a la prestación de servicios.

En materia de emisión de comprobantes, la RG AFIP 1415, sus complementarias y modificatorias, contiene normas específicas respecto del tema considerado, al hacer mención, por ejemplo, a los emisores de ticket de peajes, a las entidades financieras y a las ventas mediante los sistemas de tarjetas de crédito, entre otros.

Una variante de este requisito sería el caso de la compra habitual de bienes usados a consumidores finales para la posterior venta de los mismos o sus partes, en los que el crédito fiscal surge de un documento emitido por el adquirente y suscripto por el vendedor (Art. 18 de la ley).

Podemos hacer mención respecto de este aspecto, que ha sentenciado el TFN que resulta improcedente el cómputo del crédito fiscal proveniente de la compra de bienes usados, si de los comprobantes emitidos en esa ocasión no pudo determinarse el origen de los mismos, mas allá de que el presidente del directorio manifestó que los proveedores son personas que se dedican a recoger la mercadería de la vía pública para luego venderla a la empresa; esto evidencia razonablemente que las personas que figuran en los comprobantes se desempeñan en la compraventa de mercadería y no la detentan para su consumo privado, requisito necesario para la procedencia del cómputo de tales créditos³³.

También respecto de este requisito de emisión a nombre del adquirente, existe otra excepción en aquellos casos en que el adquirente resulta ser un consorcio de propietarios, solución a las que han arribado los dictámenes de la DAT 47-1983 y 41-1985.

Para el caso de las entidades de asistencia sanitaria, médica y paramédica, incluso los sistemas de medicina prepaga, que tengan incorporado el sistema de reintegros por prestaciones, específicamente se las trata en el artículo incorporado a continuación del Art. 57 DR.

³³ “Favorable SA” – TFN Sala D – 06-06-2002.

Sin perjuicio de ello, no puede dejar de hacerse mención a las situaciones planteadas en diversos fallos del Tribunal Fiscal de la Nación³⁴, en los cuales se ha fijado límites a la exigibilidad en el cumplimiento de los recaudos formales que deben contener los comprobantes cuando se había probado que el adquirente era el verdadero titular de las operaciones, como así también el resolutive del fallo “Metalúrgica Río Cuarto SRL” –TFN A 13-07-1983- que desestimó la falta de registración de la operación como causal suficiente para impugnar el crédito fiscal, ya que el registro formal o contable de las facturas no es condición ni requisito cuya ausencia afecte el derecho a cómputo del crédito fiscal.

Hoy nos encontramos también con decisorios judiciales que nos convalidan la posibilidad del cómputo de los créditos fiscales en situaciones excepcionales, y que de no tener esta calificación sería totalmente impensado imaginar el uso del crédito en las condiciones que la normativa mantiene vigente.

Si bien resultaría no encontrarse acorde a las disposiciones del Art. 12 de la ley del I.V.A. el cómputo de créditos fiscales por las operaciones de compras de bienes y prestaciones de servicios para contribuyentes “Monotributistas” excluidos de ese régimen especial con carácter retroactivo, resulta procedente excepcionalmente tal proceder de acuerdo lo resuelto por la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala I, en los autos caratulados "RISO MARIA DE LOS ANGELES C/DGI S/RECURSO DIRECTO DEL ORGANISMO EXTERNO", al decir"En tal inteligencia, un excesivo apego a la literalidad de la norma como propugna el Fisco Nacional implicaría desnaturalizar 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 (conf. causa Distribuidora Senderos, ya citada)...Al respecto, esta sala tienen dicho que no se puede consagrar formalismos de máximo rigor de manera tal que la interpretación de los norma en forma rígida llegue a desconocer la realidad de los hechos. (causa Arrieta Distribuidora SA, pronunciamiento del 20 de mayo de 2015)".

³⁴ “Municipalidad de Caleta Olivia” – TFN Sala A - 06-07-90; “Acceso Norte SRL y Díaz Yolanda” – TFN Sala B -01-12-03.

Requisitos establecidos respecto a formas y medios de pago.

En forma adicional, y con motivo de las facultades otorgadas a AFIP dentro del marco de la Ley 11.683, se han establecido requisitos relativos a la forma de instrumentar los medios de pago.

A partir del dictado de las leyes 25.345 (b.o. 17-11-2000) –denominada ley antievasión- y 25.413 (b.o. 26-03-2001) comienzan a instrumentarse requisitos que tienen origen en otros conceptos ajenos al impuesto propiamente dicho, pero que definitivamente lo alcanzan, toda vez que elimina la posibilidad de cálculos de créditos fiscales cuando no se cumplan con los medios de pago que ellas ordenan. Básicamente, se trata de limitar el pago mediante la utilización de dinero en efectivo, obligando a utilizar instrumentos que tienden a la bancarización de las operaciones o, en forma alternativa, a dejar suficiente constancia del movimiento patrimonial.

Así resultan, como consecuencia de esas facultades delegadas, las Resoluciones Generales (AFIP) Nro. 100, Nro. 1.415 y Nro. 1547, junto a otras disposiciones de carácter normativo que complementan un encuadre de importancia, pero de imposible individualización en el presente. El Art. 1 de la Ley 25.345 dispone que “*no surtirán efectos entre partes ni frente a terceros los pagos totales o parciales de sumas de dinero superiores a pesos mil (\$ 1.000) o su equivalente en moneda extranjera, que no fueran realizados mediante:*

1. *depósitos en cuentas de entidades financieras.*
2. *giros o transferencias bancarias.*
3. *cheques o cheques cancelatorios.*
4. *tarjetas de créditos, compra o débito.*
5. *factura de crédito.*
6. *otros procedimientos que expresamente autorice el PEN.*

Quedan exceptuados los pagos efectuados a entidades financieras comprendidas en la ley 21.526 y sus modificaciones, o aquellos que fueren realizados por ante un juez nacional o provincial en expedientes que por ante ellos se tramitan.”

La disposición del Art. 34 de la Ley 11.683 castiga el incumplimiento de este requisito con la impugnación del crédito fiscal, pero permitiendo la posibilidad de que sea probada la veracidad de los hechos. Por su parte, el Art. 6 de la RG AFIP 1.547 (b.o. 12-08-2003) indica: “*será causal suficiente para impugnar el cómputo de las deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios de interés del contribuyente y/o responsable, los pagos que se efectúen sin emplear*

los medios o procedimientos de cancelación en la forma y condiciones establecidas en la presente”

A pesar del rigor que se desprende del ordenamiento en cuanto al cumplimiento de las formalidades, y sin perjuicio de que la propia norma admite la posibilidad de probar por otros medios la veracidad de las operaciones, los contribuyentes han encontrado solución a la quita de sus derechos en sentencia del TFN, la que posteriormente ha sido convalidada en segunda instancia.³⁵

Como consecuencia de esto, surge que diferenciándose de lo que generalmente ocurre con otros impuestos, no solamente se requiere que la realidad de los hechos exista y sea comprobada, sino que para la procedencia del cómputo de los créditos fiscales deberá también cumplirse con la condición del requisito formal de facturación, junto a la instrumentación de los medios de pagos establecidos por las disposiciones legales, estableciendo para la procedencia de los créditos fiscales en IVA, un mecanismo de cumplimiento de etapas sucesivas y complementarias.

En la causa “Epuyen SA”³⁶, donde ha sido demostrada la imposibilidad de dar cumplimiento al requisito de pago bancario, el fallo de Cámara ha sido terminante en cuanto a la declaración de inconstitucionalidad del Art. 2 de la Ley 25.345, indicando que esa norma, al no admitir la prueba en contrario en lo que respecta a la realidad de las operaciones por montos superiores a los \$ 1.000, se contrapone a lo previsto en el Art. 34 de la Ley 11.683 que, si bien también condiciona la deducción a que se hayan utilizado determinados medios de pago, admite que los contribuyentes puedan probar que las operaciones hayan sido efectivamente realizadas.

En relación con otros requisitos formales exigidos por la Ley 11.683 de Procedimiento Tributario, y que pueden llegar a desconocer el crédito fiscal de las operaciones realizadas por el contribuyente, se encuentra la comprobación del Código de Autorización de Impresión – CAI- con fundamento en el Art. 33.1 de ese cuerpo legal, y en el Art. 1 del Dcto. 477-2007³⁷, que obliga a comprobar la autorización de facturas o documentos equivalentes a los sujetos que *“por poseer montos de compras significativos, montos de ventas relevantes y/o desarrollen actividades de riesgo y/o de relevante interés fiscal, se detallan en la planilla anexa de este artículo...”*.

Complementariamente, el Art. 41 de la RG (AFIP) 100, de fecha 17-03-1998, es el que incorpora este elemento sujeto al control del comprador o locatario, al establecer que no serán

³⁵ “Kopruch Roberto” – TFN Sala D - 07-02-2003 y CNACAF – Sala III - 11-10-2006.

³⁶ “Epuyen SA s/acción de inconstitucionalidad” – Cámara Federal de Apelaciones de Paraná – 14-11-2006.

³⁷ Dcto. 477-2007. B. O. 07-05-2007

considerados válidos a los efectos del cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios de interés para los adquirentes, los comprobantes emitidos una vez vencido el plazo de validez consignado en los mismos, conforme lo establecido en el Art. 37 de la mencionada norma. A su vez, los responsables que pretendan que se les reconozca el cómputo de los conceptos invalidados, deberán acreditar la veracidad de las operaciones para poder computar a su favor los conceptos indicados.

Tiene dicho el Tribunal Fiscal de la Nación, en referencia a los medios de pago y del control de otras obligaciones formales: *“Así, el artículo 41 de la mencionada resolución general dispone que no serán considerados válidos, a los efectos de las deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios de interés para el comprador, locatario o prestatario según lo establecido por el artículo 34 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), los comprobantes que no contengan, entre otros, el código de autorización de impresión (CAI). La delegación de facultades efectuada por el artículo 34 de la ley 11.683 al Fisco Nacional, resulta ser un límite del crédito fiscal en tanto el contribuyente no cumpla con la utilización de determinados medios de pago u otras formas de comprobación de las operaciones. En concordancia con ello, si los contribuyentes no utilizan tales medios o formas, la impugnación del crédito fiscal será procedente, salvo que a través de otros medios de prueba, se acreditara la autenticidad de las operaciones. En conclusión, si el contribuyente no utiliza los medios exigidos por el Fisco, esta vez a través del artículo 41 de la resolución general 100/98, de todos modos podrá computar el crédito fiscal, en la medida que demuestre que la operación realmente existió”*³⁸ (en igual sentido, Miguel A Pascuzzi e Hijos SA, TFN Sala A del 14-09-204).

Por otra parte, sin dudas, resulta un reconocimiento por parte del legislador la admisión de la probanza de la realidad de las operaciones, toda vez que, estando vigente la ley 25.345, las modificaciones efectuadas sobre la ley de procedimientos impositivos 11.683, no han acogido el lineamiento “prohibitivo” de aquella, entendiéndose en el fallo que *“si bien el principio de la realidad económica es el principio interpretativo de excepción instaurado en la ley de procedimiento tributario, debe ser aplicado cuando no existe una verdadera identidad entre el hecho jurídico que se pone de manifiesto y que, consiguientemente, provocará una carga fiscal y el sustento real que de ese hecho se desprende...”*.

