

FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS
PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS

CENTRO DE ESTUDIOS CIENTÍFICOS Y TÉCNICOS
(CECyT)

INFORME N° 21
ÁREA TRIBUTARIA

**“Limitaciones al cómputo de determinados
Créditos Fiscales en el IVA”**

Autor
CPN José María Rizo

El presente trabajo intenta compendiar las opiniones doctrinarias y jurisprudenciales existentes en materia de límites al cómputo de créditos fiscales en el Impuesto al Valor Agregado.

INDICE

1. INTRODUCCION	pag. 4
2. NOCIONES GENERALES SOBRE LA DEDUCIBILIDAD DE UN GASTO	pag. 5
3. ASPECTOS GENERICOS PARA EL COMPUTO DEL CRÉDITO FISCAL	pag. 6
3.1.1. Aspectos Formales.	
3.1.2. Facturación y Discriminación del Crédito Fiscal	pag. 6
3.1.2. Requisitos del Comprobante	pag. 15
3.1.3. Instrumento de Pago	pag. 18
3.2. Aspectos Sustanciales.	
3.2.1. Imputación Temporal	pag. 20
3.2.2. Débito Fiscal en la Etapa Anterior	pag. 23
3.2.3. Regla de Tope	pag. 26
3.2.4. Vinculación del Crédito Fiscal con Operaciones Gravadas	pag. 27
3.2.5. Condición del Sujeto	pag. 30
4. ASPECTOS ESPECÍFICOS PARA EL CÓMPUTO DEL CRÉDITO FISCAL	pag. 32
4.1. Créditos Fiscales específicamente excluidos por aplicación del 3er párrafo del inc. a) del Art. 12.	
4.1.1. Automóviles	pag. 32
4.1.2. Determinadas locaciones y servicios establecidas en el Art. 3, inc. e)	pag. 38
4.1.3. Compras e importaciones definitivas de indumentaria	pag. 40
4.1.4. Tratamiento equivalente al de un consumidor final	pag. 40
4.2. Compras habituales de bienes usados a Consumidores Finales	pag. 41
4.2.1. Situaciones especiales: Compra a Responsables Inscriptos, Exentos y Contribuyentes del Régimen Simplificado (Monotributo)	pag. 45
4.3. Prorratio del Crédito Fiscal	pag. 46
4.3.1. Cálculo de la proporción	pag. 48
4.3.2. Ajustes de las estimaciones	pag. 49

INDICE

4.4. Devoluciones, Descuentos y Similares Otorgados	pag. 50
4.4.1. Características	pag. 51
4.4.2. Quitas Concursales: Un caso controvertido	pag. 54
5. COMENTARIOS FINALES	pag. 64
6. BIBLIOGRAFIA CONSULTADA	pag. 66

1. INTRODUCCION.

“El control por oposición”¹

Existe una oposición de intereses natural en la estructura del gravamen siempre que, el adquirente, locatario o prestatario solicita al vendedor, locador o prestador, la discriminación del gravamen, a fin de computarlo como crédito fiscal.

Esta situación fuerza (en teoría) la declaración de la operación y, consecuentemente, la incorporación de la misma a la liquidación del impuesto.

Desde hace años, existe un uso y abuso de esta “oposición”, desde el punto de vista del comprador, como por ejemplo, obtener comprobantes de cualquier operación y concepto - relacionados o no con la propia actividad del contribuyente- con la única finalidad de que les discriminen el impuesto para reducir el saldo a pagar.

De mayor gravedad, simular operaciones para trasladar saldos a favor, computar o inventar comprobantes que no tienen validez.

Ejemplos sobran.

Por todo esto, el legislador ha ido incorporando -a instancia o por recomendación del ente fiscalizador, representado por el poder ejecutivo- limitaciones y formalidades para el cómputo de los créditos fiscales.

El punto máximo será en el futuro cuando debamos obtener el “ADN” del comprobante, del vendedor o su contador, pero por ahora, las condiciones y sus implicancias son las que expondremos a lo largo de este trabajo.

No es menos cierto de que son bastantes.

2. NOCIONES GENERALES SOBRE LA DEDUCIBILIDAD DE UN GASTO.

¹ Título extraído de MARCHEVSKY, RUBEN A., “Impuesto al Valor Agregado – Análisis Integral” EDITORIAL ERREPAR, Edición 2007, página 73.

Explican Raimondi y Atchabahian², respecto de la deducibilidad de gastos, que los mismos deben cumplir con dos dimensiones:

- 1) Una “*cualitativa*”: el gasto a deducir ha de tener la aptitud de servir al propósito de obtener una renta. Sí no fuera así, parece lógico negar el derecho a la deducibilidad que se pudiera pretender.
- 2) Una “*cuantitativa*”: Al propio tiempo la magnitud de la deducción que se intentare debiera ser proporcionada a la renta neta a cuya obtención se considerase dirigida esa deducción.

Consecuentemente, y ahora llevando tales conceptos a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se halla provisto de razonabilidad el impedimento para el cómputo de ciertos Créditos Fiscales cuya realización estuviere sólo vinculada con la ejecución de actividades exentas o no alcanzadas por el campo de imposición de éste.

De modo paralelo, tiene igual consistencia la norma por la cual –ante la posibilidad de que las erogaciones realizadas contribuyan tanto a actividades gravadas como otras exentas–, el cómputo de tales erogaciones deban seguir el criterio de prorratearlas en la proporción que correspondiere.

Continúan los autores mencionados con el razonamiento de que, “... *en tanto y en cuanto nos apartásemos de ese plano, y se establecieran condiciones de otra índole, habríamos de encontrarnos en lo que cabría identificar como anomalías del estricto reconocimiento que corresponde instituir para admitir la deducción de todas las erogaciones que realmente apunten a la obtención de rentas gravadas*”.

Así califican –porque dañan el ejercicio de derechos y de garantías constitucionales– la prohibición de practicar ciertas deducciones por el hecho de la forma de pago utilizada por las partes (L. 25.345). Y donde, si se me permite, agrego los créditos fiscales específicamente limitados por la Ley del IVA (en su Art. 12, inc. a, tercer párrafo).

Por último señalan: “*ante situaciones dubitativas que se pudieran presentar –y esto es inevitable–, es muy importante que la actitud administrativa brinde siempre al contribuyente, la posibilidad de probar la procedencia de la deducción que la autoridad de aplicación quisiera negarle*”.

² El Impuesto a las Ganancias – 4ta Edición, Revisada – Editorial La Ley.

3. ASPECTOS GENERICOS PARA EL COMPUTO DEL CRÉDITO FISCAL.

La Ley del IVA (de ahora en más: LIVA, o simplemente Ley) ha definido en el Art. 12 las pautas generales para el cómputo del crédito fiscal. Como lo resume el reciente fallo “Solma Constructora S.A.” (CNACAF, Sala V, 21/5/2009):

“... de la normativa del impuesto al valor agregado surge que para que el crédito fiscal pueda computarse ‘deben cumplirse una serie de requisitos, a saber: a) que sea imputable al período fiscal en que hubiera sido facturado y discriminado; b) que se encuentre facturado y discriminado en la factura o el documento equivalente; c) que la documentación respaldatoria se ajuste a las normas vigentes sobre emisión de comprobantes; d) que sea computable hasta el límite que surge de aplicar a la base imponible la alícuota respectiva; e) que se vincule con operaciones gravadas; f) que quien esté en condiciones de efectuar el cómputo sea responsable inscripto frente al IVA y g) que las operaciones que originan crédito hubieran generado para el vendedor, locador o prestador el débito fiscal respectivo’ [cfr. Sala V, in re ‘Instituto de Obra Soc. de la Prov Entre Ríos (TF 14713-I) c/DGI’, Sent. del 5/8/1998 ‘Municipalidad de Salto (TF 15878-I) c/DGI’, Sent. del 14/2/2005].”

Para lograr un mejor entendimiento de estos y otros requisitos, algunos también establecidos por otras leyes, hemos decidido agruparlos en aspectos Formales, por un lado, y Materiales, por otro.

3.1. Aspectos Formales:

3.1.1. Facturación y Discriminación del Crédito Fiscal.

Del 1er párrafo del inc. a) del art. 12 de la LIVA surge la necesidad de facturación del impuesto, en tanto que el requisito de discriminación del mismo se encuentra contemplado en el art. 41:

INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACION DE FACTURAR EL IMPUESTO

ARTICULO 41 — El incumplimiento de las obligaciones establecidas en el artículo 37 hará presumir, sin admitir prueba en contrario, la falta de pago del impuesto, por lo que el comprador, locatario o prestatario no tendrá derecho al crédito a que hace mención el artículo 12.

Lo dispuesto precedentemente no implica disminución alguna de las obligaciones de los demás responsables intervinientes en las respectivas operaciones.

Corresponde entonces traer a este análisis el art. 37, el cual indica, en su primer párrafo, que los responsables inscriptos que efectúen operaciones con otros responsables inscriptos **deberán discriminar en la factura o el documento equivalente el gravamen que recae sobre la operación.**

Obsérvese que la presunción de la ley es iuris et de iure (no admite prueba en contrario), y se basa en la siguiente suposición: *“Si el proveedor no discrimino el impuesto, estando obligado a ello, no lo consideró como tal en el momento de efectuar su DD.JJ. y consecuentemente no lo ingresó.”*³

Es dable destacar lo dicho por Fenochietto⁴ respecto de la procedencia del cómputo del crédito fiscal, dándose: *“Algo distinto del criterio seguido en materia de débito fiscal, pues si no existe factura, el débito debe de todos modos incluirse en la liquidación (supuesto en que se estaría incumpliendo con una disposición formal).”*

Analizando precedentes jurisprudenciales, encontramos que el TFN en la causa “Impulso S.A.” (Sala A, 27/3/1998) se ha referido a la *“doctrina de la concurrencia de los elementos materiales y formales del crédito fiscal”* que se explica así:

“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). La ley del gravamen condiciona la procedencia del cómputo del crédito fiscal a la discriminación formal del tributo, salvo las excepciones taxativamente previstas en la ley y su reglamentación.”

También lo ratifica la Sala D en “Prodecom S.A.” (TFN, Sala D, 24/8/2000), donde la recurrente cuya actividad la desarrollaba como sujeto exento y, ante el ajuste del Fisco que la entendió gravada, le denegó la posibilidad de computar crédito fiscal por el impuesto que contenían sus facturas de compra por no estar discriminado, aplicando la presunción del mencionado Art. 41 de la ley del IVA.

No fue suficiente el voto en disidencia de la Dra. Gramajo que entendió que sí resultaba procedente ya que no se discriminó por la condición anterior del sujeto pero, al haberse modificado la misma, tal cómputo era posible.

³ MARCHEVSKY, RUBEN A., op. cit. en nota 1, página 638.

⁴ FENOCHIETTO, RICARDO, “El impuesto al Valor Agregado”, EDITORIAL LA LEY, Edición 2 (2007), página 589.

En igual forma vuelve a pronunciarse la Sala A en “Idoipe Larraga, Angel” (11/12/2001) al tratar la determinación fiscal donde se inhibía al actor de computar el crédito fiscal de facturas de compra emitidas con carácter de comprador-consumidor final:

*“... en relación con la queja de la actora en el sentido de que el Fisco Nacional no ha considerado en la liquidación del impuesto las compras efectuadas en el carácter de consumidor final, **encuentra adecuada respuesta en la sentencia de esta Sala ‘in re’ ‘Impulso SA’ (Fallo del 27/3/1998) en donde se dijo que: ‘dentro de la economía del impuesto, para que un crédito fiscal revista la calidad de computable es menester que concurran tanto la existencia de la operación que da origen al crédito como la discriminación del impuesto, cuando correspondiere por expresa disposición legal. La procedencia del cómputo del crédito fiscal está condicionada a la discriminación formal del tributo; es decir, si no existe facturación del impuesto no hay derecho a su cómputo.’**”* (El resaltado me pertenece)

En la causa “Gonzalez, Luis” de igual Tribunal y Sala de fecha 18/06/2003, si bien se demostró la existencia de la operación (aspecto material), se consideró que ello no era suficiente para habilitar el cómputo del crédito fiscal del impuesto en la factura de compra, reiterando los argumentos referidos a la necesidad de discriminación del mismo (aspecto formal).

La Sala D del TFN en la causa “Idiamar SRL” del 30/10/2002⁵, al rechazar la pretensión de la actora consistente en computar el crédito fiscal de IVA correspondiente a los insumos necesarios para producir bienes cuya venta se habría omitido, sostuvo que no se habían cumplido con los requisitos exigidos por la ley para hacer viable el derecho (artículos 37 y 41). Aclara el decisorio que en concordancia con ello, el Organismo Fiscal reglamentó la disposición legal, estableciendo los requisitos y pautas que deben contener los documentos que instrumenten las operaciones gravadas, a fin de efectuar el control de la recaudación fiscal, lo que descalifica cualquier intento de computar créditos fiscales sin el debido respaldo documental o basándose en suposiciones.

Por último, pese a que los responsables inscriptos no deben discriminar el gravamen cuando realicen operaciones con consumidores finales, sujetos exentos o no alcanzados (art. 39 de la Ley), el art. 72 del DR autoriza la discriminación del gravamen, aun en los casos en que no debiera hacerse, bajo determinadas condiciones de formalidad y autorización de la AFIP.

⁵ Confirmado por la CNACAF, Sala II, 8/7/2008.

Esto no habilita el cómputo del crédito para el adquirente, prestatario o locatario sino que se relaciona con facilitar al vendedor, prestador o locador la emisión de comprobantes cuando existan ciertas dificultades operativas para cumplir con la norma expuesta.

La RG (AFIP) 1415/03 (Punto A, 12., Anexo IV) contiene las normas de solicitud de autorización para discriminar el gravamen a tales sujetos, independientemente de contemplar, ya en forma expresa, excepciones para las entidades financieras de la Ley 21.526 y entidades emisoras y administradoras de tarjetas de crédito, compra y/o pago que están exceptuadas de solicitar esta autorización, pudiendo discriminar el gravamen con la aclaración *“EL MONTO DE IVA DISCRIMINADO NO PUEDE COMPUTARSE COMO CREDITO FISCAL”*.

3.1.1.1. Inhibición de la prueba en contrario.

Dijimos que el Art. 41 de la ley establece un hecho presunto: la falta de discriminación del impuesto implica su no ingreso, y consecuentemente la imposibilidad del comprador, locatario o prestatario de computar el crédito fiscal.

Ahora bien, si pudiéramos demostrar la inexistencia de tal presunción, surge la pregunta respecto de si se podría computar el crédito fiscal contenido en la factura (aunque no estuviera discriminado).

Sobre este tema encontramos el fallo del TFN, Sala A, “Municipalidad de Caleta Olivia” (6/7/1990) que, a efectos de despejar el sentido de la inhibición, recuerda:

*“... debemos recordar que es regla de interpretación de las leyes dar pleno efecto a la intención del legislador, computando la totalidad de sus preceptos, de manera que armonicen con el ordenamiento jurídico restante y que, en esta indagación, **si bien no cabe prescindir de las palabras de la ley, tampoco debe atenerse rigurosamente a ellas, cuando la interpretación razonable y sistemática lo requiere** (doctrina de Fallos: 244:129; 296:22; 297:142 y sus citas y otros en el mismo sentido).”* (El resaltado me pertenece)

Continúa diciendo:

“... en ese sentido cabe recordar que, si bien la presunción contenida en [...] la ley es ‘iuris et de iure’, está referida al pago del impuesto por parte del proveedor y no -estrictamente- al cómputo como crédito fiscal por el comprador, por lo que, demostrado la inexistencia del hecho que es su soporte, hace decaer la naturaleza absoluta de aquella presunción.”

En la citada causa el proveedor efectuó la discriminación del impuesto con posterioridad a la emisión de la factura, entendiendo el Tribunal que tal hecho: *“no tiene suficiente relevancia legal para desconocer la existencia del pertinente crédito fiscal”*.

El Tribunal asignó escasa significatividad al hecho de que la discriminación no conste en el propio comprobante, considerando así, como hecho fundamental, haberse acreditado la inclusión de las facturas en el cálculo del gravamen por parte del proveedor, por lo cual no cabía presumir la falta de pago del impuesto, agregando el fallo que, de todas formas, esto último es responsabilidad del proveedor.

Posteriormente el Tribunal volvió a tratar el tema en “Editorial Perfil S.A. s/recurso de apelación – IVA” (Sala C, 10/8/2000), ratificando su posición al resaltar que la actora no había acreditado el ingreso del impuesto por parte del proveedor (por falencia de los puntos de pericia solicitados):

“En tales condiciones no resultan aplicables al caso los fundamentos del pronunciamiento que invoca la apelante (‘Municipalidad de Caleta Olivia s/recurso de apelación’, TFN, Sala A, del 6/7/1992) en razón de que la prueba pericial efectuada en dicha causa llevó a concluir que el impuesto había sido ingresado por el proveedor de la allí apelante, situación que, como se advierte, no se verificó en estos autos, en los que la apelante se limitó a la sola afirmación de ‘que el cómputo del crédito fiscal es lógico en la economía del impuesto’, aserción no respaldada por las circunstancias concretas de la causa, dadas las características de la prueba antes descripta.”

Sobre el caso, concluye Marchevsky que, “de haber acreditado el ingreso del impuesto, se hubiera aplicado el antecedente de Municipalidad de Caleta Olivia, resultando computable el crédito fiscal involucrado”⁶.

En definitiva, estos fallos abren la puerta a la posibilidad de que los contribuyentes puedan probar la existencia de un débito en la etapa anterior que permita su cómputo como crédito fiscal por parte de los mismos.

3.1.1.2. Excepciones a la condición de discriminación del impuesto.

No obstante la necesidad de discriminación del impuesto, el último párrafo del Art. 37 de la Ley dice:

“la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA podrá disponer otra forma de documentar el gravamen originado por la operación, cuando las características de la prestación o locación así lo aconsejen.”

La facultad otorgada a la Dirección está referida sólo a prestaciones o locaciones, y no a la venta de cosas muebles.

⁶ MARCHEVSKY, RUBEN A., op. cit. en nota 1, página 640.

La RG (AFIP) 1415/03 (punto A, 8.1., Anexo IV) establece una excepción expresa en este sentido para los comprobantes emitidos por ingresos de peajes indicando que *“se podrá —a los fines de discriminar el monto correspondiente al mencionado impuesto contenido en el precio del servicio—, consignar en el frente o en el dorso del aludido comprobante el porcentaje que, aplicado al precio, represente el citado importe del impuesto.”*

De esta manera se suple la necesidad de discriminar el gravamen ya que el propio consumidor responsable inscripto efectuará el cálculo del gravamen a computar.

Adicionalmente encontramos excepciones impulsadas por la misma ley y su decreto:

- El Art. 18 de la ley, que contempla un régimen especial de cómputo de créditos fiscales para aquellos sujetos habitualistas en la compraventa de bienes usados.
- Las entidades de asistencia, médica y paramédica, incluidas las cooperativas, las entidades mutuales y los sistemas de medicina prepaga que tengan incorporado a sus servicios los llamados planes de reintegro (Art. 57.1 DR-LIVA).

Estos últimos podrán computar como crédito de impuesto *“el importe que surja de aplicar sobre el monto efectivamente reintegrado, el coeficiente que resulte de dividir la alícuota vigente al momento de la facturación por la suma de CIEN (100) más dicha alícuota.”*

Las condiciones para que sea procedente el cómputo en estas condiciones son que:

- a) El reintegro corresponda a una prestación gravada.
- b) El prestador revista la calidad de responsable inscripto.
- c) El prestador sea consumidor final.
- d) En la factura o documento equivalente no debe figurar discriminado el impuesto.
- e) En la factura o documento equivalente debe constar los datos correspondientes a la entidad ante la que deberá presentarse para obtener el reintegro.

La empresa que otorga el reintegro deberá conservar la misma en su poder a efectos de respaldar la procedencia del referido cómputo.

- Asimismo, se contempla en la citada RG 1415 (punto B, 4., Anexo IV), la posibilidad de emitir constancias de crédito fiscal por aquellos sujetos que realicen actividades gravadas pero que se encuentren exceptuados de la obligación de emitir comprobantes. Dichas constancias serán consideradas documentos válidos a los efectos del correspondiente cómputo de crédito fiscal.

3.1.1.3. Documentación Respaldatoria.

Resulta obvio decir que la condición de “impuesto facturado” y su discriminación deben constar en soporte documental que sirva de sustento a la operación.

La DGI ha opinado al respecto, a través del Dictamen DATJ 74/82, entendiendo que dicho respaldo documental no puede ser sustituido por comprobantes emitidos por el propio sujeto del tributo.

A su vez, el TFN – Sala B en “Gasparri y Cia S.A.” (31/5/1994) falló en contra de un exportador (exportador de fruta) que pretendió justificar su crédito de impuesto documentado en notas de crédito que él mismo enviaba a sus proveedores, reemplazando la factura de aquéllos y sin que dichos terceros emitieran documento comercial alguno.

En igual sentido, en la causa “Frigorífico Rafaela S.A.” (TFN, Sala A, 8/3/1999), donde la actora era prestataria del servicio y, a su vez, la emisora de la documentación (a la cual denominaba “liquidación de comisiones”), el tribunal estimó que no era válida, señalando que la documentación respaldatoria de las operaciones de compra o servicios recibidos debe emanar de los respectivos proveedores o prestadores del servicio, no pudiendo sustituirse por comprobantes emitidos por el adquirente del bien, obra o servicio, salvo que la operatoria encuadrara en alguna situación de excepción.

En la causa “Rigatosso Hnos. S.A.” (TFN, Sala A, 10/4/2000) se trató la validez de un documento denominado “liquidación de participación” que utilizaba la actora para computar el crédito fiscal proveniente de las operaciones que realizara como socio gestor, actuando en nombre de fleteros.

El Tribunal sostuvo que la facturación, a efectos del cómputo del crédito fiscal, debió ser emitida por los prestadores del servicio (fleteros) no pudiendo ser suplida tal obligación por la liquidación mencionada.

Sin embargo, en la causa “Transporte y Logística S.A.” (TFN, Sala B, 9/12/2002) se trató la impugnación realizada por el fisco de un crédito fiscal que surgía de una factura emitida por la propia beneficiaria del cómputo y que denominaba “liquidación en participación”. Por la misma participaba a sus fleteros el IVA por ella facturado, procediendo a registrarlo detrayéndolo del débito fiscal.

Dicha Sala, luego de señalar en forma similar a lo dicho en el fallo “Impulso S.A.” que, para que un crédito fiscal resulte computable deben verificarse un aspecto material: existencia de la

operación que da origen al mismo y un aspecto formal: discriminación del impuesto, cuando correspondiera por disposición legal, sostuvo que desde este último punto de vista el criterio de la actora no se ajusta a las exigencias legales.

Igualmente, en forma novedosa, no hizo lugar al reclamo del Fisco⁷ por entender que los fleteros ingresaban el monto que surgía de dicha liquidación pese a no emitir sus propias facturas, basado en que no es dable consagrar formalismos de máximo rigor de manera tal que la interpretación de la norma en forma rígida llegue a desconocer la realidad económica de los hechos.