Complementariamente, la administración ha dictado la RG (AFIP) 1547 y la N.E. 7/2005, mediante las cuales dispone -por medio de la primera de ellas- que debe contemplarse lo

³⁸ “Frigorífico Máximo Paz SA – TFN Sala A – 17-05-2007.

dispuesto en la ley antievasión 25.345 para que puedan tener lugar los cálculos de los créditos fiscales y demás efectos impositivos y mediante la Nota Externa, efectúa algunas aclaraciones respecto de la mencionada Resolución General.

Entendemos que se debería procurar, sin alejarse del espíritu de la ley 25.345, flexibilizar la rigidez establecida por su Art. 2, toda vez que con los antecedentes judiciales³⁹, han sido desechadas las pretensiones del fisco en efectuar los ajustes sobre créditos fiscales originados en operaciones que no cumplan con la forma de pago exigida.

En igual sentido que lo manifestado respecto a la denominada base APOC, estamos convencidos que una razonabilidad de la norma, en concordancia con las facultades de fiscalización del organismo, pero sin desprenderse de los derechos amparados constitucionalmente hacia los administrados, lograría no solo pacífica resolución a una cuestión saturada, sino que evitaría –entendemos para ambas partes- un inútil procedimiento judicial que lleva aparejado tanto costos como dilación en la recaudación fiscal. Estamos seguros que la probanza de la veracidad de las operaciones sería un límite adecuado tanto para el contribuyente como para el fisco, sin la necesidad de recurrir a un arbitrio para reencausar una u otra posición adoptada.

No deja de tener importancia respecto de este tema, el voto en disidencia del Dr. Celdeiro en el mencionado fallo Miguel A Pascuzzi e Hijos SA del TFN, en donde sostuvo que existe colisión entre lo normado por el Art. 34 de la ley 11.683 y el Art. 2 de la ley Antievasión; indica que la reglamentación del artículo de la ley de procedimiento con la RG (AFIP) 1547, hace prevalecer a este cuerpo legal sobre el de la Ley 25.345, permitiendo en consecuencia el pleno ejercicio de la garantía del debido proceso al posibilitar al contribuyente acreditar la veracidad de las operaciones impugnadas.

Carácter cuantitativo: el tope y prorrateo.

Regla del tope.

Las disposiciones que hacen referencia a este aspecto se encuentran en el Inc. a) del primer párrafo del Art. 12 de la ley; esta regla del tope indica que el crédito fiscal que le hubiera sido facturado al contribuyente, resultará computable hasta el límite que surja de aplicar la alícuota a la que se hubiese alcanzado a la operación sobre la base imponible de la misma.

³⁹ “Epuyen SA c/AFIP-DGI s/acción de inconstitucionalidad” Cám. Fed. Paraná, 14-11-2006.

Este límite se aplicará tanto a la compra de bienes en general como a las importaciones definitivas de cosas muebles, las locaciones y las prestaciones, y sustancialmente apunta a limitar los créditos fiscales con el objeto de que no excedan, bajo ningún concepto, el débito fiscal computado por el proveedor local, o del impuesto abonado en el caso de las operaciones de comercio exterior.

Para ejemplificar la situación, el mecanismo de este instrumento indicará que para una base imponible de pesos diez mil, el crédito fiscal “computable” para operaciones gravadas a la alícuota general, no puede superar los dos mil cien pesos, mas allá que en el documento respaldatorio figure otro monto, configurándose entonces las siguientes situaciones para las partes:

A – Vendedor:

a.1 – Factura IVA por un monto MENOR a dos mil cien pesos: debe ingresar dos mil cien pesos.

a.2 - Factura IVA por un monto MAYOR a dos mil cien pesos: debe ingresar el impuesto correspondiente a la diferencia de IVA facturado -monto mayor- con dos mil cien.

B – Comprador:

b.1 – Recibe factura con IVA por un monto MENOR a dos mil cien pesos: debe computar el IVA facturado –monto menor-.

b.2- Recibe factura con IVA por un monto MAYOR a dos mil cien pesos: debe computar dos mil cien pesos.

Entendemos que ante cualquiera de estas situaciones, y antes de sus respectivos cálculos en las declaraciones juradas determinativas del impuesto, se deberían anular las operaciones mediante notas de crédito y nuevas facturas con los montos de IVA correctamente calculados. De no ser posible, entendemos que solo saldría beneficiado el fisco por un monto de impuesto mayor al que corresponde.

Sin perjuicio de esto, la existencia de alícuotas diferenciales para ciertas y determinadas actividades, y la aceptación de los cálculos de los respectivos créditos fiscales, hacen que la regla del tope no se manifieste en forma estricta respecto de la alícuota general. Asimismo, debe mencionarse que existe la excepción al instituto en la ley de leasing, toda vez que establece un régimen opcional de cómputo de anticipado del débito fiscal, con su correlativo crédito computable en los tomadores de los bienes.

Prorratio del Crédito Fiscal.

El Art. 13 de la ley, trata acerca del prorratio a formular sobre los créditos fiscales y tiene vigencia cuando las compras, importaciones, locaciones y prestaciones de servicios que den lugar al cómputo de dichos créditos, se destinen indistintamente a operaciones gravadas, exentas o no gravadas, y su apropiación a unas u otras no fuera posible.

ARTICULO 13.- Cuando las compras, importaciones definitivas, locaciones y prestaciones de servicios que den lugar al crédito fiscal, se destinen indistintamente a operaciones gravadas y a operaciones exentas o no gravadas y su apropiación a unas u otras no fuera posible, el cómputo respectivo solo procederá respecto de la proporción correspondiente a las primeras, la que deberá ser estimada por el responsable aplicando las normas del artículo anterior.

Las estimaciones efectuadas durante el ejercicio comercial o año calendario -según se trate de responsables que lleven anotaciones y practiquen balances comerciales o no cumplan con esos requisitos, respectivamente- deberán ajustarse al determinar el impuesto correspondiente al último mes del ejercicio comercial o año calendario considerado, teniendo en cuenta a tal efecto los montos de las operaciones gravadas y exentas y no gravadas realizadas durante su transcurso.

La diferencia que surja del ajuste dispuesto en este artículo, al igual que el monto de las operaciones de cada uno de los meses del ejercicio comercial o, en su caso, año calendario considerado, se actualizarán mediante la aplicación del índice mencionado en el artículo 47 referido, respectivamente, al mes en que se efectuó la estimación y a cada uno de ellos, de acuerdo con lo que indique la tabla elaborada por la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA para el mes al que corresponde imputar la diferencia determinada.

En los casos en que las compras, importaciones definitivas, locaciones y prestaciones que otorgan derecho a crédito fiscal, sean destinadas parcialmente por responsables personas físicas a usos particulares y siempre que ello no implique el retiro a que se refiere el inciso b) del artículo 2°, tales responsables deberán estimar la proporción del crédito que no resulta computable en función de dichos usos, ajustando esa estimación en la oportunidad indicada en el segundo párrafo, tomando en cuenta la afectación real operada hasta ese momento.

Si la restante proporción del crédito fiscal se hubiera computado totalmente en razón de vincularse a operaciones gravadas, las diferencias que surjan del ajuste indicado serán objeto del tratamiento dispuesto en el tercer párrafo. En cambio, si solo se hubiera computado parte de esa proporción por vincularse a operaciones gravadas y operaciones exentas o no gravadas, los resultados de ese ajuste deberán tomarse en cuenta al realizar el que debe practicarse de acuerdo con lo establecido en el segundo párrafo.

Este artículo da por supuesto que no es posible atribuir directamente los créditos fiscales a las operaciones gravadas, sin analizar porqué ocurre ello, ni cuáles serían las pautas para tal encuadramiento. Igualmente el decreto reglamentario trata la metodología y condiciones del prorrateo, pero tampoco analiza las circunstancias por las cuales esos créditos fiscales deben someterse al mencionado prorrateo.

Respecto del destino parcial a uso particular efectuado por el contribuyente, el cuarto párrafo del Art. 13 de la ley estipula un procedimiento distinto del prorrateo explicado en los párrafos precedentes del mismo artículo. Lo que manda la ley, en primer término, es realizar una estimación de la proporción del impuesto de entrada que se encuentre vinculado con la actividad, toda vez que la parte destinada al uso particular se entiende relacionada directamente con operaciones exentas o no gravadas por el tributo, razón por la cual el crédito fiscal que surge de ellas no resultará computable. Es decir, la figura del responsable inscripto, frente a la parte que destine a su uso personal, se asimilará a la del consumidor final.

La normativa dispone, como hemos mencionado, que el prorrateo se efectuará en la medida que los créditos fiscales se destinen **indistintamente** a uno u otro tipo de operaciones –denominada “Regla de Prorrata”-, **y siempre que su apropiación a unas u otras no fuera posible**. En consecuencia, para estos casos, la proporción surgirá de la relación de ventas que se encuentren en cada una de esas condiciones (gravadas, exentas o no gravadas), ya sea por periodos mensuales, en proyecciones de ventas anuales, ventas acumuladas, etc., pero siempre efectuando un ajuste en el último mes del ejercicio comercial, y teniendo también en consideración las devoluciones, quitas, y descuentos, entre otros (Art. 53 DR Ley IVA).

Sin perjuicio de ello, el Art. 55 del decreto reglamentario establece que no será de aplicación el mencionado Art. 13, en la medida en que exista incorporación física de los bienes o directa de

servicios, ni cuando pueda conocerse la proporción en que deba realizarse la respectiva apropiación.

En consecuencia, este método de prorrateo resulta ser un mecanismo residual y no opcional, aplicable únicamente cuando no resulte posible la identificación de la proporción en la que corresponde realizar la apropiación de los créditos fiscales, sobre la base de parámetros razonables;⁴⁰ y debe ser de aplicación en los casos en que el contribuyente se encuentre ante una manifiesta imposibilidad de apropiar el crédito en forma cierta.

Este es el criterio que se ha entendido en la causa Triade SA⁴¹, donde se dictaminó respecto del mecanismo que dispone el Art. 13 de la Ley por la realización de actividades gravadas y exentas en forma conjunta, indicando que “...El problema se presenta en la forma de respetar dicha máxima, en los supuestos de desempeño de actividades gravadas y exentas o no alcanzadas por el tributo y, en forma particular, cuando el bien, locación o prestación que genera el crédito fiscal se destina indistintamente a actividades gravadas, no gravadas o exentas. Corresponde entonces efectuar la apropiación directa de los créditos o la que corresponda en virtud de la proporción que resulta factible conocer y, recién cuando ello no fuera posible, puede recurrirse al prorrateo.”

También el tema es tratado para el caso de las importaciones de servicios: en el Art. 1 inc. d), Art. 65.1 DR se indica que el crédito que deben pagarse por los servicios importados, se deberá proporcionar en función de operaciones gravadas y exentas, aplicando el mecanismo del Art. 13 de la ley.

Esto quiere decir que para determinar la gravabilidad de la importación, hay que ver a qué se va a afectar: si por ejemplo se destina a una actividad exenta, no debe pagar IVA, en cambio si la prestación está gravada, debe pagarse.

Asimismo surge del Dict. 171-1994, que como consecuencia de no existir una fórmula específica para la apropiación de los créditos para estos casos, deberá ser evaluado en las fiscalizaciones, si el contribuyente ha adoptado un criterio que responda a una razonable asignación de los mismos, siendo por consiguiente, el lineamiento manifestado por el organismo para el tema que estamos tratando, y considerando, además, las variantes que se presentan, tales como la actividad desarrollada, la modalidad operativa y la estructura de costos.