Es decir, que en cierta forma el Tribunal utiliza los fundamentos de “Municipalidad de Caleta Olivia”: demostración del ingreso del impuesto por parte del proveedor, en este caso, los fleteros.

Al llegar este fallo en apelación a la Cámara (CNACAF - SALA III - 10/4/2007), se confirma el criterio del TFN, agregando:

“Que, de aceptarse la tesis sostenida por la quejosa y, exigiéndose a la sociedad contribuyente que afronte el pago íntegro de su obligación, efectuando una suerte de ‘abstracción’ de las sumas ingresadas por los fleteros, se provocaría un doble ingreso de los fondos, y con ello un enriquecimiento sin causa por parte del Fisco, debiendo entonces reintegrar las sumas ya efectivamente abonadas por ese concepto, con más los intereses correspondientes y con los gastos que esa actividad genere, lo que se traduciría en un incuestionable perjuicio para la renta pública.”

Sin embargo, esta “flexibilidad formal” no parece ser receptada por la Sala I de la Cámara (causa “Friar S.A.”, 16/9/2008) donde se dijo:

“Que resulta inadmisibles la falta de entidad jurídica que el recurrente atribuye -por ser meramente formales-, a los comprobantes que documentan las operaciones, ya que la sujeción de los particulares a los reglamentos fiscales constituye el núcleo sobre el que gira todo el sistema económico y de circulación de bienes, siendo que la equidad tributaria se tornarla ilusoria de no mediar el cumplimiento de los deberes formales establecidos en cabeza de quien tiene responsabilidad impositiva (Fallos: 316:1196); el cumplimiento de los extremos formales constituye, en el caso, el instrumento que el legislador ha considerado adecuado para el desenvolvimiento de las relaciones económicas y de mercado, en lo particular, las exigencias relativas a la emisión de facturas se establecen para garantizar la igualdad tributaria desde que permiten determinar la capacidad tributaria del responsable y ejercer el debido control del circuito económico en que circulan los bienes (Fallos: 314:1376).”

⁷ Que entendía que la “liquidación en participación” no era un comprobante equivalente a una factura y no resultaba idóneo para disminuir el débito fiscal.

Por último, y atendiendo a las particularidades de otras operaciones, se han admitido expresamente (por vía legal o reglamentaria) excepciones a lo comentado respecto a la imposibilidad de que el comprobante respaldatorio sea aquel emitido por el propio responsable, por ejemplo:

- a) El mencionado Art. 18, habitualistas en la compraventa de bienes usados a consumidores finales, que posteriormente analizaremos en profundidad.
- b) Intermediarios que actúen a nombre propio, por cuenta de terceros, en la compraventa de bienes muebles.

Esta excepción surge de lo dispuesto en la segunda parte del 1er párrafo del Art. 20 de la ley cuando dispone, para quienes vendan a nombre propio bienes de terceros, que: *“El crédito de impuesto que como adquirentes les corresponda, se computará aplicando la pertinente alícuota sobre el valor neto liquidado al comitente, quien será considerado vendedor por dicho importe, salvo que este último fuese un responsable no inscripto, en cuyo caso no habrá lugar a dicho crédito.”*

Como vemos, estos intermediarios computarán el crédito fiscal que surja de la documentación que ellos mismos le emiten al comitente en oportunidad de liquidarles la operación encomendada.

El Art. 60 del DR-LIVA dispone que esta posibilidad se dará en la medida en que:

- el mismo sea consignado por separado en la liquidación que aquéllos practiquen al comitente inscripto,
- e integre los montos que por la operación se le abonaren a éste.

Relacionado con este punto, encontramos el fallo del TFN, Sala C, “Huguenet, Héctor Rubén” (del 30/08/2001) donde se destacó la imposibilidad, como norma general, de computar el crédito fiscal sin factura o documentación respaldatoria.

Al respecto, confirmó la pretensión del Organismo Recaudador debido a que el contribuyente no conservó los documentos respaldatorios de las compras y no acreditó en forma mínima ni fehaciente la existencia misma de las operaciones de compra ni el ingreso del impuesto correspondiente por parte de los productores, no resultando aplicable al caso los fundamentos esgrimidos en la causa “Municipalidad de Caleta Olivia”. Así concluye que, en el hipotético caso de admitirse que el recurrente pudo actuar en carácter de intermediario, tampoco sería admisible su pretensión dado que la normativa aplicable al efecto exige la

emisión de una liquidación que constituye un documento equivalente que, en el caso, tampoco se ha confeccionado.

- c) También tenemos el caso del comprador, cooperativa o intermediario por operaciones con productos primarios: El Anexo I de la RG 1415 en el inc. f) de la parte A) exceptúa de la obligación de emitir factura o documento equivalente a:

“f) Los productores, cooperativas de productores y acopiadores por las ventas de productos primarios derivados de la actividad agropecuaria, caza, silvicultura y pesca, efectuada directa o indirectamente por los sujetos mencionados, únicamente cuando, de conformidad con las prácticas y costumbres comerciales relativas a la actividad u operación de que se trate, el comprador o, en su caso, la cooperativa o el intermediario, esté obligado a remitir —como modalidad operativa— al vendedor o comitente, un comprobante que cumpla los requisitos que se establecen en el Título II, Capítulos “D”, “E” y “F”, de esta resolución general.

Las liquidaciones emitidas por los corredores y cooperativas de segundo grado a los compradores y a los comitentes o cooperativas de primer grado, serán consideradas documentos equivalentes a la factura del vendedor en la medida que cumplan con los requisitos a que se refiere el párrafo anterior.”

- d) En último término encontramos, las notas de crédito emitidas por descuentos, bonificaciones, rescisiones, quitas o devoluciones sobre ventas, locaciones o prestaciones.

El cómputo de crédito fiscal emergente de estos comprobantes se encuentra admitido en el inc. b) del Art. 12 de la Ley.

3.1.2. Requisitos del Comprobante.

El segundo párrafo del Art. 37 de la Ley exige que *“... se deberá dejar constancia en la factura o documento equivalente de los respectivos números de inscripción de los responsables intervinientes en la operación.”*

Es decir, que deberá constar en la factura la CUIT, a través de lo cual se logra una identificación unívoca de quienes intervinieron en la operación, buscando facilitar con ello las tareas de control de la administración.

Sobre la intención de la norma opina Marchevsky⁸ que, “... lejos de una formalidad, ha sido no sólo que se exponga la codificación tributaria de los partífcies para su individualización, sino

⁸ MARCHEVSKY, RUBEN A., op. cit. en nota 1, página 646.

evitar que el comprador, locatario o prestatario compute un crédito fiscal proveniente de un responsable que no se identifique con su número de inscripción pero, también, que quien compute ese crédito sea el destinatario del mismo. De allí que el artículo 41 lo rescate como una de las condiciones para su cómputo.”

A su vez, el Art. 42 de la Ley dispone que: *“La DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA dispondrá las normas a que se deberá ajustar la forma de emisión de facturas o documentos equivalentes, así como las registraciones que deberán llevar los responsables, las que deberán asegurar la clara exteriorización de las operaciones a que correspondan, permitiendo su rápida y sencilla verificación.”*

En virtud de tal delegación, la DGI dictó la mencionada RG 1415 que determina la forma y condiciones en que deben emitirse las facturas y demás documentos equivalentes.

3.1.2.1. Cómputo del crédito proveniente de facturas emitidas a nombre de terceros.

Ahora bien, es cierto que la rigidez de la norma siempre encuentra algún punto donde la realidad económica prima y la relativiza.

En la causa “Acceso Norte SRL y Díaz, Yolanda” (TFN, Sala B, 1/12/2003) se aceptó la pretensión de las partes actoras en cuanto a que ellas y no el anterior titular del negocio, a nombre de quien se encontraba la documentación, eran los destinatarios de las compras realizadas y, consecuentemente, les correspondía el cómputo del crédito fiscal.

Para llegar a tal conclusión, el Tribunal se basó en su antecedente “Mundotex S.A.” (2/2/1996) y en la abundante prueba presentada de la cual surgía que los apelantes eran los auténticos titulares de las operaciones.

También se aplicó este principio de la realidad económica en la causa “Sosa, Virginia” (TFN, Sala B, 20/10/2004) donde la actora continuó con la actividad de una sociedad de hecho que integraba hasta el momento en que le adquirió la parte a su socia, sin darle de baja a la misma y sin inscribirse en forma personal pero tampoco alterando la actividad que se venía desarrollando.

Ante tal situación, la pretensión fiscal era computar en cabeza de la actora los débitos fiscales declarados por ésta en la sociedad de hecho pero impugnando los créditos fiscales ya que las compras habían sido realizadas a nombre de la sociedad de hecho y no al suyo personal, posición que fue desestimada por el Tribunal

La misma Sala no falla en dicho sentido en la causa “Stauffer Concept SRL” (22/10/2001), donde el contribuyente esgrimía que:

*“Respecto del cómputo del crédito por impuesto al valor agregado en el despacho de importación 168973/91, expresa que el Fisco, cuando cuestiona la utilización del crédito, incurre en exceso ritual por no reparar en la realidad económica subyacente que indica que **la operación efectuada por “La Marina SCA” consistió en una importación por cuenta y orden de “Stauffer Concept SRL”** dado que, esta última, no se encontraba aún constituida y regularmente inscripta. En ese sentido, agrega que no se haya controvertido que los bienes ingresaron a su patrimonio, ni que el mecanismo utilizado (la importación por intermedio de “La Marina SCA”) era el único viable para impulsar la operatoria contemporáneamente con la constitución de “Stauffer Concept SRL”, ni que el crédito fiscal nunca fue utilizado por “La Marina SCA”. (El resaltado me pertenece)*

Pero en definitiva, por no ser clara la operatoria comentada por la actora y pobremente probada, el Tribunal concluye diciendo que:

“Según lo establecido en la ley sobre el impuesto al valor agregado, en la importación definitiva de cosas muebles el sujeto pasivo del impuesto al valor agregado es quien realiza la importación y, para que proceda el cómputo del crédito fiscal, es requisito que el mismo sea discriminado en la factura o documento equivalente en cabeza del tomador. La prueba ofrecida por la recurrente, donde “La Marina” declama haber obrado en nombre de Stauffer y no haber utilizado el crédito fiscal, no resulta suficiente para enervar el mandato legal referido. Por lo demás, tampoco existen constancias fehacientes de que el crédito haya sido cedido a Stauffer Concept SRL.”

Por último, no podemos dejar de mencionar una situación especial donde se permite el cómputo del crédito cuando la factura o comprobante no esté a nombre del sujeto pasivo del impuesto. Este es el caso del Art. 57 del DR-LIVA que admite que:

“Los responsables inscriptos que sean locatarios de inmuebles en los que desarrollen actividades gravadas, podrán computar como crédito fiscal, en los términos que al respecto establecen la ley y este reglamento, el impuesto al valor agregado correspondiente a la provisión de agua corriente, gas o electricidad, la prestación de servicios de telecomunicaciones u otras provisiones o prestaciones de similar naturaleza, que las empresas proveedoras o prestadoras de tales bienes o servicios facturen por los citados inmuebles a nombre de un tercero, ya sea el propietario de los mismos o su anterior locatario.

El cómputo a que se refiere el párrafo anterior, resultará procedente en la medida que el pago de las facturas involucradas se encuentren a cargo del locatario, siempre que tal obligación se halle expresamente estipulada en el contrato de locación vigente o, en su defecto, se hubiere convenido con el locador mediante nota suscripta por ambos.”

3.1.2.2. Falta de Contabilización.

Como dijimos el Art. 42 de la Ley estableció que la DGI dispondrá las normas de emisión y registración de los comprobantes, y a tal fin dictó la RG 1415.