⁴⁰ Postura adoptada por la administración, de acuerdo al Dict. (DAT) 171-1994.

⁴¹ “Triade SA – TFN Sala A – 23-03-2005.

Mediante el Dict. (DAT) 34-1998, se dispuso que corresponde atribuir en primer lugar todos los créditos que tuvieran una apropiación definida, y de la misma manera proceder con los demás, en los cuales pueda conocerse la proporción en que debe realizarse la respectiva apropiación, para terminar disponiendo que “solo cuando no fuera materialmente posible atribuir el gravamen en función de los mecanismos descritos, corresponderá aplicar el método del prorrateo que establece el citado primer párrafo del Art. 13”⁴².

Para completar el aspecto relacionado con la opinión del fisco en la apropiación de los créditos fiscales, la decisión adoptada mediante el Dict. 47-2006 apunta al tratamiento de los ingresos por actividades secundarias, indicándose que “ni la ley ni el decreto establecen que el mecanismo de asignación de créditos fiscales, previsto en el Art. 13 de la ley, debe efectuarse excluyendo determinados ingresos por el hecho de no derivar de la actividad principal de la empresa. Por el contrario, las normas del impuesto señalan que la aludida asignación debe realizarse teniendo en cuenta los montos de las operaciones gravadas, sin hacer ningún tipo de distinciones...cabe concluir que los créditos fiscales no asignables, y por ello susceptibles de prorrateo, deberán aplicarse sobre la base de la totalidad de los ingresos obtenidos, entre los cuales se incluyen los provenientes de la colocación de excedentes financieros”.

Ahora bien, a los efectos de determinar en forma concreta cual es el “parámetro adecuado” para la apropiación, necesariamente se deberá contar con los elementos de sustento razonables que avalen tal atribución. En el fallo “Gomer SACI”⁴³ se interpretó que el mecanismo del prorrateo en función de las operaciones netas gravadas y exentas solo debería aplicarse cuando no existan parámetros razonables para asignar los créditos fiscales, o en los casos en que el destino del bien o servicio no sea conocido inequívocamente con antelación.

En el sentido del sustento razonable, el Tribunal Fiscal de la Nación⁴⁴ ha convalidado la pretensión fiscal y desistido de la propuesta por parte del contribuyente, por cuanto éste no ha propuesto un método que sea considerado razonable, como tampoco ha manifestado en cuáles rubros se hubiese podido determinar la apropiación del crédito fiscal en forma directa, teniendo en cuenta la actividad desarrollada por él.

No resultan menos importantes las conclusiones a las que se arribaron para diferentes casos particulares, en cuanto a si corresponden computar ingresos con diferente tratamiento en la ley:

⁴² En igual sentido, Dict. (DAT) 29-2000.

⁴³ “Gomer SACI” – TFN Sala A – 25-02-1998.

⁴⁴ “Graziani Gráfica SA” – TFN Sala C – 30-12-2003.

- ✓ Exportaciones: en tanto los créditos vinculados con tales operaciones resulten computables aun cuando se trata de operaciones exentas en virtud de las disposiciones del Art. 43 de la ley del impuesto, deben sumarse a las operaciones gravadas a los fines del cálculo del prorrateo. Si se interponen solicitudes de acreditación, devolución o transferencias los créditos fiscales computados en bienes destinados a la exportación, la RG (AFIP) 2000 dispone la forma de calcular los mismos.
- ✓ Ventas de bienes de uso e ingresos por actividades secundarias: entendemos que deben ser incluidas, en virtud de no existir disposición que específicamente establezca lo contrario. Este criterio es el sentado por la administración mediante el Dict. DAT 47-2006, en el cual se concluye que el mecanismo de asignación de créditos fiscales previsto en el Art. 13 no debe efectuarse excluyendo determinados ingresos por el hecho de que no derivan de la actividad principal de la empresa.
- ✓ Operaciones promocionadas y no promocionadas: para el caso en cuestión, en el fallo “Electromecánica Alfa SA”⁴⁵ se resolvió que *“habida cuenta de que el régimen de promoción naval consiste en una liberación del saldo del gravamen liquidado, el crédito fiscal se debe prorratear cuando se vincula indistintamente a operaciones gravadas y no gravadas”*.
- ✓ Subsidios: en general se ha interpretado que no dan lugar al prorrateo del crédito fiscal, por entender que tienen naturaleza de monto compensatorio del precio, sin que por el mismo se efectúe contraprestación alguna (Dictámenes DAT 36-1997, DAL 109-2001 y DAT 32-2000).
- ✓ Actividades financieras: Ante la diferencia respecto del criterio utilizado para el prorrateo del crédito fiscal generado por la venta parcial de la cartera crediticia de una entidad bancaria, donde la sociedad la considero como resultado de una operación financiera sin incidencia en el IVA, el TFN dictaminó que el ingreso exento que debe computarse para el prorrateo de los créditos fiscales (en el caso de que no pueda realizarse una apropiación directa) es aquella diferencia entre lo pagado por la compra de la carrea y el producto de la misma, resultado que habrá de generarse en cabeza del adquirente o cesionario y no de la actora.⁴⁶

⁴⁵ “Electromecánica Alfa SA” – TFN Sala D – 06-11-1995.

⁴⁶ “Banco Columbia SA (ex Columbia Cía. Financiera SA) – TFN Sala B – 29-11-2006.

En conclusión, podemos decir que la apropiación a la que mandan las disposiciones de la ley y los correspondientes artículos del decreto reglamentario, se encuentran además perfectamente resumidas en el contenido de la Consulta Vinculante de fecha 28-08-2006, mediante la cual la AFIP se expide diciendo: “A efectos de determinar el crédito fiscal a computarse en el impuesto al valor agregado, corresponde atribuir en primer lugar todos los créditos que tuvieran una apropiación definida, ya sea a operaciones gravadas o a operaciones exentas, según su imputación física de bienes o directa de servicios y de la misma manera proceder con los créditos en los cuales, a través de distintas pautas, pueda conocerse la proporción en que deba realizarse la respectiva apropiación. Luego, si dicha atribución resultara materialmente imposible, podrá utilizarse el prorrateo descripto en el Artículo 13 de la ley”.

Aplicación del método.

El régimen establecido por la normativa, comprende dos etapas:

1. Durante el ejercicio y hasta el penúltimo periodo mensual, distribuir las adquisiciones que generan crédito fiscal entre las operaciones gravadas y no gravadas o exentas, para el cómputo proporcional en forma estimativa –prorrateo estimativo-;
2. En el último periodo mensual del ejercicio, incorporar como ajuste la diferencia que resulte de la estimación aplicada hasta el mes anterior, respecto de la proporción surgida de la realidad de las operaciones gravadas del ejercicio –prorrateo definitivo-.

Vale hacer la aclaración que todos aquellos contribuyentes que lleven registraciones y/o balances comerciales, deberán hacer el ajuste definitivo, en el mes de cierre de ejercicio que indican los estatutos, siendo para los demás contribuyentes, el mes de diciembre de cada año el periodo mensual que deberá practicarse el mismo.

Prorrateo Estimativo.

La última parte del primer párrafo del Art. 13, dispone que el cómputo de los créditos fiscales solo procederá en la proporción de las operaciones gravadas, debiendo ésta ser estimada por el responsable. Esta estimación abarca desde el primer mes del ejercicio, hasta el penúltimo periodo fiscal –once meses-, sin mencionarse en ninguna parte de la normativa, alguna pauta a la que deberían ajustarse las estimaciones.

Prorrateo Definitivo.

El segundo párrafo del Art. 13 dispone que las estimaciones efectuadas durante el ejercicio – mediante el comentado prorrateo estimativo-, deberán ser ajustadas al momento de determinar el impuesto correspondiente al último mes del ejercicio comercial (o anual, según corresponda),

considerando para ello los montos de las operaciones realizadas durante el transcurso de todo el ejercicio completo.

Reglamentariamente, se dispone que el prorrateo deberá efectuarse sobre la base de los montos netos de las operaciones (Art. 53 DR), que las bases que deberán ser consideradas son las correspondientes a las bases imponibles de las operaciones (Art. 53 DR), y además que el método no resulta de aplicación cuando exista incorporación física de bienes o servicios en forma directa, pueda conocerse la proporción de la apropiación, o si se conoce la misma en un ejercicio posterior al de la adquisición, debiéndose practicar el ajuste en el mismo (Art. 55 DR).

Artículo 53 Prorrateo:

ARTICULO 53 - El prorrateo a que hace mención el artículo 13 de la ley, deberá efectuarse sobre la base del monto neto de las respectivas operaciones del ejercicio comercial o año calendario correspondiente, según se trate de responsables que lleven anotaciones y practiquen balances comerciales o no cumplan con esos requisitos, respectivamente.

Artículo 54 Actividades especiales. Montos de operaciones no coincidentes con la base imponible. Cálculo del prorrateo:

ARTICULO 54 - Cuando en función de las características de la actividad, el monto de las operaciones, gravadas, exentas y no gravadas, que deben considerarse de acuerdo a lo dispuesto en el artículo anterior, no sea coincidente con el importe que resulte de aplicar a cada una de las mismas las disposiciones de la ley del tributo y este reglamento para la determinación de la base imponible, este último es el que deberá considerarse a los efectos del prorrateo establecido en el artículo 13 de la citada norma legal.

Artículo 55 Inaplicabilidad del prorrateo:

ARTICULO 55 - No será de aplicación el artículo 13 de la ley, en los casos en que exista incorporación física de bienes o directa de servicios, ni cuando pueda conocerse la proporción en que deba realizarse la respectiva apropiación. Si este conocimiento se adquiriera en un ejercicio fiscal posterior al de la compra, importación, locación o prestación de servicios, en el mismo deberá practicarse el

ajuste pertinente, conforme al procedimiento previsto en el tercer párrafo del citado artículo 13.

Ahora bien, respecto de los créditos fiscales no computables, debemos mencionar que su tratamiento contable e impositivo, no ha sido pacífico a la hora de confrontar los criterios del fisco y los contribuyentes.

En el fallo "Ascona SA"⁴⁷, en cuyo decisorio coinciden ambos tribunales, la empresa había considerado como gasto deducible en el impuesto a las ganancias el crédito fiscal acumulado en saldo a favor técnico considerado irrecuperable, no sin antes ajustar sus importes respecto del IVA incluido en su stock de mercaderías y, sin incluir el IVA relacionado con las exportaciones ni el de libre disponibilidad, atento a que estos últimos ciertamente constituyen créditos contra el Fisco.

En este fallo se consideró que no correspondía la deducción en el impuesto a las ganancias de las provisiones contabilizadas por el contribuyente bajo el rótulo de "IVA-Previsión saldos técnicos de dudosa realización", básicamente con el argumento de que el tratamiento otorgado por la empresa no se encuentra previsto en la legislación vigente.

Señala Bertazza⁴⁸ al comentar el fallo *"en cuanto a que dicho tratamiento fiscal no ha sido previsto en la legislación vigente, ya fue dicho que no compartimos esa interpretación, y a lo expresado al analizar las consideraciones de la doctora Sirito nos remitimos, en mérito a la brevedad. Sin perjuicio de esta remisión, y a modo de síntesis, señalamos que es criterio unánimemente aceptado -incluso por el propio Fisco- que los créditos fiscales generados en compras de bienes y servicios directamente vinculados con ventas exentas o no gravadas, y la proporción atribuible a esas ventas por prorrateo entre operaciones gravadas y no gravadas, pasan a ser un gasto deducible o un factor de costo computable al cierre de cada ejercicio, a los fines de la determinación de la ganancia neta gravada. El temperamento aludido no ha sido previsto en la legislación vigente. Sin embargo, este criterio se aplica desde siempre y es aceptado sin cuestionamiento, en razón de que surge de una interpretación que se apoya en principios generales de la ley tributaria, con base en un análisis razonado y razonable, y de*

⁴⁷ "Ascona SA Cía. de Reaseguros" – TFN Sala D – 19-09-2002 y CNFed. Cont. Adm. Sala II – 02-10-2007.

⁴⁸ Bertazza, Humberto J.: "La naturaleza jurídica del saldo a favor técnico en el IVA y sus implicancias fiscales" - ERREPAR - DTE - N° 274 - enero/2003 - pág. 7, citado por J. Jalfin en "Tratamiento del IVA facturado por proveedores: ¿Crédito o gasto? – Ed. ERREPAR.

una lógica y buen sentido que no admiten discusión; además responde claramente al concepto de gasto deducible a que alude el artículo 80 de la ley."

Carácter excluyente: adquisiciones vinculadas con la actividad gravada.

El último párrafo del inc. a) del Art. 12 de la ley de IVA, introduce el requisito de la vinculación con operaciones gravadas para que el crédito fiscal resulte computable. Si no existe una actividad gravada, no habrá derecho al cómputo de crédito fiscal alguno; en cambio si coexisten operaciones gravadas con operaciones no gravadas o exentas, el cómputo de los créditos fiscales dependerá de la apropiación de unas y otras de ambas categorías de operaciones, en la medida que sea posible realizarla en forma cierta.

ARTICULO 12 - 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.

Solo darán lugar a cómputo del crédito fiscal las compras o importaciones definitivas, las locaciones y las prestaciones de servicios en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, cualquiera fuese la etapa de su aplicación.

El crédito fiscal es uno de los elementos que configuran la determinación de la obligación a pagar, y *el concepto de crédito se tiene de manera suspensiva*, es decir que se tendrá en tanto y en cuanto se posea un débito fiscal. Este es uno de los problemas que tiene el mecanismo de liquidación, fundamentalmente cuando se invierten grandes sumas en inversiones que generan gran crédito y solo se puede recuperar con débitos posteriores.

Para Reig, el concepto de vinculación con las operaciones gravadas significa la relación de la necesidad de su compra, directa o indirectamente, con la producción de bienes, obras o servicios alcanzados por el impuesto⁴⁹.

A su vez, Oklander⁵⁰ indica que se trata de una condición parecida –aunque no idéntica- a la que establece la ley del impuesto a las ganancias como condición para la deducibilidad de los gastos, en cuanto a ser considerados “necesarios” para la obtención de las rentas gravadas o del mantenimiento de su fuente productora. En ambos casos, se trata de la conexidad causal que liga a las adquisiciones con las operaciones gravadas que desarrolla el sujeto.

Marchevsky⁵¹, en tanto, menciona que *“Es necesario que se establezca una relación, un vínculo, entre los bienes adquiridos, incluso por operaciones de importación,..., y la producción de bienes o servicios gravados para que pueda ser factible su cómputo”*.

Esto significa, que los créditos fiscales deben mantener una relación directa o indirecta con los bienes, servicios u obras que el comprador genere, resultando finalmente aplicados a la obtención de los mismos. Su cómputo procederá con independencia de que sea cualquiera la etapa de dicha aplicación.

El TFN⁵² ha denominado a este principio como la “doctrina de la atenuencia casual”, entendiendo que *“esa vinculación significa la relación de la necesidad de la compra, con la producción de bienes, obras o servicios... Cuando el legislador... refiere a cualquier etapa de aplicación de las adquisiciones, no lo hace con una amplitud conceptual como la normada en materia de deducciones en el impuesto a las ganancias. Ello así, en el impuesto al valor agregado debe verificarse una conexión directa e indirecta entre la compra o importación de bienes, locación o prestación que resulten propias a la relación comercial llevada a cabo por la contribuyente y las operaciones generadoras de débitos fiscales”*.

Al efectuar un análisis de la inmediatez o no de la vinculación, se entendió en autos “Administración Provincial de Obras Sanitarias - APOS Misiones”⁵³ que la vinculación puede ser mediata o inmediata, pero no hipotética; la sentencia considera que lo mediato es algo diferido en el tiempo que necesariamente tiene que ocurrir.

⁴⁹ Reig, Enrique, “El Impuesto al Valor Agregado”, citado por Yerise, Mónica, en “IVA, prorrateo de créditos fiscales” - Consultor Tributario ERREPAR Mayo 2007.

⁵⁰ Oklander, Juan, op. citado.

⁵¹ Marchevsky, Rubén A., op. citado.

⁵² “Casa Ramírez” – TFN Sala A - 10-06-1999.

⁵³ “Administración Provincial de Obras Sanitarias - APOS Misiones” - TFN Sala B - 04-12-2002.

En los casos en que el contribuyente no realice actividad alguna gravada por el impuesto, no es admitido el cómputo de los créditos fiscales, resultando de esta forma el impuesto contenido en las adquisiciones de bienes o servicios, un mayor costo para el comprador, locatario o prestatario; así ha sido entendido por parte del TFN –confirmado recientemente por la instancia superior-, por cuanto ha pronunciado que mientras no se hayan desarrollado actividades gravadas, el hecho de que en un futuro, y eventualmente sean realizadas algunas de las gestiones previstas en su instrumento constitutivo que estén gravadas por el tributo, ello no habilita a la acumulación de los créditos fiscales durante varios ejercicios con la lejana perspectiva de realizar algún día operaciones que tal vez nunca sean concretadas.⁵⁴

Algunos fallos de distintas esferas, tanto judiciales como administrativas, han establecido criterios aplicables a la materia, varios de los cuales resultan aclaratorios respecto de controversias originadas por interpretaciones dispares de las disposiciones legales.

En “Álcalis de la Patagonia – CSJN 06-05-1986”, la Corte estableció que el crédito fiscal se encuentra supeditado a la existencia de operaciones gravadas en la medida en que generen débitos fiscales contra los cuales puedan imputarse, fijando este criterio no solo la medida o proporción, sino también la concreción de operaciones gravadas posteriores a la generación de los créditos: *“...el denominado crédito fiscal por impuesto al valor agregado no reviste el carácter de un verdadero crédito del sujeto pasivo de la obligación tributaria, cuya satisfacción pueda reclamar en todo supuesto al organismo recaudador, sino que constituye tan solo uno de los términos de la sustracción prevista por la ley dentro del sistema de liquidación del gravamen, lo que requiere para su virtualidad que deba operar en relación necesaria con el elemento restante -constituido por el débito-, ya que sólo de la conjugación de ambos podrá resultar un saldo susceptible, en su caso, de libre disposición...Que en tales condiciones el llamado crédito fiscal constituye una acreencia sujeta a la condición legal de que se verifiquen operaciones generadoras de un débito contra el que aquél pueda ser imputado, lo que implica que el momento en que el adquirente de los bienes satisface el impuesto no coincide con aquel en el cual el tributo ingresado se convierte en crédito fiscal, ya que no sólo su medida sino también su existencia dependen de la ulterior concreción de tales operaciones.”*

Como consecuencia, se debe considerar el IVA facturado por los proveedores, luego segregar el IVA no computable para determinar el IVA computable, y recién entonces, en la cuantía de

⁵⁴ “Grupo Uno SA” – TFN Sala D – 27-10-2005. – Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal Sala IV – 30-12-2009.

los débitos fiscales generados, determinar el IVA susceptible de ser computado, o sea, el verdadero crédito fiscal del período.

En el fallo “Coviare SA – CNACAF Sala V 04-03-2002”, se aplica la doctrina del fallo mencionado anteriormente, agregando que los créditos fiscales no constituyen desde el punto de vista jurídico “verdaderos créditos”, por cuanto poseen una condición suspensiva⁵⁵.

En igual sentido, en la causa Techint Cia. SA – TFN B – 16-02-1998 se sostuvo que quien no genera débitos fiscales por asumir la condición de exento en el IVA, no puede apropiarse de los créditos fiscales originados en compras, aun habiendo sido abonados en una etapa anterior. En idéntico sentido, la Sala B del mismo cuerpo, ha fallado en la causa “Tubos Trans Electric SAICFA”⁵⁶.

Recientemente, hemos tenido oportunidad de contar con el fallo de la causa Cooperativa de Servicios Públicos de Río Tercero⁵⁷, en la cual el fisco pretendía que el contribuyente impute hasta el límite del 20% del crédito fiscal –proporción que surge del aportes de capitales propios sobre el total de la obra-, los que habían sido facturado por la empresa contratada para la ejecución de la obra de alcantarillado cloacal de la ciudad. La alzada, haciendo un detallado análisis acerca de la actuación del Juez Federal de Río Cuarto, termina dando por válidos sus fundamentos, que se centraron en describir que la cooperativa, como concesionaria del servicio público, no solo dispuso de capital propio para la obra, sino también de los recursos humanos suficientes para la inspección y la emisión tanto de los certificados de obra, como de la facturación de los mismos, concluyendo en que mal pudo actuar la cooperativa como mero agente pagador de dichos certificados por la ejecución de la obra, criterio que quiso imponer el fisco, y al cual no ha dado lugar en el decisorio.

Descartó asimismo de plano, la posibilidad de caratular al contribuyente como comprador-consumidor final, por cuanto no cabe duda que ese rol lo cumplen los usuarios del servicio, configurándose, en caso de aceptarse la postura del organismo fiscal, la doble imposición a la que estarían sometidos tanto el contribuyente como los usuarios finales, por el mismo hecho económico. Además ha considerado que dentro de las obligaciones de la cooperativa, se encontraba la renovación de instalaciones en forma automática, que incluye el mantenimiento de todo el sistema.

⁵⁵ Si bien es aplicada la doctrina, este fallo hace referencia al derogado Impuesto sobre los Activos.

⁵⁶ “Tubos Trans Electric SAICFA” TFN Sala D – 04-07-1989.

⁵⁷ “Cooperativa de Obras y Servicios Públicos de Río III” – Cámara Contencioso Administrativo Federal Sala IV – 12-08-2009.

No ha sido de idéntica resolución el caso planteado por la Municipalidad de Salto, por cuanto el TFN ha entendido que siendo dicho gobierno responsable inscripto en el IVA, no puede proceder el cómputo de los créditos fiscales proveniente de obras de desagües, por cuanto a éstas les alcanza el beneficio de la exención⁵⁸.

Resultará entonces, que si bien la procedencia o no del crédito fiscal se relaciona con la vinculación o no con las operaciones gravadas, el momento en el cual deberán ser computados, pueden depender de aspectos subjetivos de acuerdo a una valoración del adquirente.

Es ese desacople entre la producción del crédito fiscal y la generación de los respectivos débitos, el que provoca la incertidumbre de la vinculación o no del crédito, que desembarca en la procedencia o improcedencia del mismo en la determinación del impuesto a ingresar.