Pero el registro formal o contable de las facturas no es condición ni requisito cuya ausencia afecte el derecho a cómputo del crédito fiscal.

En la causa “Metalúrgica Río Cuarto S.R.L.” (TFN, Sala A, 13/7/1983) se discutió la procedencia de admitir el crédito fiscal proveniente de facturas aportadas por el contribuyente que no se encontraban en los registros contables.

El Tribunal desestimó la impugnación del Fisco y entendió que si bien esas operaciones no se encontraban contablemente registradas, esa circunstancia podía hacer pasible a la responsable de alguna sanción prevista en la ley de procedimiento, pero nunca a la impugnación del crédito fiscal que se le había facturado.

3.1.3. Instrumento de Pago.

A los efectos de contar con suficientes elementos de control de las obligaciones tributarias, se han dictado diferentes normas que obligan a los sujetos a la utilización de determinados medios de pago bajo pena de que, su incumplimiento, acarrea la pérdida, lisa y llana, de la posibilidad de computar el crédito fiscal originado en las operaciones que no sean canceladas de acuerdo con lo previsto.

Básicamente, se trata de limitar el pago mediante la utilización de dinero en efectivo, obligando a utilizar instrumentos que tiendan a la bancarización de las operaciones o en forma alternativa, a dejar suficiente constancia del movimiento patrimonial.

La denominada “Ley Antievasión” (L. 25.345), dispone en su Art. 1:

“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. Tarjeta de crédito, compra o débito.
5. Factura de crédito.
6. Otros procedimientos que expresamente autorice el PODER EJECUTIVO NACIONAL.

[...]”

La ley considera “inexistentes” los pagos que se realizan por otros medios que los descriptos, al determinar que los mismos no han de surtir efectos entre partes y frente a terceros.

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 tramitan.⁹

Respecto de los efectos tributarios, el Art. 2 dice:

“Los pagos que no sean efectuados de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 1° de la presente ley tampoco serán computables como deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios que correspondan al contribuyente o responsable, aun cuando éstos acrediten la veracidad de las operaciones.”

Puede apreciarse que existe una colisión importantísima entre el Art. 34⁽¹⁰⁾ de la Ley de Procedimiento Tributario (L. 11.683) y el Art. 2 de la Ley Antievasión. Mientras que el primero permite probar la veracidad de las operaciones, el segundo no.

Es una presunción absoluta que no permite el legítimo derecho de defensa por parte del contribuyente.

Si bien es un tema que excede a este trabajo podemos decir que la jurisprudencia¹¹ está propugnando la primacía del Art. 34 LPT por sobre el Art. 2 de la Ley Antievasión. Resumiendo sus fundamentos:

⁹ El Dcto. 22/01 autorizó los pagos en efectivo efectuados en ocasión del otorgamiento de escrituras públicas sobre inmuebles, otorgándole el mismo poder cancelatorio que el previsto para los instrumentos señalados en el Art. 1 de la “Ley Antievasión”.

¹⁰ Art. 34, 1er párrafo, LPT: “Facúltase al Poder Ejecutivo nacional a condicionar el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios de interés del contribuyente y/o responsable a la utilización de determinados medios de pago u otras formas de comprobación de las operaciones en cuyo caso los contribuyentes que no utilicen tales medios o formas de comprobación quedarán obligados a acreditar la veracidad de las operaciones para poder computar a su favor los conceptos indicados.” (El subrayado me pertenece)

¹¹ Algunos fallos de referencia son: “Epuyen S.A. s/Acción de Inconstitucionalidad” - CFED. APEL. de Paraná del 14/11/2006, “Bartucci, Raimundo s/ recurso de apelación” - Sala A del TFN del 5/12/2007, “Miguel Pascuzzi e Hijos S.A” – TFN del 21/11/2005 y Juzgado Fes. De 1era Inst. N° de Salta del 21/03/2006, entre otros.

- Se aplica el denominado principio de especialidad, por el que la Ley de Procedimiento Fiscal, que permite demostrar la existencia de las operaciones, tiene prioridad sobre la Ley Antievasión, que es genérica.
- Se aplica el derecho de defensa en juicio, sobre el que se basa para admitir la prueba ofrecida por el contribuyente.

3.2. Aspectos Sustanciales:

3.2.1. Imputación Temporal.

El art. 12 es claro al decir que del débito determinado se detraerá el gravamen que, **en el mismo período que se liquida**, se le hubiera facturado al responsable.

En términos más concretos, del débito fiscal determinado, por ejemplo, por el período noviembre, se restarán los créditos fiscales facturados en dicho mes.

Uno de los problemas prácticos que comúnmente observamos es que se recepcionan en forma tardía facturas o documentos equivalentes, los cuales corresponden a un período ya liquidado y surge la pregunta de si es posible computar el crédito fiscal con posterioridad.

En la práctica, tanto el fisco como los contribuyentes parecerían haber resuelto tal situación acordando tácitamente y en forma pacífica que, en estos casos particulares, el crédito puede computarse sin objeciones en el período fiscal posterior (en nuestro ejemplo diciembre) o subsiguientes interpretando, acertadamente, que la intención de la norma es impedir el cómputo de créditos fiscales de períodos posteriores en anteriores, es decir que en el período fiscal noviembre se le imputen créditos fiscales originados en facturas de diciembre.

Este tácito acuerdo ha sido refrendado por opiniones del fisco y de la justicia. Así a través del Dictamen DAT 32/96, se trató la recepción extemporánea de comprobantes y dice:

“No obstante es menester advertir que el cómputo diferido del impuesto facturado por compras, prestaciones y demás adquisiciones, como también el recaído en notas de débito, no trae consigo perjuicio fiscal sino que, por el contrario, implica un adelantamiento de la tributación.”

El TFN en el fallo “Rosales, Salvador David s/Apelación IVA” (Sala D, 23/4/1998), trató la posibilidad diciendo:

“Los importes a conjugar en cada liquidación mensual son aquellos referidos al mes que se liquida y si bien el procedimiento declarativo no presenta mayores inconvenientes para cumplimentar la obligación fiscal, la realidad suele plantear una situación crítica derivada del estrecho margen temporal que media entre el cierre del período que se liquida y el plazo de vencimiento establecido para presentar la declaración jurada correspondiente, así como para ingresar las sumas que resulten ser adeudadas al Fisco, de resultas de lo cual, no siempre los datos requeridos se encuentran disponibles con el tiempo suficiente.”

Respecto de la posibilidad de rectificar las DD.JJ. y el tácito acuerdo ya comentado:

“Y 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, pareciera 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 una 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 así la permanencia de la ya presentada, conforme lo requiere el artículo 21 de la ley de procedimiento vigente. Tanto el organismo recaudador como los contribuyentes parecieran haber acordado tácitamente esa forma de sortear la situación, la que debiera ser recogida por la legislación a fin de otorgarle la seguridad que merece. En realidad, lo que persigue la norma en cuestión 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.”

Así planteada la solución, una duda que normalmente surge es si existe algún límite temporal para ese cómputo tardío del crédito fiscal:

“... en esto, debe prevalecer el criterio amplio, toda vez que la omisión de incluir un crédito fiscal en la declaración del período al que el mismo correspondía, sólo perjudica al declarante, al tiempo que supone una ventaja gratuita para el Fisco.

Conforme lo dicho, el derecho a computar el crédito fiscal con posterioridad a la fecha de su devengamiento y en tanto no existan dudas sobre su legitimidad y procedencia, no debiera tener otro límite que el plazo de prescripción del derecho a exigir el tributo que resulta compensado con dicho crédito.”¹²

3.2.1.1. Factura fechada en período fiscal posterior.

¹² Un reciente fallo jurisprudencial que se ocupó del tema llega a una posición similar: “Instituto Sidus S.A.”, CNACAF, Sala III, 4/7/2008.

Traemos al caso, por entenderlo relacionado, el fallo “Héctor Isnardi” (Sala D, 29/2/1980), donde el TFN entendió que la ley dispone que:

“... el descuento del gravamen sólo procede si existe factura por la operación, respondiendo de ese modo al sistema general de la ley y a los principios que forman el impuesto. No debe olvidarse que si bien según el artículo 5° el impuesto es adeudado desde el acto de la entrega y es en ese momento en que surgen la responsabilidad por el impuesto y el derecho del comprador de computar a su vez dicho impuesto como crédito en la etapa siguiente, todo ello es así en tanto se haya otorgado la factura respectiva [...], es decir, no habiendo factura no hay crédito.”

Por ejemplo, una Empresa A le vende bienes a una Empresa B que le son entregados en el mes de Diciembre.

La Empresa B pago por los bienes en Diciembre y reclama la factura que la Empresa A le envía con fecha de emisión del 5 de Enero del año siguiente.

Si bien en Diciembre se generó el Débito Fiscal para la Empresa A, y ésta se encuentra obligada a incluirlo en su correspondiente declaración jurada, la Empresa B podrá computarse su crédito fiscal recién en Enero, período en el cual se encuentra facturado y discriminado.

Es decir, se cumple la condición necesaria que veremos a continuación: generación del Débito Fiscal en la etapa anterior, pero que por si sola no es suficiente, ya que se deben cumplir las condiciones formales que vimos en los puntos anteriormente tratados.

3.2.1.2. Las regularizaciones impositivas y moratorias.

Un tema de mucha actualidad, y sin duda, muy conflictivo mientras duró y cuyos efectos se seguirán sintiendo durante unos cuantos años, es el régimen de regularización y moratoria impositiva y previsional previsto por la Ley 26.476.

Una pregunta que puede surgir es: En el supuesto que los contribuyentes procedieron a regularizar ventas omitidas en el IVA, ¿Si facturaran tales operaciones, las mismas serían computables?

En la causa “Dolci, Eduardo” del 3/11/99, la Sala B del TFN fallo en forma dividida. El voto de la minoría se inclinó a favor del fisco, al sostener que no era procedente el cómputo del crédito fiscal porque *“adolecen del soporte instrumental requerido por la norma (inc. a, del Art 12 de la ley) al momento de perfeccionarse el hecho imponible, situación que no puede tenerse por subsanada por la ulterior facturación y regularización por parte del proveedor”*. En sentido

contrario, la mayoría sostuvo que la declaración jurada rectificativa tiene efecto retroactivo a la fecha de presentación original, *“lo que exige una reconstrucción a esa fecha, en cuanto los comprobantes que respaldan la situación declarada, por lo que mal podría impedirse que los mismos se produjeran a posteriori”*

También se puede citar como una opinión relevante (y bastante reciente) del Fisco respecto de la posibilidad de computar tardíamente créditos fiscales por una re-facturación que hizo el proveedor¹³, el Dictamen DAT 39/2007, donde se opino:

“A partir de ello cabe señalar que, en tanto el gravamen incrementa el débito global del ejercicio al que correspondieron las respectivas operaciones, resulta procedente que el destinatario de la refacturación objeto de la consulta compute el crédito fiscal resultante de la misma en su carácter de responsable inscripto a partir del momento en que la situación fiscal de la consultante haya sido regularizada y estructurada conforme con los lineamientos remarcados por la Subsecretaría referida precedentemente.”

3.2.2. Débito Fiscal en la Etapa Anterior.

De acuerdo con lo dispuesto en el último párrafo del Art. 12 de la Ley:

“En todos los casos, el cómputo del crédito fiscal será procedente cuando la compra o importación definitiva de bienes, locaciones y prestaciones de servicios, gravadas, hubieren perfeccionado, respecto del vendedor, importador, locador o prestador de servicios, los respectivos hechos imponibles de acuerdo a lo previsto en los artículos 5º y 6º, excepto cuando dicho crédito provenga de las prestaciones a que se refiere el inciso d), del artículo 1º, en cuyo caso su cómputo procederá en el período fiscal inmediato siguiente a aquel en el que se perfeccionó el hecho imponible que lo origina.”

El objetivo perseguido con esta disposición, es evitar que un responsable que tenga saldo a favor en el impuesto actúe en connivencia con otro y le facture una operación que aún no se perfeccionó¹⁴, para que este último pueda computarse el Crédito Fiscal, aprovechando el saldo a favor de aquel y con ello evadir el gravamen. En los hechos, se puede resumir como un impedimento a la transferencia de saldos a favor.

¹³ Que procedió a la emisión de notas de crédito anulando las operaciones facturadas sin el IVA y realizando nuevas facturas que contemplen la inclusión del impuesto al valor agregado omitido oportunamente.

¹⁴ O que no se perfeccionará nunca, debido a que se simula una venta, locación o prestación con la finalidad que estamos explicando.

Si bien en el caso de los bienes, de acuerdo con lo establecido en el inc. a), y en el b) punto 1 del Art. 5 de la ley, en principio la emisión de la factura produce el perfeccionamiento del hecho imponible, luego a través del 2do párrafo del Art. 6, se dispone que tal perfeccionamiento se producirá en tanto medie la efectiva existencia de los bienes y éstos se hayan puesto a disposición del comprador. Consecuentemente, el texto legal es claro en cuanto al hecho que, si los bienes no existen y no fueran puestos a disposición del comprador, no existe posibilidad de cómputo de crédito alguno.

Antes de la inclusión en el texto legal del último párrafo del Art. 12 (con vigencia a partir del 1/2/90), se generaron ciertas controversias que llegaron a la justicia. En la causa “Industrias Electrónicas Radio Serra S.A.”¹⁵ del 6/8/91, la CSJN, interpretó que no correspondía el cómputo del Crédito Fiscal, cuando no ha quedado demostrada la preexistencia de los bienes y que de permitir el cómputo del Crédito originado en facturas emitidas por empresas beneficiadas con regímenes de promoción, respecto de los bienes que no existen, podría generar un crédito a favor del comprador que, por no corresponder al “fenómeno plurifásico no acumulativo”¹⁶, propio de este impuesto, debería ser satisfecho por la administración tributaria.

Marchevsky¹⁷ nos trae al caso un ejemplo que por su claridad merece ser agregado al desarrollo de este trabajo:

“Datos:

- *En marzo, la empresa Zapping adquiere a la firma T-Veo 5.000 televisores, acordándose el pago a 180 días.*
- *T-Veo (empresa que goza de beneficios de promoción que alcanzan al IVA a pagar o que tiene saldos a su favor en el impuesto) emite la factura fechada en el mismo mes. Posee en su stock los televisores comprometidos y los pone a disposición de Zapping.*
- *Zapping no retira los televisores; a los 120 días se acuerda la recesión del compromiso, emitiendo T-Veo la correspondiente nota de crédito.*
- *Situación de Zapping:*

Computa el crédito fiscal en marzo.

En Julio (cuando le emiten la nota de crédito) genera el débito fiscal correspondiente.

- *Situación de T-Veo:*

¹⁵ Esta causa tuvo un fallo a favor del Fisco (TFN, Sala B, 22/8/1989), otro a favor del contribuyente (CNACAF, Sala 1, 12/6/1990) y finalmente dirimido en la CSJN a favor del Fisco (6/8/1991).

¹⁶ Por impuesto *plurifásico* entendemos a aquel que se aplica en más de una etapa del ciclo productivo, y *no acumulativo*, al que puede deducirse en cada etapa, ambas características propias del IVA.

¹⁷ MARCHEVSKY, RUBEN A., op. cit. en nota 1, páginas 679 y 680.

Genera el débito fiscal en marzo, lo que no necesariamente implica un ingreso al fisco.

En Julio, con la emisión de la nota de crédito, vuelve a recuperar el monto de crédito 'cedido' en la operación.

La aplicación llana de la norma legal comentada en el punto anterior no salvaguarda por completo la intención del legislador de evitar situaciones de conveniencia, en las cuales se produzca el traspaso de créditos fiscales de empresas que, T-Veo, se encuentren liberadas de su pago o tengan saldo a favor acumulado en el impuesto y además posean un stock físico de bienes, que les permita facturar el gravamen, hacia aquellas que precisen el cómputo de dicho crédito.

De atenernos a la literalidad de la ley, no sería impugnabile el cómputo realizado, pese a que la realidad económica nos indica la elusión del gravamen por 120 días.

Sin embargo, en esa misma realidad económica, sustentada en el fallo de la Corte citado, la que, aplicable a este caso, sugeriría la incorrecta procedencia del oportuno cómputo del crédito fiscal.”

Relacionado con la parte del Art. 12 que estamos analizando, agrega el DR-LIVA, a través de su Art. 56 que: *“Para los casos en que el gravamen que se le hubiere facturado al responsable por compra o importación definitiva de bienes, locaciones o prestaciones de servicios -incluido el proveniente de inversiones en bienes de uso-, no dé lugar al cómputo del crédito fiscal, como consecuencia de no haberse verificado la condición prevista en el último párrafo del artículo 12 de la ley, la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, [...], dispondrá la forma en que deberá documentarse el mismo al momento en que resulte procedente su aplicación.”, aunque reconocemos que el organismo recaudador aún no ha reglamentado tal procedimiento.*

3.2.2.1. Importación de servicios.

El último párrafo del Art. 12, *in fine*, señala un diferimiento especial con respecto al cómputo del crédito fiscal vinculado con las denominadas “importaciones de servicios”.

El cómputo procederá en el período fiscal inmediato siguiente a aquel en el que se perfeccionó el hecho imponible.

Como comenta Fenochietto¹⁸, no se logra entender por qué se genera esta ventaja para el fisco al establecer el cómputo en forma diferida y también de manera diferencial respecto de la importación de cosas muebles, cuyo pago en aduana puede ser incluido como crédito fiscal en el mes en que aconteció.

¹⁸ FENOCHIETTO, RICARDO, op. cit. en nota 4, página 603.

3.2.2.2. Disposición parcial de bienes.

Qué pasa si se recibe una factura por la compra de bienes, que el proveedor irá poniendo a disposición en forma fraccionada y sucesiva, ¿se podría efectuar el cómputo parcial del crédito fiscal facturado hasta agotarlo con la última disposición de bienes?

Analiza Marchevsky¹⁹:

“Entendemos que no existiría inconveniente para ello por las siguientes razones:

- 1. Para el vendedor se generará el débito fiscal, por lo que con arreglo a lo dispuesto por el último párrafo del Art. 12 de la Ley, también existiría derecho a cómputo del crédito fiscal por el adquirente.*
- 2. El impuesto está facturado y discriminado, y no existe inhibición legal para no poder computarlo en forma fraccionada.*
- 3. La denominada “regla de tope” a que alude el inc. a) del art. 12, que marca el límite cuantitativo hasta el cual procede el cómputo del crédito fiscal, se vería cumplida en la medida en que el precio neto de la operación parcial por la alícuota sea menor que el IVA facturado.*

Sin embargo, se debería, con la última disposición de bienes, efectuar un cálculo global para ajustar, si correspondiera, el crédito a tomar en el mes de la última disposición.”

Quizás el Fisco debería tener esto en cuenta para cuando asuma la responsabilidad de reglamentar que le exige el Art. 56 del DR-LIVA.

3.2.3. Regla de Tope.

La denominada “regla de tope” no es otra cosa que el límite cuantitativo hasta el cual procede el cómputo del crédito fiscal. Surge por aplicación del 1er párrafo del inc. a) del art. 12 de la Ley y podemos graficarla de la siguiente manera:

SE COMPARA	
EL IVA FACTURADO	EL IMPORTE QUE SURGE DE APLICAR, AL MONTO TOTAL NETO, LA ALICUOTA VIGENTE
SE COMPUTARA COMO CRÉDITO FISCAL	
EL MENOR DE LOS DOS	

¹⁹ MARCHEVSKY, RUBEN A., op. cit. en nota 1, páginas 680 y 681.

Este límite se aplicará tanto a la compra de bienes como a las importaciones definitivas de cosas muebles, las locaciones y las prestaciones.

3.2.3.1. Excepción a la regla.

El decreto 1.038/00, que reglamenta la Ley 25.248, en lo referente a las operaciones de leasing de bienes muebles, establece un régimen opcional de cómputo anticipado del débito fiscal.

Esta particularidad al permitir generar débitos fiscales superiores a los que surgen naturalmente de aplicar la alícuota sobre la base imponible, autoriza a los tomadores de los bienes a computar este débito incrementado como crédito fiscal.

3.2.4. Vinculación del Crédito Fiscal con Operaciones Gravadas.

El segundo párrafo del inc. a) del Art. 12 condiciona el cómputo del crédito fiscal a que el mismo se vincule con operaciones gravadas, cualquiera fuese la etapa de su aplicación.

Es necesario que se establezca una relación, un vínculo, entre los bienes adquiridos, incluso por operaciones de importación, así como también las locaciones y prestaciones contratadas que generan el crédito fiscal, y la producción de bienes o de servicios gravados para que pueda ser factible su cómputo.

3.2.4.1. “Doctrina de la Atinencia”.

Esto fue confirmado por el TFN en la causa “Casa Ramírez y sus acumulados” (Sala A, 7/6/99) por lo que se ha dado en llamar “doctrina de la atinencia (o atingencia²⁰) causal”. En el caso se planteaba la posibilidad de cómputo de Créditos Fiscales relacionados con gastos por refacciones realizadas por la sociedad en la casa del presidente de la empresa y que tiene su origen en un contrato de comodato a través del cual el presidente cede el uso de otro inmueble de su propiedad a la sociedad en forma gratuita y ésta realizaba a cambio estas refacciones.

Dice el Tribunal, con respecto a la exigida vinculación del crédito con operaciones gravadas:

²⁰ Sinónimos: conexión, enlace, nexo, lazo, vínculo, relación, correspondencia, etc.

“... Cabe señalar que cuando el legislador consagra la doctrina de la atinencia casual y se 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 o indirecta entre las compras o importaciones de bienes, locación o prestación –que resultan propias a la relación comercial llevada a cabo por la contribuyente- y las operaciones generadoras de débitos fiscales.

Mas en autos no se ha demostrado que tal conexión entre adquisiciones y operaciones gravadas resulte propia a la relación comercial que surge del comodato suscripto.

En efecto, el préstamo de uso gratuito del inmueble y las cláusulas y condiciones pactadas – entre ellas, la de la comodataria a efectuar mejoras en el domicilio particular del presidente de Casa Ramírez S.A.- son ajenas a la operatoria generadora de operaciones gravadas en el impuesto al valor agregado de la apelante y ésta no ha expuesto causales de vinculación que permitan a este juzgador arribar a una solución distinta.

No verificándose en el sub lite la relación de vinculación precitada, corresponde confirmar el ajuste practicado por el ente recaudador.”

3.2.4.2. Vinculación concreta e inmediata o mediata vs. Vinculación potencial.

Al tratar el TFN la causa “Gomer SACI” (Sala A, 25/2/1998) sostuvo que:

*“Se entiende que el concepto de vinculación con las operaciones gravadas implica la relación de la necesidad de la compra, directa o indirectamente, con la producción de bienes, obras o servicios alcanzados por el impuesto, cualquiera fuera la etapa de su aplicación. **Para definir su existencia y cuantía, debe partirse de un entendimiento discreto y razonable que permita inferir al momento de la compra, la conexión entre adquisiciones y operaciones gravadas.**” (El resaltado me pertenece)*

También en la causa “Administración Provincial de Obras Sanitarias - APOS Misiones” (TFN, Sala B, 4/12/2002) donde se trató la imposibilidad de cómputo de crédito fiscal por construcciones y/o compras de bienes de uso en jurisdicciones donde la actora no realizaba por sí, las prestaciones gravadas de la esencia de su objeto (servicio de agua potable y cloacas), actividades que se encontraban, en diversos municipios del interior de la Provincia de Misiones, en manos de entes cooperativos o mutuales locales.