Carácter temporal: período fiscal en el cual debe computarse.

El segundo párrafo del Art. 12 establece como condición para que el responsable pueda computar el crédito fiscal generado por las adquisiciones de bienes y servicios, que se haya perfeccionado el hecho imponible para el proveedor de los mismos.

En sentido contrario, la demora en el cómputo del crédito fiscal por las operaciones de compras –frecuentemente provocado por la demora en la entrega de la documentación o de las registraciones-, no trae aparejado perjuicio fiscal alguno, sino que se entienden como un adelantamiento del ingreso del gravamen, razón por la cual no dan lugar a ajustes ni intereses. Surge tal entendimiento de las interpretaciones del administrador, tales como la Instrucción General (DGI) 12-1994, el Dict. (DAT) 32-1996 y la Consulta (DGI) de fecha 23-04-1997, mediante las cuales se entiende aplicada la “teoría de las correcciones simétricas”⁵⁹.

La limitación que establece el artículo 39, desde el punto de vista temporal, impide el cómputo del crédito fiscal hasta la fecha que éste haya sido discriminado; es decir, que de la interpretación textual de la normativa, se deduce con claridad que los créditos deben incidir en la liquidación del periodo fiscal en el que fuesen facturados.

Esta expresión “facturado”, no hace alusión al momento en que se recibe el comprobante, ya que independientemente del plazo que prevé el Art. 13 de la RG (AFIP) 1415 para que se produzca la entrega del comprobante, la operación tiene que encontrarse facturada al último día del mes calendario en el que se perfeccionó.

⁵⁸ “Municipalidad de Salto” – TFN Sala A – 15-03-2002.

⁵⁹ También criterio aplicado en “Rosales, Salvador David” – TFN Sala D – 23-04-1998.

El sistema de sustracción financiera que adopta nuestra ley de IVA consiste en deducir del impuesto generado por las operaciones de venta, el impuesto originado en las compras, locaciones o prestaciones del mismo período, sin importar la vinculación física entre ambas operaciones. De esta manera, no se le podría impedir a un determinado contribuyente computar crédito fiscal proveniente de algún otro sujeto al que se le exija el débito fiscal de la misma operación.

Debemos aclarar que, como excepción al cómputo de los créditos fiscales en el período en que se produce el respectivo débito, se encuentran las operaciones de importaciones de servicios, para los cuales el referido cómputo deberá efectuarse en el mes inmediato siguiente a aquel en que se haya producido el nacimiento del hecho imponible. Otra dificultad en la práctica, se da con el dictado de la Resolución General (AFIP) 549; esta normativa incorpora una novedad: cuando el pago del servicio se haga por entidad bancaria, estos son agentes de retención en IVA.

Lo que se trata de evitar con la limitación temporal, es que el cómputo se produzca en periodos fiscales anteriores al debito declarado por parte del vendedor o prestador de los servicios, con la sola intención de disminuir o diferir el importe determinado a favor del organismo fiscal.

En materia de jurisprudencia tanto administrativa como judicial, encontramos que el Tribunal Fiscal de la Nación se ha expedido al menos en dos oportunidades respecto del tema al que hacemos mención; en el caso Rosales⁶⁰ concluyó que, en realidad, lo que persigue la legislación vigente es vedar la posibilidad de computar los créditos fiscales anticipadamente con el propósito de disminuir el importe que deba ingresarse al fisco en un mes determinado.

Sostuvo en esta oportunidad que *“Tratándose del crédito fiscal, la recepción de facturas o documentos equivalentes con posterioridad a la fecha del vencimiento, cuando ya se ha declarado el tributo, comporta una razonable duda en cuanto al procedimiento a seguir para recuperar el crédito tardío, ya que, ateniéndose con estrictez a la norma del artículo 11 (hoy art. 12), parecería que la única solución consiste en rectificar la declaración jurada presentada, soportando el riesgo de que el Organismo Recaudador controvierta el menor saldo o el saldo a favor que surgiría con motivo de la rectificación operada... Sin embargo, esa norma en la práctica no es de rigidez absoluta, ya que no se advierten objeciones a que el crédito fiscal omitido en un mes pueda ser computado en la declaración jurada del o de los meses subsiguientes, evitando de ese modo confeccionar una declaración rectificativa y lograr*

⁶⁰ “Rosales, Salvador David s/ recurso de apelación” TFN Sala D – 23-04-1998.

así la permanencia de la ya presentada, conforme lo requiere la ley de procedimiento tributario.”

En oportunidad de dictaminar en la causa “Dolci, Eduardo Severino” la Sala B del mismo órgano, revocó la resolución por medio de la cual se determinó de oficio el IVA que impugnaba parte del crédito fiscal computado por el contribuyente, al considerar improcedente la interpretación del juez administrativo, según la cual no se cuestiona la realidad de las compras efectuadas a los proveedores, sino que centra su objeción en la ulterior emisión de documentación respaldatoria. Contra este pronunciamiento y ante la apelación del fisco, la Cámara confirmó lo resuelto por el tribunal fiscal destacando, adicionalmente, no parecer legítima la no admisión del crédito fiscal con sustento en que la emisión de las facturas fue posterior al momento de perfeccionarse el hecho imponible, debido a que si dicha operación ha sido efectivamente realizada, implica cobrar un mayor impuesto sin ley que lo autorice⁶¹.

Ahora bien, ante los ajustes efectuados por el organismo fiscal, como consecuencia de la registración tardía de las notas de crédito receiptadas por el contribuyente –lo que implica desde el punto de vista de la técnica, un mayor débito fiscal en el periodo-, y al efectuarse el análisis del encuadramiento de la conducta a los efectos de su encuadramiento en los términos de los Art. 45 o 46 de la Ley 11.683, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal⁶² consideró “...a poco que se advierta que si bien se ajustaba a derecho la confirmación del mecanismo aplicado por la Autoridad Administrativa para corregir los débitos fiscales derivados del extemporáneo registro de las notas de crédito emitidas por los proveedores de la sociedad actora, tal inobservancia no autorizaba, por sí misma, a aplicar sanción alguna a la contribuyente.”

Conforme lo que expresamos en esta oportunidad, el derecho a computar el crédito fiscal que provengan de comprobantes con fecha posterior a la de su devengamiento, y en tanto no existan dudas sobre su legitimidad, procedencia y restricciones, no debería tener otro límite que el plazo de prescripción del derecho a exigir el tributo que resulta compensado con dicho crédito, cuestión que, entendemos, debería plasmarse fehacientemente en las disposiciones y normas fiscales, a los efectos de brindar de mayor claridad a la técnica legislativa.

⁶¹ “Dolci, Eduardo Salvador c/DGI” CNFed. Cont. Adm. Sala II – 06-06-2002.

⁶² “Instituto Sidus ICESA” - CNFed. Cont. Adm. - Sala III – 04-07-2008.

Exclusiones totales o parciales sobre los créditos fiscales.

La ley establece restricciones respecto a la posibilidad del cómputo del crédito fiscal cuando se refiera a determinadas adquisiciones de bienes y servicios, para los cuales considera, sin admitir prueba en contrario, como no vinculadas a la actividad gravada. Otros créditos, en cambio, son admitidos parcialmente, por la imposición de topes a los montos de operaciones individuales de ciertas adquisiciones de bienes.

El tercer párrafo del Art. 12, establece estas limitaciones, las que necesariamente deben ser complementadas por algunas otras que, más allá de formar parte de una norma tributaria, obedecen a algunas aclaraciones y definiciones relacionadas con los objetos comercializados y a los cuales no se les permite el respectivo cómputo del crédito fiscal.

ARTICULO 12 Inc. a) Tercer párrafo: No se considerarán vinculadas con las operaciones gravadas:

1. Las compras, importaciones definitivas y locaciones (incluidas las derivadas de contratos de leasing) de automóviles, en la medida que su costo de adquisición, importación o valor de plaza, si son de propia producción o alquilados (incluso mediante contratos de leasing), sea superior a la suma de VEINTE MIL PESOS (\$ 20.000) -neto del impuesto de esta ley-, al momento de su compra, despacho a plaza, habilitación o suscripción del respectivo contrato, según deba considerarse, en cuyo caso el crédito fiscal a computar no podrá superar al que correspondería deducir respecto de dicho valor.

La limitación dispuesta en este punto no será de aplicación cuando los referidos bienes tengan para el adquirente el carácter de bienes de cambio o constituyan el objetivo principal de la actividad gravada (alquiler, taxis, remises, viajantes de comercio y similares).

2. Eliminado por Dcto. 733/2001

3. Las locaciones y prestaciones de servicios a que se refieren los puntos 1, 2, 3, 12, 13, 15 16 del inciso e) del artículo 3°.

4. Las compras e importaciones definitivas de indumentaria que no sea ropa de trabajo y cualquier otro elemento vinculado a la indumentaria y al equipamiento del trabajador para uso exclusivo en el lugar de trabajo.

Los adquirentes, importadores, locatarios o prestatarios que, en consecuencia de lo establecido en el párrafo anterior, no puedan computar crédito fiscal en relación

a los bienes y operaciones respectivas tendrán el tratamiento correspondiente a consumidores finales.

La fundamentación de la modificación establecida mediante la Ley 24.475 de marzo de 1995, si bien puede hacer referencia a la falta de relación con las actividades gravadas, surgió por la problemática de la administración tributaria de fiscalizar la verdadera vinculación de cierto tipo de operaciones efectuadas por los sujetos, y que sin lugar a dudas, han sido destinadas especialmente a gastos e inversiones particulares que desembocaron en algunos abusos de los contribuyentes, y el reflejo en la menor recaudación tributaria.

La ley recurre a una ficción legal, considerando esta serie de operaciones como “no vinculadas” con la actividad gravada llevada a cabo por el contribuyente, y que sintetiza en: automóviles, locaciones y servicios destinados y utilizados normalmente por particulares, e indumentaria.

Para dar por cerrado este concepto de la limitación establecida por el tercer párrafo del Inc. a) del Art. 12 de la ley, dispone in fine, que las adquisiciones de bienes y servicios a los que se ha limitado el cómputo del respectivo crédito fiscal, deberán ser consideradas por parte de los adquirentes, con el mismo tratamiento que corresponde a las operaciones efectuadas con los consumidores finales, no se debe discriminar el impuesto en las facturas que se les emite, y no deben ser pasibles de regímenes de retención y/o percepción.

Automóviles.

Con la Ley 24.475⁶³ se introdujo en el texto de la ley de IVA, la presunción que no admite prueba en contrario, de que la adquisición de automóviles no está vinculada con la actividad gravada, reconociendo que para aquellos casos en que la vinculación sea una realidad, que la mencionada prohibición se convierte en una ficción jurídica⁶⁴.

El tema referido a los cálculos de créditos fiscales relacionados con los automóviles ha resultado sumamente conflictivo, debido en principio a la falta de claridad de las normas, no solamente de la originaria limitación, sino de cada una de las modificaciones introducidas, sobre la cual debemos mencionar que esta conflictividad también se hace extensivo al impuesto a las ganancias, motivo por el cual incorporamos, con el objeto de ilustrar adecuadamente la limitación, fallos que hacen a las definiciones que ha incorporado la ley.

⁶³ Ley 24.475, B.O. 31-03-1995

⁶⁴ Oklander, Juan – op. citado, pag. 525.