La Administración Provincial sostenía su cómputo aduciendo que, ante cualquier circunstancia de que dichas entidades locales no prestaren el servicio o lo hicieran deficitariamente, “APOS” le cancelaría la autorización y podría prestar el servicio en forma directa, que las plantas potabilizadoras construidas seguían siendo de su propiedad, hasta que se comprobara que las prestaciones de servicio estaban totalmente garantizadas.

El Tribunal destacó en su pronunciamiento:

“Que, a juicio del Tribunal, una cosa es la “vinculación mediata” entre el crédito fiscal y actividad gravada a que alude la actora y otra cosa es la “vinculación hipotética” que demuestran las actuaciones. Lo mediato, es algo diferido en el tiempo pero cierto, que necesariamente tiene que ocurrir, no siendo éste el caso de autos, donde la conservación del poder de policía sobre los entes municipales prestadores del servicio que retiene para sí la apelante, le otorga la facultad o posibilidad hipotética de que, frente a una eventual prestación deficitaria del servicio, APOS lo reasuma en forma directa generando el correspondiente débito fiscal.”

Así, luego de analizar el vínculo contractual entre la “APOS” y los concesionarios del servicio y la posibilidad de reasumir la prestación en forma directa por la actora, concluyó en confirmar la pretensión fiscal aunque aclaro que:

“... lo expuesto no empece a que, de verificarse a favor de la actora una efectiva recuperación de las prestaciones, en alguno de los municipios originariamente cedidos en su explotación, pueda proceder al cómputo del crédito fiscal vinculado con la obra realizada en dicho municipio donde está reasumiendo el servicio en forma directa, en tanto ello resultara temporalmente posible.”

3.2.4.3. Operaciones Exentas.

La limitación que fuimos analizando también se ve reflejada cuando un contribuyente vende, por ejemplo, bienes gravados y exentos. En este caso, sólo podrá computar en su declaración jurada el crédito fiscal correspondiente a aquellos bienes que se encuentren gravados.

El crédito fiscal que se vincule con operaciones exentas y no gravadas no será computable en la liquidación del gravamen, por más que se discrimine en la factura. Los créditos de aquellas compras, importaciones, locaciones y prestaciones que no puedan identificarse a las operaciones gravadas, no gravadas o exentas deberán adjudicarse a unas y otras sobre la base de una estimación que al efecto realice el responsable. Como dicha estimación se efectúa teniendo en cuenta los montos de las operaciones gravadas, no gravadas y exentas de todo el ejercicio, el proceso de apropiación se denomina regla de prorrata.²¹

3.2.5. Condición del Sujeto.

Dada la técnica de liquidación y las categorías de sujetos existentes en la legislación, sólo los responsables inscriptos frente al IVA se encuentran en condiciones de computar el crédito fiscal.

²¹ Sobre este tema nos explayaremos más adelante.

La Sala A del TFN en la causa “Proarmet” del 25/6/01 convalidó la posición del Fisco al sostener que no corresponde el cómputo del crédito fiscal facturado al momento en que la firma no se encontraba inscrita en el IVA. El Tribunal sostuvo que no correspondía el cómputo por más que la actora hubiese contabilizado la factura con posterioridad, momento en el cual se encontraba inscrita en el IVA, considerando que no se habían producido pruebas que permitiesen desvirtuar la validez de la fecha consignada en el comprobante.

No obstante ello, como en otras ocasiones, los tribunales han hecho pesar la importancia de la realidad fáctica por sobre las formas. Así, la Sala C del TFN en la causa “Esmeralda 700 SRL” del 23/8/01 sostuvo que:

“la impugnación fiscal del cómputo de los créditos fiscales sustentada en el hecho de que el contribuyente solicitó su inscripción ante el IVA con posterioridad a la verificación de las operaciones, no puede prosperar desde que la inspección actuante comprobó su existencia y adecuación en cabeza del consorcio constructor del cual formaba parte la actora. Ello así, pues, debe prevalecer el criterio que priorice la existencia real de aquellos créditos por sobre las motivaciones de carácter formal de la impugnación –vinculadas con su transferencia a los consorcistas- en tanto dicha tesitura es la que debe primar en la determinación de las relaciones obligacionales tributarias. En este sentido, se destacó que al momento de verificarse la operación cuestionada no había regularización sobre dichos traspasos ni en la ley, su reglamentación u otra norma de aplicación obligatoria por lo que comprobada la existencia de los créditos fiscales respectivos era viable su utilización, no obstante la falta de inscripción en término en el gravamen por parte de la consorcista.”

En igual sentido, y de forma muy similar, encontramos lo dicho en “Puerto Vallarta” (CNACAF, Sala IV, 20/2/2007):

“Que el Tribunal Fiscal revocó la decisión administrativa sosteniendo que la impugnación fiscal del cómputo del crédito fiscal sustentada en el hecho de que el contribuyente había solicitado su inscripción en el tributo con posterioridad a la verificación de las operaciones no podía prosperar si se tenía en cuenta que la inspección había comprobado su existencia y adecuación en cabeza del consorcio constructor del que la actora formaba parte.

Afirmó asimismo el a quo que la existencia real de los créditos debía prevalecer sobre los aspectos formales, máxime si se tenía en cuenta que a la fecha de las operaciones de marras las regulaciones sobre los traspasos de créditos no se encontraban legisladas ni en la ley ni en su reglamentación ni en ninguna otra norma de aplicación obligatoria.”

3.2.5.1. Monotributistas que hayan sido excluidos o hayan renunciado al régimen.

Relacionado con el tema, el actual régimen de monotributo (L. 25.865), en su Art. 29, inc. a) expresa que:

“Los pequeños contribuyentes que habiendo renunciado o resultado excluidos del Régimen Simplificado (RS) adquieran la calidad de responsables inscriptos serán pasibles del tratamiento previsto en el artículo 16 por el impuesto que les hubiera sido facturado como consecuencia de hechos impositivos anteriores a la fecha en que produzca efectos su cambio de condición frente al tributo.”

Dicho Art. 16 de la Ley del IVA dice:

“Quienes asumieran la condición de responsables del gravamen en virtud de normas que derogaran exenciones o establecieran nuevos actos gravados, no podrán computar el impuesto que les hubiera sido facturado como consecuencia de hechos impositivos anteriores a la fecha en que aquellas produjeran efectos.”

Es decir que, se les impide computar el impuesto que se les hubiera facturado como consecuencia de hechos impositivos anteriores.

Ahora bien, que pasaría si el proveedor del monotributista, quizás a pedido de este último, le re-factura los comprobantes discriminando ahora el impuesto, dada la nueva condición de responsable inscripto que asume el sujeto. ¿Podría computarse el crédito fiscal de dichas facturas?

Dice Omar A. Rizzo²² que *“No existe en la Ley del Impuesto al Valor Agregado ningún artículo que impida que una operación incorrectamente facturada sea reemplazada por una correcta.”*

Comenta también que podría anularse y facturarse correctamente una determinada operación, o podría generarse la nota de débito inherente al débito fiscal omitido. Agregando que sólo a partir de esa fecha el cliente podrá computar el crédito fiscal.

Si al caso le aplicamos cada uno de los requisitos formales y materiales que analizamos en esta parte veremos que se cumplen todos.

Sin duda también pueden ser aplicables a este caso las opiniones vertidas en el Dictamen DAT 39/2007 que referenciaríamos en el **punto 3.2.1.2.**

Aunque de seguro, esto deberá analizarse en forma individual para cada ocasión en que esto presente.

²² RIZZO, Omar Albano, “Valor Agregado: cómputo extemporáneo de crédito fiscal”, AMBITOWEB, 23/06/2009.

4. ASPECTOS ESPECÍFICOS PARA EL CÓMPUTO DEL CRÉDITO FISCAL.

4.1. Créditos Fiscales específicamente excluidos por aplicación del 3er párrafo del inc. a) del Art. 12.

Como si no hubiera sido suficiente, el legislador ha prohibido el cómputo de determinados créditos, al considerarlos directamente como no vinculados con operaciones gravadas, desvirtuando de esa manera la naturaleza del gravamen.

Esta disposición, fue introducida con la modificación dispuesta por la Ley 24.475 (B.O.: 31/3/95), con vigencia a partir del 1/4/95.

El objetivo perseguido ha sido evitar que una determinada cantidad de operaciones consumidas particularmente por los dueños de las empresas, sus directivos, su personal o terceros, sean deducidas en la liquidación por la misma, por el sólo hecho de haber sido facturadas a su nombre.

De no ser así, el organismo fiscalizador debería analizar una por una esas operaciones, para determinar si se encuentran vinculadas a operaciones gravadas, o si en realidad fueran hechas por un consumidor final.

4.1.1. Automóviles.

De acuerdo con lo dispuesto en el 3er párrafo del Art. 12 de la LIVA: *“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).”

A través del 1er párrafo del Art. 51 del DR-LIVA, se procuró determinar el alcance de un concepto utilizado por la ley, pero no definido por la misma, al disponer que: *“A efectos de lo dispuesto en el punto 1., del inciso a) del tercer párrafo, del artículo 12 de la ley, **se considerará ‘automóvil’** a los vehículos definidos como tales por el artículo 5º, inciso a), de la Ley Nº 24.449. La definición precedente no incluye a aquellos vehículos concebidos y destinados al transporte de enfermos -ambulancias-“.* (El resaltado me pertenece)

Dicha Ley, denominada de tránsito, define, a través del inc. a) de su Art. 5, al automóvil como: *“el automotor para el transporte de personas de hasta ocho plazas (excluido conductor) con cuatro o más ruedas, y los de tres ruedas que exceda los mil kg de peso”.*

Entonces dijimos que la ley, por haber hecho uso del término “automóvil”, se vio en la obligación de excluir de esta limitación a ciertas situaciones. Tal es el caso, cuando el automóvil:

- a) Adquiera el carácter de Bien de Cambio para el comprador, o
- b) Constituya el objeto principal de la actividad gravada (alquiler, taxis, remises, viajante de comercio y similares) para el comprador.

La limitación del inciso bajo análisis implica que sólo se puede computar el crédito fiscal derivado de la adquisición, locación o leasing de automóviles hasta el importe de \$20.000. Es decir, si el valor de compra del automóvil sin IVA es \$25.000 y en consecuencia el IVA facturado es \$5.250 ($\$25.000 \times 21\%$), sólo se puede computar como crédito fiscal \$4.200 (el 21% de \$20.000). **Siempre que se trate de bienes de uso que no constituyan el objeto principal de la actividad gravada, pues si la constituyen o se trata de bienes de cambio entonces no habrá limitación.**

La restricción para el cómputo del crédito fiscal de determinados automóviles en los contratos de leasing es reiterada por el Art. 24 de la Ley 25.248 el que establece que: *“En el caso de contratos de leasing sobre automóviles, la restricción para el cómputo del crédito fiscal dispuesta en el punto 1, del tercer párrafo, del inciso a), del artículo 12 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (texto ordenado en 1997 y sus modificaciones), sólo será de aplicación respecto de sus cánones y opciones de compra, en la medida que excedan los importes que correspondería computar con relación a automóviles cuyo costo de importación o valor de plaza fuera de veinte mil pesos (\$ 20.000) —neto del impuesto al valor agregado— al momento de la suscripción del respectivo contrato.”*

4.1.1.1. No importa el destino que se le dé al automóvil, sino para qué fue concebido.

Resulta interesante mencionar la conclusión a la que arribara el TFN (Sala D) en la causa “Astori, Hector” de fecha 30/12/98.

Se trataba de un contribuyente que pretendía computar el crédito fiscal correspondiente a la compra de un automóvil “Land Rover Discovery DT”, argumentando que lo utilizaba para el transporte de mercaderías. Al respecto sostuvo el Tribunal, que la limitación introducida por la L. 24.475 “... se trata de una restricción basada en el origen del crédito y no en su destino final, es decir, que no interesaría si el destino del vehículo es el transporte de personas, sino si fue concebido con esa finalidad.” Para agregar que: “consideremos al vehículo adquirido por el apelante un automóvil –‘Land Rover Discovery DT’- según la definición de la ley de Tránsito 24.449 o un jeep, conforme las resoluciones generales citadas a los fines del impuesto sobre los bienes personales, no se puede dudar de que se trata de transportes concebidos para el traslado de personas, aunque circunstancialmente pudieran llevar, como en el caso de autos, mercaderías y por lo tanto no puede computarse el crédito fiscal tanto en uno como en otro supuesto.”

4.1.1.2. Alcance del término “similares”.

La última parte del punto 1 del 3er párrafo del inc. a) del Art. 12 de la ley es poco clara, pues si bien se excluyen de la limitación al cómputo del crédito fiscal aquellos casos en que la explotación de automóviles constituya el objeto principal de la actividad gravada, algo que es entendible, luego los ejemplos enunciados conducen a la confusión total:

- a) En primer lugar, porque se incluyen casos como el de los taxis y remises, actividades que al momento de sancionarse la Ley 24.475 y en la actualidad se encuentran exentas del impuesto (salvo que el recorrido realizado supere los 100 kilómetros).
- b) Segundo, porque como bien explica Fenochetto²³, es cierto que para quienes alquilen automóviles o para los taxistas y remiseros la explotación de tales rodados constituye el objeto principal de su actividad, **pero ello no es así en el caso de viajeros de comercio.**

Cita el mismo autor, “según el diccionario de Ciencias Políticas Jurídicas y Sociales de Manuel Ossorio, se denomina viajante de comercio al trabajador que, en representación de uno o más comercios o industrias, concierta, mediante una retribución, negocios para sus

²³ FENOCHIETTO, RICARDO, op. cit. en nota 4, página 633.

representados. En calidad de tales se encuentran los viajantes de plaza, los corredores, los placistas, agentes y representantes, entre otros.”

Concluye diciendo: “De ello surge que, para un taxista o remisero la explotación del automóvil puede ser el objeto principal de la actividad (aunque la ley hable en este caso de actividad gravada), pero no para un viajante, para quien un automóvil no es más que un medio para el ejercicio de su actividad.”

- c) Tercero, porque se entremezclan actividades de naturaleza completamente distintas (los viajantes de comercio, por ejemplo con los remiseros), pese a lo cual luego de la última palabra agrega los términos y *“similares”*, cuando todos los ejemplos enunciados son de diferente naturaleza.

Con el objeto de disipar las dudas que planteaba la utilización de éste término, se busco definir el alcance del mismo reglamentariamente, a través del 2do párrafo del Art. 51 del DR-LIVA, al disponer que: *“deberá entenderse que la expresión ‘similares’ está dirigida a aquellos sujetos que se dediquen a la comercialización de servicios para terceros, mediante una remuneración, en las condiciones y precios fijados por las empresas para las que actúan, quedando el riesgo de la operación a cargo de éstas.”*

Pero veamos la evolución jurisprudencial que trata sobre el significado del término bajo análisis que utiliza la ley y el alcance que se ha reglamentado:

- **“Laboratorios Phoenix S.A.”, TFN, Sala D, 16/7/99.**

Respecto de la afectación del automóvil por parte de agentes de propaganda médica, sostiene el Tribunal:

“Que por similares se entiende ‘que tiene semejanza o analogía con una cosa’ (Real Academia Española: ‘Diccionario de la Lengua Española’ - Ed. 19na.); la ley del gravamen 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 inc. 1 del art. 88 es meramente enunciativa y menciona algunas de las actividades en las que el automóvil es de real importancia, y del que no es posible prescindir, para el desarrollo de su actividad laboral, como lo es para los viajantes de comercio.

Que en virtud de lo expresado, corresponde incluir dentro de la expresión ‘y similares’ a los agentes de propaganda médica.”

- **“Asege S.A.”, TFN, Sala A, 31/5/02.**

Sostiene el Tribunal, trayendo los fundamentos del fallo antes detallados, respecto de una empresa de seguridad que: La prestación de servicios que desarrolla una agencia de seguridad en un amplio radio geográfico hace que el uso de los automóviles sea la herramienta principal de la actividad gravada y ello torna procedente la deducción en el IVA del crédito fiscal originado en la adquisición de aquéllos.

- **“Asege S.A.”, CNACAF, Sala I, 12/9/03.**

En apelación al fallo del TFN, la Cámara revocó dicho fallo y confirmó la tesis fiscal al sostener que:

*“... el Tribunal Fiscal, al interpretar qué debía entenderse por la expresión ‘similares’ contenida en el texto legal, en definitiva, sin previa declaración de su eventual inconstitucionalidad -para lo cual, por otra parte, no se encuentra facultado-, **prescindió de aplicar la norma reglamentaria que la definía en forma expresa**, lo que descalifica su pronunciamiento.”* (El resaltado me pertenece)

*“En su consecuencia, atendiendo a los principios que deben regir la correcta interpretación de las leyes que se pusieran de relieve en el primer punto de este considerando, teniendo en cuenta la conceptualización del ‘viajante de comercio’ dada por el artículo 1 de la ley 14546 -el que comprende a ‘los viajantes, exclusivos o no, que haciendo de ésta su actividad habitual y en representación de uno o más comerciantes y/o industriales, concierten negocios relativos al comercio o industria de su o sus representados, mediante una remuneración’-, **es evidente que la empresa de seguridad actora -se haya excedido o no el Poder Ejecutivo en su facultad reglamentaria al establecer qué debía entenderse por tal en el decreto 105/1997- no puede ser válidamente considerada como un ‘similar’ al ‘viajante de comercio’**, habida cuenta que ella no es un trabajador en relación de dependencia que percibe una ‘remuneración’ y, asimismo -prescindiendo de lo anterior-, ella tampoco concierta negocios en representación de uno o más comerciantes o industriales.”* (El resaltado me pertenece)

- **“Asege S.A.”, TFN, Sala D, 4/7/05.**

Esta Sala vuelve a insistir en las consideraciones que efectuó, entre otros, en la causa Phoenix, pese a citar los antecedentes de Cámara en el caso de la propia actora, que concluyó en la exclusión de la actividad de seguridad.

Sin embargo, confirma la pretensión fiscal por entender que la utilización del vehículo era imprescindible para determinadas tareas de vigilancia que debía realizar la apelante pero no para toda su actividad y que *“... existiendo estas diferentes prestaciones, lo que sí resulta necesario, es que la empresa cuente con un sistema de identificación de gastos a fin de poder discriminar los que fueron hechos en virtud de aquellas contrataciones que requieren como condición esencial para la prestación del servicio de vigilancia, el uso de un rodado y los que*

no... Que en virtud de las consideraciones expuestas, debe advertirse que no hay agregado en la causa ningún elemento que permita demostrar en forma inequívoca la proporción del crédito fiscal IVA y de los gastos incurridos, que corresponden a los rodados utilizados efectivamente en la actividad de vigilancia y seguridad...”

- **“Instituto de Sanidad Ganadera SRL”, TFN, Sala C, 5/5/05.**

Dicho Tribunal restringe el alcance del término al sostener que por la actividad desempeñada, consistente en la fabricación de productos medicinales para animales, y del análisis de la prueba se concluyó que el uso de los automóviles para la promoción y venta no resulta un elemento fundamental e imprescindible en las relaciones negociales de la actora, atento a no constituir el elemento determinante para la promoción y venta de sus productos. Al ser ello así, se confirmó el ajuste fiscal que impugnó el cómputo de los gastos de adquisición y mantenimiento de automóviles así como el crédito fiscal por su adquisición.

- **“Janssen Cilag Farmacéutica SRL”, TFN, Sala B, 29/7/05.²⁴**

El Tribunal confirmó la resolución de AFIP que impugnó en el impuesto a las ganancias la deducción de los gastos en automóviles efectuados a través de los agentes de propaganda médica y otros empleados de la sociedad actora, pues, ésta no tiene como objeto principal el transporte de cosas o personas y tampoco se encontraría imposibilitada de desarrollar su actividad, consistente en la fabricación o venta de productos farmacéuticos o veterinarios, si no contara con los rodados en cuestión.

Compartimos plenamente las conclusiones a las que arriba Marchevsky:

“Como vemos, hay apreciaciones sobre el alcance del término ‘similares’ claramente generosas y abarcativas de diversas afectaciones del automóvil como aquellas que sostienen la Sala A y D del TFN, y otras más restrictivas como la de la Sala B del mismo Tribunal y la Sala I de la Cámara.

En nuestra opinión –como señalamos al comienzo de este punto- la intención del legislador ha sido claramente restrictiva y apuntaba a terminar con la posibilidad de la utilización simulada de automóviles afectados, total o parcialmente, al uso particular en desmedro de la recaudación fiscal tanto por disminución de la renta como por cómputo de un crédito fiscal.

Y en este entendimiento redactó el dispositivo legal ajustando la restricción a automóviles concebidos el transporte de personas, dando una clara señal de querer abortar desde un

²⁴ Criterio confirmado en JANSSEN CILAG FARMACÉUTICA SRL - CNFED. CONT. ADM. - SALA V - 21/8/2007

principio la posibilidad de que el contribuyente pueda demostrar el destino que le daba al mismo.”

4.1.2. Determinadas locaciones y servicios establecidas en el Art. 3, inc. e).

Las prestaciones sujetas a limitación son las siguientes:

“1) Efectuadas por bares, restaurantes, cantinas, salones de té, confiterías y en general por quienes presten servicios de refrigerios, comidas o bebidas en locales —propios o ajenos—, o fuera de ellos.

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 2º referidas a la incorporación de bienes muebles de propia producción.

2) Efectuadas por hoteles, hosterías, pensiones, hospedajes, moteles, campamentos, apart-hoteles y similares.

3) Efectuadas por posadas, hoteles o alojamientos por hora.

12) Efectuadas por casas de baños, masajes y similares.

13) Efectuadas por piscinas de natación y gimnasios.

15) Efectuadas por peluquerías, salones de belleza y similares.

16) Efectuadas por playas de estacionamiento o garajes y similares. 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...”

A simple vista se trata de locaciones y prestaciones que el legislador ha asociado a servicios de carácter personal no necesarios para el desarrollo de la actividad gravada.

Situación que debió ser salvada por el Poder Ejecutivo, incorporando excepciones en el 1er párrafo del Art. 52 del DR-LIVA, y que son:

- a) Cuando los locatarios o prestatarios sean a su vez locadores o prestadores de los mismos servicios ahí indicados, o
- b) Cuando la contratación de estos tenga por finalidad la realización de conferencias, congresos, convenciones o eventos similares, directamente relacionados con la actividad específica del contratante.

La primera excepción es muy oportuna, toda vez que permite al locador o prestador del servicio, cuando le sea necesario, subcontratar el mismo tipo de servicio a un tercero a los fines de cumplir con la locación o prestación comprometida, computando como crédito fiscal el impuesto facturado. Imaginemos el caso del propietario de un hotel que ha sobrevendido

sus plazas y, al verse con estas completas, debe subcontratar los servicios de otro hotel para derivar a los pasajeros excedentes.