Esta “terminante limitación” recibe una modificación mediante el Dcto. 733-2001, mediante el cual se elimina de la restricción original, a los créditos fiscales originados en adquisiciones de bienes y servicios que se relacionan con el mantenimiento y reparación de los automotores⁶⁵.

El núcleo del tema que estamos comentando, respecto al IVA, está en que la ley genera esta ficción, limitando sólo a \$ 4.200 el crédito fiscal computable, cualquiera sea el valor del “automóvil”. En consecuencia, el monto del crédito no computable, toma la forma de costo del bien, teniendo una incidencia en los resultados contables –provocando mayores ajustes con respecto al resultado impositivo- y modificando la estructura del propio impuesto al valor agregado.

Sin perjuicio de lo que indicamos, en la causa Carlos Alberto Caruso y Cia SRL⁶⁶, se trató el tema de impugnaciones efectuadas por el organismo, contra créditos fiscales no computables, originados en la compra de bienes de uso aplicados a la generación de ingresos exentos y gravados por el IVA, y que el contribuyente consideraba gasto deducible en el periodo. El tribunal ha entendido que la exención del transporte de pasajeros al momento de la incorporación de los bienes durables, no le daba razón para el cómputo de los créditos fiscales –con o sin tope-, y que los mismos, debían incorporarse al costo de los bienes adquiridos en lugar de ser computados como gastos del período.

Las excepciones que admite la ley para operaciones relacionadas con este tipo de bienes, y a las cuales no le es aplicable la limitación están referidas a:

- Cuando los automóviles se adquieran con el carácter de bienes de cambio;
- Cuando el automóvil constituya el objeto principal de la actividad del contribuyente – taxis, remises, viajantes de comercio y similares-.
- Respecto del cómputo del crédito fiscal, una limitación relativa: no se permite el cómputo más allá de un valor de las unidades que exceda los \$ 20 mil.

Reglamentariamente, en el Art. 1) de la ley 24.475 se ha intentado dar precisión a las expresiones incorporadas a la ley mediante la modificación que comentamos, indicando entonces qué debe entenderse por automóvil (primer párrafo) y el alcance de la expresión actividades similares (segundo párrafo).

⁶⁵ El Dict. DAT 54-1997 entendió, en este sentido, que no eran deducibles tales conceptos ni computables los créditos fiscales originados en las operaciones.

⁶⁶ “Carlos Alberto Caruso y Cia. SRL” – TFN Sala D – 14-10-2003.

A su vez, mediante el Dcto. 105-1997, modificatorio del decreto reglamentario del impuesto a las ganancias, introduce el hoy Art. 149 en el cual se determina qué debe entenderse –desde el punto de vista impositivo- por automóvil, remitiendo a la definición dada por el Art. 5 inc. a) de la Ley 24.449⁶⁷.

Respecto del término “similares”, empleado en el Art. 88 inc. 1) de la ley de impuesto a las ganancias, expresa que la misma está dirigida a aquellos sujetos que se dediquen a la comercialización de servicios para terceros mediante una remuneración, en las condiciones y los precios fijados por las empresas para las que actúan, quedando el riesgo de las operaciones a cargo de estas.

En la causa Laboratorios Phoenix SA del TFN Sala D, 16-07-1999, en la cual se trataba si el término similares era aplicable a los agentes de propaganda médica, el tribunal ha expresado que la ley del impuesto a las ganancias se refiere a los contribuyentes que, en forma similar al viajante, utilizan el automóvil como herramienta necesaria para el desarrollo de su trabajo, debiendo destacarse que la enumeración que efectúa el artículo 88 inc. 1) de esa ley es meramente enunciativa, correspondiendo entonces incluir dentro de la expresión similares a ese tipo de actividad profesional.

En oportunidad de dar sentencia en la causa Microsules y Bernabó SA, la Sala A del TFN revocó la resolución de la AFIP que impugnaba gastos reintegrados a agentes de propaganda medica por el uso de sus vehículos particulares por parte del contribuyente; para el caso, sostuvo –ratificando su postura expuesta en el fallo Roche SA⁶⁸- que el recto alcance que corresponde asignar a la limitación en las deducciones del Art. 88 inc. 1) LIG, refiere exclusivamente a automóviles que sean propiedad del contribuyente y no a los que pertenezcan a otros sujetos.

En el orden administrativo, nos encontramos que la AFIP ha tenido oportunidad de expedirse acerca de si una empresa de seguridad se encuentra en idénticas condiciones que las empresas de taxis y remises, las cuales son beneficiarias de la totalidad de los gastos como deducciones impositivas. El Dict. (DAT) 25-1997 de fecha 06-05-97 llega a la conclusión de que las empresas de seguridad no se dedican a la comercialización de servicios para terceros, pues su tarea se circunscribe a la intermediación en la venta de servicios, siendo directamente

⁶⁷ El mencionado artículo 5 expresa: “A los efectos de esta ley, se entiende por automóvil: el automotor para el transporte de personas de hasta 8 plazas excluido el conductor, con 4 o mas ruedas, y los de 3 ruedas que exceden los 1.000 kilogramos de peso.

⁶⁸ Laboratorios Roche SA – TFN Sala A – 20-07-2001.

prestadoras del mismo. Por esta razón, interpreta que la actividad no es similar a la de viajantes de comercio, limitando las deducciones y las amortizaciones según el tope de ley.

La Sala A del Tribunal Fiscal de la Nación⁶⁹, tomando la apelación del dictamen que mencionamos y compartiendo el criterio expuesto por la Sala D en el fallo Laboratorios Phoenix, ratifica no solamente el carácter enunciativo del Art. 88 inc. 1) LIG, sino que, específicamente respecto al IVA, toma las disposiciones del Art. 12 de la ley, mediante la cual se consagra la posibilidad de la deducción del crédito fiscal del automóvil cuando el mismo tenga el carácter de bien de cambio o cuando siendo un bien de uso, sea utilizado por el responsable como herramienta principal de su actividad gravada, situación perfectamente configurada en las agencias de seguridad.

La causa, recaída en cámara nacional por apelación del organismo fiscal⁷⁰, termina por revocar la resolución del a quo, concluyendo que la excepción fue establecida para los automóviles cuya explotación constituya el objeto principal de la actividad gravada, aludiéndose fundamentalmente a las actividades cuyo esencial objetivo o finalidad es la de sacar provecho de los vehículos, como es el caso de las personas que se dedican a alquilarlos o los utilizan como taxis y remises.

Para responder a una consulta acerca del cómputo del impuesto al valor agregado de un productor agropecuario, correspondiente a la adquisición de un automóvil Renault Clio cinco puertas, el organismo fiscal enumera cada uno de los requisitos normados para que proceda el cómputo del crédito fiscal sin la limitación del tope de los \$ 20.000, concluyendo que la restricción impuesta por la ley de IVA apunta específicamente a limitar el crédito fiscal que surja como consecuencia de la compra de automotores utilizados para el transporte de un número reducido de personas -8 personas, excluido el conductor- y que, a su vez, no sea el objeto principal de las actividades gravadas, y aclarando que en el caso de afectarse el bien parcialmente a la actividad, deberá proporcionarse también el monto antes indicado.⁷¹

Otros pronunciamientos administrativos y judiciales que podemos mencionar, no hacen más que indicar la disparidad tanto de criterios, como de situaciones que pueden plantearse ante la posibilidad de cómputo de los créditos fiscales en el IVA por la compra y uso de automóviles. El Tribunal Fiscal en la Causa "Janssen Cilag Farmacéutica SRL"⁷² confirmó el criterio fiscal;

⁶⁹ "Asege SA" – TFN Sala A – 31-05-2002.

⁷⁰ "Asege SA" – CNFed. Cont. Adm. – Sala I – 12-09-2003.

⁷¹ Dict. (DAT) 66-2006 – 07-11-2006.

⁷² "Janssen Cilag Farmacéutica SRL" – TFN Sala B – 29-07-2005.

en el mismo sentido y restringiéndose más a la interpretación distintiva entre vehículo de transporte de carga o pasajeros, el Tribunal Fiscal se ha expedido en la causa "Astori, Héctor"⁷³ fallando en favor de la impugnación de los créditos fiscales propuesta por el fisco.

Más recientemente, la Cámara en el fallo Bayer SA⁷⁴ considera que la expresión "similares" tiene un carácter amplio, siendo la enumeración de la ley solamente a título enunciativo, fallando a favor del contribuyente en cuanto a permitir la deducción de gastos de automóviles que en el caso en cuestión utilizaban los agentes de propaganda médica. Es importante resaltar que en esta causa los automóviles eran propiedad de los agentes y, sin embargo, el Tribunal - con criterio amplio y basándose en la identificación del beneficiario último de la actividad desempeñada por éstos- admite dicho cómputo.

No resulta menos conflictiva aquella situación en donde el bien incorporado forme parte tanto del patrimonio aplicado a las actividades económicas o lucrativas, como para su uso en forma particular o personal –la que podríamos entender como operaciones no gravadas-.

Mas allá de la aplicación del mecanismo de prorrateo de créditos fiscales establecido en el Art. 13 de la ley del gravamen, lo que resulta determinante para el tratamiento del tema en cuestión, no solo es la utilización del bien en una o ambas actividades, sino la apropiación directa –o no- de los créditos fiscales para una u otra. El mecanismo liquidatorio obliga, para el caso en que no pueda asignarse en forma directa un crédito fiscal a operaciones gravadas y no gravadas, de aplicar la “regla de la prorrata” del mencionado artículo 13, al que hemos hecho mención en párrafos precedentes. Y sin lugar a dudas, aquí, resultará determinante la prueba que hacen a la determinación de los porcentajes de apropiación que pudieran aportarse.

A los efectos de ejemplificar la problemática que plantea el tema –no solo haciendo referencia al objeto en sí, sino a su uso o utilización-, también entendemos que resulta de importancia hacer mención al decisorio del Dict. (DAT) 31/1999⁷⁵, en donde se expresó que en el caso de vehículos de carga, si la afectación que se les da no es el transporte de mercaderías, no cabría autorizar crédito fiscal alguno, acercándose de esta forma el organismo fiscal a la impugnación de créditos mediante normativas de dudosa legalidad, por encontrarse ella francamente opuesta a la directiva de la ley.

⁷³ “Astori, Héctor E” – TFN Sala D – 30-12-1998.

⁷⁴ “Bayer SA” – CNACAF Sala II – 09-20-2007.

⁷⁵ Dict. (DAT) 31/1999 – 11-03-1999.

Locaciones y prestaciones de servicios, inciso e) Art. 3 de la ley.

El apartado 3 del tercer párrafo del Art. 12, restringe el cómputo de créditos fiscales provenientes del pago de ciertos servicios específicamente señalados en el inciso e) del Art. 3 de la ley.

Estos servicios, habitualmente prestados a particulares, se los considera no vinculados con actividades gravadas aún cuando económicamente lo sean –similar situación a la planteada con los automóviles-, y por tal motivo prima la restricción mencionada para los servicios que se detallan:

- Bares, restaurantes, cantinas, salones de té, confiterías.
- Hoteles, hosterías pensiones, hospedajes, moteles, campamentos, apart-hoteles y similares.
- Casas de baño, masajes y similares.
- Piscinas de natación y gimnasios.
- Peluquerías, salones de belleza y similares.
- Playas de estacionamiento o garajes y similares.

Las limitaciones que la ley indica, y que al igual que el comentario que hemos efectuado para los automóviles, son estrictas por parte de la ley, en virtud de hacer referencia a ciertas adquisiciones de bienes y servicios, sin hacer ella consideración alguna respecto de la vinculación económica en prestaciones de servicios a las cuales necesariamente se las pueda considerar intermedias.

Los Decretos 589-1995 y 692-1998 dispusieron algunas aclaraciones, de las cuales surge disponiendo el Art. 52 del DR, la exclusión de la restricción a quienes hacen intermediación en las prestaciones, ampliando aquella para quienes adquieran los servicios para vincularlos con la realización de conferencias, congresos, convenciones y eventos de similares características.

En referencia a los pronunciamientos de la administración, nos encontramos con el Dict. DAT 27-1997 (15-05-1997) mediante el cual se interpretó que la restricción del cómputo de créditos fiscales no es aplicable cuando se vincula con una actividad exportadora.

Bares, restaurantes, cantinas, salones de té, confiterías.

Sobre la limitación que se comenta, quedan exceptuadas las efectuadas en lugares de trabajo, establecimientos sanitarios exentos o establecimientos de enseñanza -oficiales o privados reconocidos por el Estado- en tanto sean de uso exclusivo para el personal, pacientes o acompañantes o, en su caso, para el alumnado, no siendo de aplicación, en estos casos, las

disposiciones del inciso a) del artículo 2 referidas a la incorporación de bienes muebles de propia producción.

Por su parte el organismo fiscal ha entendido en un análisis similar, mediante el Dict. DAT 26-2000 (06-04-2000), al tratar la adquisición de refrigerios y comida para ser consumida por el personal afectado a la actividad gravada, expidiéndose favorablemente respecto del cómputo del crédito fiscal.

Hoteles, hosterías pensiones, hospedajes, moteles, campamentos, apart-hoteles y similares.

Respecto de la restricción impuesta para los créditos fiscales por servicios de alojamiento, el Dict. (DAT) 83-2007, respondiendo a una consulta vinculante sobre la posibilidad de cómputo como crédito fiscal del IVA originado en gastos de hotelera para el personal, y en la cual se indicó que una de las actividades del contribuyente es la realización de servicios de reparación y mantenimientos de aerogeneradores en el interior del país, sentenció que en la contratación de alojamiento para el personal, el contribuyente tendrá el tratamiento de consumidor final, conforme lo disponen los párrafos tercero y cuarto del Art. 12 inciso a) de la ley, atento a que los supuestos planteados no encuadran en las excepciones a la restricción al cómputo del crédito fiscal dispuestas por el artículo 52 primer párrafo del DR de la ley de IVA.

Playas de estacionamiento o garajes y similares.

Para esta limitación al cómputo, se exceptúa el estacionamiento en la vía pública (parquímetros y tarjetas de estacionamiento) cuando la explotación sea efectuada por el Estado, las Provincias o Municipalidades, o por los sujetos comprendidos en los incisos e), f), g) o m) del artículo 20 de la ley de impuesto a las ganancias (t.o. 1986 y modif.)

Otros.

También son objeto de restricción, como hemos mencionado, aquellos créditos fiscales originados en operaciones que pueden presumirse como destinadas a consumidores finales, es decir, más orientadas a satisfacer servicios vinculados con la vida privada de las personas que con las actividades comerciales del contribuyente.

Podemos hacer mención aquí, entre otros, a congresos, conferencias y convenciones, sobre los cuales recae también, por parte de la reglamentación, el término “y similares”, hecho que nos asimila el tratamiento al tan controvertido tema tratado para los automóviles.

Indumentaria.

Queda eliminada, por disposición del último apartado del tercer párrafo del Art. 12 de la ley, y del segundo párrafo del Art. 52 del decreto reglamentario, toda posibilidad de computar créditos fiscales que provengan de la adquisición de indumentaria, excepto que se trate de ropa de trabajo y que la misma sea destinada al uso de los dependientes en el lugar de trabajo. La excepción también le cabe a las compras de estas mercaderías que adquieren el carácter de bienes de cambio, aunque debe hacerse mención que la incorporación de esta aclaración fue incorporada mediante el dictado del Dcto. 589-1995.

Como consecuencia de esas disposiciones, estas compras tendrán el tratamiento correspondiente a consumidores finales, y relacionándolo con la imposibilidad del cómputo de créditos fiscales por la adquisición de automóviles –de carácter parcial-, no resulta de importancia el destino que se le de a la ropa, sino aquella para lo cual ha sido concebida –fabricada-.

En este sentido, ha sido respondida una consulta a la ex DGI de fecha 02-04-1996, respecto de la discriminación por parte del prestador del servicio de tintorería del impuesto contenido en el precio de operaciones de limpieza de trajes o vestidos; en esta oportunidad se ha indicado que teniendo en cuenta lo previsto por el Art. 38 de la ley en cuanto a la no discriminación del impuesto en las operaciones realizadas con consumidores finales –condición que asumen los contribuyentes inscriptos que realizan operaciones relacionadas con indumentaria que no sea de trabajo-, y por el Art. 8 punto 1.1 de la RG (DGI) 3419, corresponderá emitir “Factura A” sin discriminación del tributo.

Ha tenido oportunidad de expedirse al respecto el Tribunal Fiscal de la Nación, al tratar el tema en cuestión, indicando que *“...La ley establece en su Art. 12 con total claridad que no se considerarán vinculadas con las operaciones gravadas: punto 1º)... El punto 4 del mismo artículo deja en claro que la compra de la camisa de seda no puede tomarse como tesis de indumentaria de trabajo para personal femenino, por la característica aislada de la adquisición.”*⁷⁶

También ese cuerpo ha tenido oportunidad de emitir sentencia en la causa Buhler Propiedades SRL al respecto, indicando *“Que respecto de la indumentaria es necesario puntualizar que con la reforma introducida por la Ley 24475, lo que se buscó es desvincular de cualquier tipo de*

⁷⁶ “Banco de la Provincia de Tierra del Fuego” – TFN Sala B – 29-07-2005.

actividad gravada aquella vestimenta que no fuera ropa de trabajo y cualquier otro equipamiento utilizado por el trabajador exclusivamente en el lugar de trabajo...”

Sin embargo, continúa la sentencia indicando que “...no hay agregado en la causa ningún elemento que permita demostrar una inequívoca vinculación de dichos gastos con la actividad desarrollada por la recurrente y en tales condiciones, la carencia de pruebas no puede ser suplida por este Tribunal...”. Resulta ésta afirmación la que nos permite indicar que de tener vinculación con las actividades, podrán ser computados créditos fiscales generados por la compra de indumentaria de trabajo, bajo cualquier modalidad que el contribuyente desarrolle. En igual sentido que los lineamientos legales respecto de automóviles, la norma busca atenuar el efecto que sobre la determinación del impuesto provoca el cómputo de créditos fiscales generados por compras de bienes destinados total o parcialmente al uso particular del contribuyente. Coloca entonces el tratamiento de la vestimenta en particular, tanto al contribuyente como al organismo fiscal, en interpretaciones y situaciones de rozar lo absurdo, pudiendo incluso hasta ir en contra del principio de economía que debe primar en toda legislación impositiva.

Si bien el decisorio responde al planteo efectuado por el contribuyente en contra de un ajuste en el impuesto a las ganancias, vale traer a colación lo que respecto de los gastos en concepto de ropa ha fijado el Tribunal Fiscal de la Nación⁷⁷: “*Le asiste razón a la apelante cuando pretende deducir el costo de la indumentaria que requiere su constante exposición pública, ...a través de las cuales se manifiesta la imagen y apariencia de la señora Ruiz, Guiñazú, como partes integrantes de un capital profesional puesto al servicio de la actividad*”.

Sin entrar en discusiones respecto de su inclusión como gastos de representación o gastos necesarios, no cabe dudas que de este punto de vista esgrimido por el fallo anteriormente mencionado, surge claramente que no puede limitarse un concepto de gasto –en nuestro caso, crédito fiscal- por el solo hecho de que el fisco no tenga la capacidad para fiscalizar y penalizar en forma concreta los abusos de inescrupulosos contribuyentes que esconden bajo la órbita comercial, conceptos que nada tienen que ver con ella, como son sus consumos particulares. Debe mencionarse, asimismo, que a favor del fisco ha decidido el tribunal fiscal al no visualizarse la vinculación del gasto con la actividad y el haber probado la necesidad de tales

⁷⁷ “Ruiz Guiñazú, María Magdalena – TFN - Sala D – 05-03-2008.

erogaciones para mantener la imagen, justificando de esta forma la deducción en el impuesto a las ganancias y el correspondiente cómputo en el IVA.⁷⁸

⁷⁸ “Gelblung, Samuel – TFN – D – 15-06-2010.

Conclusiones.

Hemos intentado, al menos, hacer una revisión tanto de los elementos como de las disposiciones que en materia del cómputo del crédito fiscal en el impuesto al valor agregado, deben ser considerados para una correcta determinación del impuesto.

Así entonces ha resultado de especial interés intentar describir si los créditos son objeto de limitaciones bajo ciertas condiciones de cumplimiento, si por el contrario deberán ser proporcionados en virtud de efectuarse actividades relacionadas y no relacionadas con una actividad gravada, o si lisa y llanamente es inapropiado su cómputo por el solo hecho de corresponderse con la adquisición de determinados bienes o servicios sobre los cuales no es posible dicha apropiación.

Sean requisitos, sean limitaciones, las disposiciones en esta materia tienen los más variados orígenes, ya sea de la ley del tributo y su decreto reglamentario desde su estructura original junto a sus correlativas modificaciones, demás leyes complementarias, de disposiciones y también reglamentaciones que conforman un conglomerado normativo que resulta, generalmente, difícil de coordinar en forma sistemática, como también de mantener de manera actualizada las normas y disposiciones dictadas por los organismos.

No queremos dejar de expresar que, en no pocas oportunidades, la fundamentación de las disposiciones, especialmente las que tienen un carácter restrictivo, no responden al marco general que nos ordena la ley, y han sido muchas veces ordenados en respuesta a desencuentros marcados de ingresos públicos – gasto público, dificultades en la tarea de fiscalización del tributo, y porqué no, en los abusos que los contribuyentes han configurado en flagrantes distanciamientos con las disposiciones de la ley junto a su reglamentación.

Tampoco queremos dejar de expresar que cualquiera de los tópicos mencionados, habilita a que se impongan condiciones extremas mediante disposiciones que dejan poco margen para decir que responden fundamentalmente a los principios constitucionales de legalidad y capacidad contributiva, y que no pocas son las veces en que estos visibles desencuentros con los principios rectores han sido reafirmados por resoluciones o dictámenes del organismo fiscal, con suerte dispar en pronunciamientos de otros ámbitos administrativos y también judiciales.

El alejamiento de las disposiciones de la ley por parte del Fisco, muchas veces puede conducir lisa y llanamente a la eliminación caprichosa y discrecional del derecho del adquirente de buena fe de computar el crédito fiscal contenido en sus compras, y con las consecuencias de la

destrucción de uno de los elementos componentes de la esencia del impuesto valor agregado, quedando de esta forma un impuesto diseñado en virtud de las necesidades del poder administrador.

Sin lugar a dudas, es el organismo recaudador quien debe asumir absoluta responsabilidad por el descuido o ineficacia en la tarea de generar ingresos públicos, por tener la potestad y ser el encargado de organizar la buena percepción de los impuestos, cuya recaudación y control el legislador ha puesto a su cargo, a fin de evitar que sus objetivos recaudatorios sean logrados con continuas modificaciones a las condiciones impuestas como obligaciones a los contribuyentes, como así también a los derechos que a los mismos les caben.

Sin perjuicio de ello, hemos visto que en las múltiples situaciones planteadas existen criterios diversos, los que se debaten entre la actitud restrictiva adoptada por el fisco, y la contemplativa o permisiva, pretendida por los contribuyentes.

Asimismo, entendemos que el cuerpo normativo del impuesto –léase ley y decreto reglamentario- debe ser el receptor de tantos años de doctrina y jurisprudencia en la cual se limiten –o no- las situaciones que hoy siguen siendo controvertidas y que solo provocarán –de mantenerse en el tiempo- el doble esfuerzo por parte del fisco para impugnar, y por parte del contribuyente para hacer valer sus derechos, apelando al decisorio judicial que también hoy se encuentra ante la imposibilidad material de brindar celeridad en sus resoluciones.

Así las cosas, debería entonces el organismo fiscal repotenciar su función fiscalizadora con lineamientos claros desde el primer momento, provisto por parte del poder legislativo de una legislación uniforme, específica y clara en prohibiciones y derechos, no sacando a relucir hoy interpretaciones y ficciones que no responden al sustento legal que el estado de derecho exige para una sociedad moderna; entendemos que el instrumento que hoy es utilizado por AFIP denominado Base APOC, junto a otras limitaciones establecidas tanto en determinadas operaciones no vinculadas como en cantidades monetarias, ha sido muchas veces la respuesta a su propia imposibilidad de dar corte de raíz a los menoscabos de recaudación provocado por las facturas “truchas” o de compras de bienes para uso personal de los particulares, y que bajo ese lema, se vulneran los derechos de aquellos contribuyentes que han contratado de buena fe en su obrar de buen hombre de negocios.

Recomendaciones.

Queremos expresar, en función de los temas tratados, cuáles serían a nuestro entender algunas de las soluciones a las controversias que hoy no afectan a ambas partes de la relación jurídica tributaria del impuesto. , para lo cual enunciamos:

1. Mantenemos la firme convicción de que no solamente es deber del fisco instrumentar los cambios reglamentarios correspondientes, sino que son los contribuyentes quienes, mediante un cambio de cultura tributaria, comiencen a brindar desde su órbita, las acciones tendientes a lograr un comportamiento acorde con una sociedad madura en este sentido. No nos cabe duda alguna que, si las cosas resultan claras, las mismas lo serán para ambos actores, brindando de esta manera la herramienta necesaria para que uno –el organismo fiscal- lleve adelante su misión desafectando créditos fiscales indebidamente computados por contribuyentes que no actúen dentro del marco legal propuesto.
2. Toda modificación de la normativa deberá ser dictada respetando claramente los principios constitucionales reconocidos para el derecho tributario, y evitando también, en ambos sentidos, toda aquella acción que solo reconoce fundamento en la postergación de decisiones inherentes a la determinación tributaria. Son reiteradas las sentencias en las cuales se ha permitido el cómputo de créditos oportunamente objetados por el fisco en este sentido; entendemos que llegó el tiempo de la eliminación de estas restricciones que obedecieron a soluciones cortoplacistas de aumento de la recaudación.
3. Pretendemos que el análisis de la norma, de las disposiciones reglamentarias y complementarias, sea un reflejo de la jurisprudencia judicial y administrativa, y que en base a ello se pueda tomar conocimiento de las consecuencias emergentes de su incumplimiento, y el tratamiento ofrecido en otros ámbitos distintos al de la administración tributaria. Para lograrlo, estimamos que sería deseable que la legislación se apartara de enumeraciones que sólo se introducen en respuestas a las deducciones abusivas efectuadas por los contribuyentes, pero que provocan efectos secundarios no deseados e inequitativos; citamos como por ejemplo el tercer párrafo del inc. a) del Art. 12 de la ley, el cual lisa y llanamente debería ser derogado, toda vez que la limitación a las operaciones relacionadas con operaciones no vinculadas a las actividades ya se encuentra incluida en la norma legal. Estamos seguros de que el mejor remedio para fortalecer la seguridad jurídica sería adecuar y unificar la normativa con estos preceptos,

para nuevamente contar con un marco perfectamente definido en el cual, tanto organismo fiscal como contribuyentes, posean claramente los límites en los cuales se encuadran sus derechos y obligaciones en cumplimiento de sus respectivos roles, todo en concordancia con los lineamientos constitucionales que rigen en el ámbito del derecho tributario.

4. Hemos transcurrido diversos intentos de reformas tributarias con un sinnúmero de ideologías políticas, ninguna con el argumento -mucho menos con el consenso de los cuerpos legislativos- de definir el horizonte hacia el cual se quiere llegar como política de estado, sino solo en respuesta de las necesidades y urgencias financieras de cada gobierno de turno, y todas han aportado soluciones parciales cuyo beneficio no ha aportado soluciones a lo integral, y muchas veces esa respuesta financiera ha sido solo de uno de los participantes, dejando de lado al contribuyente. En este sentido, entendemos que la devolución de los saldos técnicos a favor (STF IVA) debe dejar de ser excepcional (bienes de capital, exportaciones, leyes especiales, etc.) para pasar a considerarse de libre disponibilidad en aquellos casos en que los mismos no puedan ser absorbidos por los débitos en un determinado lapso, logrando de esta forma un alivio financiero para aquellas empresas que necesitan, por ejemplo, inversiones de capital considerables para no perder competitividad en el mercado. Consideramos oportuna la revisión del primer párrafo del Art. 24 de la ley incorporando las condiciones a las cuales los contribuyentes deberían cumplir para considerar al SFT IVA como de libre disponibilidad.
5. Adicionalmente entendemos que sería acertada la modificación del Art. 2 de la Ley 25.345 admitiendo la prueba en contrario para que los contribuyentes puedan computar todos los efectos tributarios -por los aquí tratados- aun cuando no cumplan con los medios de pago que la normativa establece, siempre que puedan acreditar la veracidad de las operaciones.

Entendemos que estas modificaciones a las que hacemos referencia no solamente contribuirían a un ordenamiento que facilite no solo la interpretación de la normativa tributaria, sino que podría ser la antesala de una reforma integral que aporte disminuir la regresividad a un impuesto que resulta de fundamental importancia recaudatoria en nuestro sistema tributario.

Bibliografía.

- Ley del Impuesto al Valor Agregado comentada. Juan Oklander. - Editorial La Ley Primera Edición 2005.
- “Impuesto al Valor Agregado – Análisis Integral.” Marchevsky, Rubén A Ed. ERREPAR
- Impuesto al Valor Agregado. Prorrateo de créditos fiscales. Mónica Yerise. – Consultor Tributario ERREPAR Nro. 3 Mayo 2007.
- Computo del crédito fiscal en el impuesto al valor agregado: requisitos y limitaciones. Laura Silvina Orso - Consultor Tributario ERREPAR Nro. 13 Marzo 2008.
- Pagos efectuados por medios distintos a los establecidos en la Ley 25.345. competencia del Tribunal Fiscal de la Nación para entender en los ajustes y posibilidad de demostrar la veracidad de las operaciones. – Mariana Gutiérrez - Consultor Tributario ERREPAR Nro. 18 Agosto 2008.
- De las facturas apócrifas. – Fabián Bechara - Consultor Tributario ERREPAR Nro. 25 Marzo 2009.
- Acerca de las limitaciones en materia de deducciones y el computo de créditos fiscales. Israel Chalupowicz – Doctrina Tributaria ERREPAR Nro. 310 – Enero 2006.
- Tratamiento del IVA facturado por proveedores ¿crédito o gasto? - Jorge Jalfin – Consultor Tributario ERREPAR - Junio 2008.
- Prorrateo del crédito fiscal – Marisa Oberkersch y Juan J. Imirizaldu – Técnica y Practica Tributaria ERREPAR Nro. 322 – Enero 2007.
- IVA. Crédito fiscal. Análisis de su computabilidad – Raúl E. Soto – Crónica Tributaria ERREPAR – Septiembre 2009.
- Dudas acerca del cómputo de créditos fiscales en el Impuesto al Valor Agregado – Armando Lorenzo y César M. Cavalli – Práctica Tributaria ERREPAR – Diciembre de 2005.
- Cómputo extemporáneo del crédito fiscal. – Pablo H. Santos – Práctica y actualidad Tributaria ERREPAR – Diciembre de 2007.
- Venta de automóviles afectados a rentas gravadas. Tratamiento en los impuestos a las ganancias y al valor agregado. – Fernanda Estevao Diaz - Práctica y actualidad Tributaria ERREPAR – Abril de 2008.

- La problemática de los automóviles afectados a actividades gravadas. – Raúl de Soto - Práctica y actualidad Tributaria ERREPAR Nro. 625 – Agosto de 2008.
- Una revisión general sobre medios de pago. - Raúl de Soto - Práctica y actualidad Tributaria ERREPAR Nro. 629 – Septiembre de 2008.
- Control del vencimiento de las facturas recibidas. Efectos tributarios. – Carlos Roca - Raúl de Soto - Práctica y actualidad Tributaria ERREPAR Nro. 622 – Julio de 2008.
- IVA. Crédito fiscal: análisis de su computabilidad. - Raúl de Soto - Práctica y actualidad Tributaria ERREPAR Nro. 656 – Septiembre de 2009.
- Prorrateso en el IVA. Realización simultanea de ventas gravadas y exentas en el IVA. Proporcionalidad del crédito fiscal. - Raúl de Soto - Práctica y actualidad Tributaria ERREPAR Nro. 664 – Diciembre de 2009.
- Valor Agregado: cómputo extemporáneo del crédito fiscal. – Omar Albano Rizzo – Novedades Fiscales, diario Ámbito Financiero, 11 de julio de 2009.
- Impugnación del crédito fiscal en el Impuesto al Valor Agregado. – Sección Suplemento de Novedades Fiscales, Diario Ámbito Financiero, 13 de noviembre de 2008.
- El fundamento legal para impugnar créditos fiscales en el IVA: la Instrucción General (AFIP) 2/08. – José R. D'Agostino – Practica Profesional, Ed. La Ley 2008-84, 1.
- Tratamiento impositivo de los automóviles en el Impuesto al Valor Agregado. – Richard L. Amaro Gómez - Práctica y actualidad Tributaria ERREPAR Nro. 702 – Julio de 2011.
- Ley Antievasión: su inconstitucionalidad – Raúl A. De Soto - Práctica y actualidad Tributaria ERREPAR Nro. 582 – Mayo de 2007.
- Impugnación de comprobantes por falta de capacidad del proveedor para realizar la prestación – Raúl Zarini - Práctica y actualidad Tributaria ERREPAR Nro. 683 – Octubre de 2010.
- Proveedores apócrifos y economía informal. Un ejemplo de dispendio jurisdiccional – Alfredo Belasio – Doctrina Tributaria ERREPAR Nro. 369 – Diciembre de 2010.
- Facturas apócrifas y culpabilidad – Walmyr H. Grosso Sheridan - Doctrina Tributaria ERREPAR Nro. 374 – Mayo de 2011.