La segunda excepción, en el entendimiento de Enrico²⁵, carece de toda lógica, quizás pueda deberse a que el legislador la vinculó estrechamente con el desarrollo de actividades gravadas.

En este último caso, es ahora el reglamentador quien recurrió al controvertido término “similares” para terminar por no decir nada que despeje dudas y aleje futuras controversias.

Señala Marchevsky²⁶: *“Puede interpretarse que la enunciación otorga un sesgo a los eventos contemplados que estaría excluyendo reuniones de carácter social pero también comercial.*

Entendiendo esto así, no podría computarse el crédito fiscal del servicio de refrigerio utilizado en una reunión convocada, por ejemplo, a efectos del lanzamiento de un producto.”

Quizás esta exclusión comprenda profesionales o empresas que se dedican a realizar conferencias o cursos de capacitación gravados, ejemplo donde podemos ver que el término similares es muy amplio.

Es importante mencionar también que la AFIP, mediante la RG 74/98 ha interpretado que la restricción del cómputo del crédito fiscal proveniente de servicios de restaurantes, hoteles, entre otros, no procede para las empresas de transporte internacional de pasajeros y cargas, en la medida que sean atribuibles al alojamiento y alimentación de sus tripulaciones. Lo cual es acertado para evitar la exportación de impuestos, en este sentido se permite solicitar la devolución de este crédito mediante el procedimiento establecido en el Art. 43 de la ley.

4.1.3. Compras e importaciones definitivas de indumentaria.

“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.”

Como tercera y última limitación, el punto 4 del inc. a) del Art. 12 se refiere a toda aquella compra o importación de ropa que no sea utilizada en forma exclusiva en el lugar de trabajo.

²⁵ ENRICO, FEDERICO A., “Análisis del Impuesto al Valor Agregado” EDITORIAL LA LEY, Edición 2005, página 420.

²⁶ MARCHEVSKY, RUBEN A., op. cit. en nota 1, página 668.

Para subsanar los olvidos del legislador el reglamento incorporó en el 2do párrafo del Art. 52 lo siguiente:

“Tampoco será de aplicación dicha restricción para lo dispuesto en el punto 4 de la citada norma legal, cuando la indumentaria y accesorios comprendidos en el mismo, tengan para el adquirente o importador el carácter de bienes de cambio, o por sus características sean de utilización exclusiva en los lugares de trabajo (guardapolvos, camisas con logos, guantes, máscaras, botas, etc.), excluidos, en este último caso, aquellos elementos que sirvan, sean necesarios o se destinen, indistintamente, fuera y dentro del ámbito laboral.”

Respecto de esta última parte, no es posible trazar una línea demarcatoria que constituya la frontera de lo que se considera o no vinculado a una actividad gravada. Para ello debemos atenernos a lo expresado por el artículo antes detallado, particularmente respecto de que *“sean de utilización exclusiva en los lugares de trabajo”* y *“sean necesarios o se destinen, indistintamente, fuera y dentro del ámbito laboral”*.

Esto significa, que toda indumentaria que sea de utilización exclusiva para el ámbito laboral estará vinculada con la actividad gravada y si aquella es de uso indistinto, dentro y fuera del ámbito laboral, no será considerada como vinculada a una actividad gravada.

Esto se podría aplicar, por ejemplo, para determinar si es computable el crédito proveniente del delantal en el caso del dentista, o de la chaquetilla para el médico, o el traje y la corbata para el abogado, contador o el escribano.

4.1.4. Tratamiento equivalente al de un consumidor final.

De acuerdo con lo dispuesto en el 4to párrafo del inciso a) del Art. 12 de la Ley: “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.”.

Es decir, que de acuerdo con lo dispuesto en el primer párrafo del Art. 39 de la Ley, no se les deberá discriminar el IVA en la factura o documento equivalente y de acuerdo con las disposiciones reglamentarias vigentes, deberá emitirse una factura B o una C, según el caso.

4.2. Compras habituales de bienes usados a Consumidores Finales.

Al respecto el Art. 18 de la ley dispone:

“Los responsables cuya actividad habitual sea la compra de bienes usados a consumidores finales para su posterior venta o la de sus partes, podrán computar como crédito de impuesto el importe que surja de aplicar sobre el precio total de su adquisición, el coeficiente que resulte de dividir la alícuota vigente a ese momento por la suma de CIEN (100) más dicha alícuota.

El referido cómputo tendrá lugar siempre que el consumidor suscriba un documento que, para estos casos, sustituirá el empleo de la factura y en el que deberá individualizarse correctamente la operación, de acuerdo a los requisitos y formalidades que al respecto establezca la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA.

En ningún caso el crédito de impuesto a computar, conforme a lo establecido en el presente artículo, podrá exceder el importe que resulte de aplicar la aludida alícuota sobre el NOVENTA POR CIENTO (90 %) del precio neto en que el revendedor efectúe la venta.

Cuando por aplicación de las disposiciones del párrafo anterior se determine un excedente en el crédito fiscal oportunamente computado, dicha diferencia integrará el débito fiscal del mes al que corresponda la operación de venta que le dio origen.”

Como adelantamos en el punto 3.1.1 y subsiguientes este caso es una excepción legal al requisito de que sólo será computable el crédito fiscal en la medida que sea facturado por un tercero responsable inscripto, y su importe discriminado en la factura.

En lo que a este trabajo importa, analizaremos cuales son los requisitos para que el cómputo del crédito fiscal proceda y los límites impuestos por la Ley:

- a) Condición de Habitualistas: La ley exige, como requisito para la aplicación de este artículo, que el responsable inscripto adquiera habitualmente bienes usados a consumidores finales, y no que sea su actividad exclusiva o la principal.

El Fisco ha debido tratar el encuadramiento, frente a este régimen especial, de operaciones en las cuales responsables inscriptos adquieren la titularidad de bienes usados de consumidores finales, siendo esto habitual en virtud de la actividad que desarrollan.

Así, en el Dictamen DAT 58/96 se consultaba sobre el caso de entidades que adjudican créditos para la compra de automóviles, prendándose como garantía, que reciben automotores como dación en pago de los préstamos otorgados por no poder, los titulares, cancelar sus obligaciones.

La consultante destaca que a esta modalidad se la conoce como “bienes recibidos en defensa de créditos” e implica que una vez recibido el automotor, las entidades lo enajenan.

Dada la frecuencia con la que se realiza la operatoria, consultaba si era de aplicación el artículo bajo examen.

El Fisco remite a unas actuaciones anteriores en las cuales trató esta posibilidad para las aseguradoras en virtud de la cesión o abandono de bienes usados, por parte de consumidores finales, a favor de las mismas y cita como fundamento del argumento allí esgrimido un fallo de nuestro máximo tribunal (“La M.M. Cía. Argentina de Seguros S.A.”, CSJN, 9/11/93) quien consideró:

“... esa venta estaría asociada a la actividad aseguradora cuya finalidad consiste en reducir el costo de la indemnización abonada al asegurado, razón por la cual tales operaciones no estarán incluidas en el artículo bajo análisis, pues constituyen parte del negocio de seguros que debe entenderse como la actividad habitual de la compañía, en tanto que el régimen del artículo citado exige que el adquirente tenga como actividad habitual la compra de bienes usados a consumidores finales para su reventa”.

Finalmente el dictaminante concluye, para el caso en consulta, que:

“En virtud de los antecedentes existentes sobre el caso, se considera que no debe diferir el tratamiento dispensado en aquella oportunidad, ya que el automotor recibido como dación en pago por las instituciones bancarias está asociado a su actividad habitual, sin que pueda por ello considerarse a la misma como habitualista en la compra de bienes usados...”.

La misma línea argumental sigue el Fisco en su Dictamen DAT 42/01.

Nótese que en los casos analizados las adquisiciones a consumidores finales son parte de sus actividades principales y no una actividad adicional desarrollada en forma habitual, lo cual torna inaplicable el régimen especial.

b) Concepto de Bienes Usados: Resulta muy ejemplificativo el Dictamen DAT 183/94 ya que allí se define la condición de “bien usado” de la siguiente manera:

“A criterio de esta Asesoría cuando el dispositivo se refiere a bienes usados estaría significando que la cosa objeto de la transacción fue incorporada por el consumidor final a su patrimonio y sometida por el mismo a uso, para luego proceder a su enajenación.”

“... requeriría, según se interpreta, que se trate de bienes usados por el consumidor; en otras palabras que, no obstante el desgaste por su utilización, la cosa vendida sea la misma que adquirió el nombrado...”

Así, con esta premisa, el Fisco resuelve la improcedencia del régimen especial en la adquisición a consumidores finales por parte de habitualistas, de cascotes provenientes de la demolición de casas particulares, decidiendo que no encuadra en la norma legal.

El servicio asesor opina que *“los ‘cascotes’ o ‘escombros’ son partículas o desechos que provienen de la demolición de un edificio, destacando que en el caso planteado el bien utilizado por el consumidor final fue el inmueble y no los referidos cascotes.”*

No obstante, aclara que sí correspondería el cómputo de crédito fiscal, por el precio que corresponda, cuando de la demolición se obtengan bienes con individualidad propia, tales como puertas, ventanas, etc.

El mismo razonamiento utiliza el Dictamen DAT 75/02 al tratar las compras de “chatarra” u otra clase de desperdicio o residuo realizadas a consumidores finales.

Además de la necesidad de buscar la acepción del término (“hierro viejo”, “escoria que deja el mineral de Hierro” y “restos metálicos procedentes del desguace de automóviles, barcos, maquinarias, etc.), destaca que tanto la compra como la venta del producto se hace por kilogramo, perdiéndose de este modo, la individualidad propia del bien y su identidad como cosa mueble.

Finalmente entiende que:

“El bien en cuestión, al cual se lo consideró ‘bien usado’ al computar el crédito fiscal del citado artículo 18, es ‘chatarra’. Al respecto, esta Asesoría entiende que el consumidor final no adquirió ‘chatarra’ para su uso; el bien usado por el consumidor ha sido otro distinto a aquel que ahora transfiere al habitualista para su posterior comercialización, y éste último no resulta ser el bien usado por el enajenante. Más aun, la ‘chatarra’ es un residuo, y en ese carácter no puede caracterizarse como bien nuevo o usado, tampoco es posible de ser considerado técnicamente como una pieza o una parte de un bien.”

Respecto de la operatoria con “cartoneros” podemos citar el fallo “Favorable S.A.” (TFN, Sala D, 6/6/02) en los cuales se sostuvo, en el caso de compraventa de bienes usados reciclables (principalmente botellas, vidrio y papeles) que la empresa adquiriría a personas que se dedican a recogerlos en la vía pública, que tales adquisiciones no debían considerarse como efectuadas a consumidores finales, por cuanto los bienes comercializados no eran destinados al uso particular o al consumo de los vendedores (cartoneros).

- c) Documentación Respaldatoria: Cada operación se debe respaldar por la emisión de un comprobante de compra por duplicado del cual el habitualista conserva el original y entre el duplicado al vendedor.

En el Art. 59 del DR-LIVA se dispone, que no obstante la excepción a la norma general, deberá cumplirse respecto del documento sustitutivo, con todos los requisitos establecidos en

la ley. Por ende, deberán contabilizarse y cumplir con todas las exigencias que establezca la DGI, en virtud de lo establecido por el Art. 42 de la ley.

En virtud de tal delegación la DGI dictó la RG 3744/93, estableciendo los requisitos formales que deben cumplir los que denomina “Comprobantes de compra de bienes usados a consumidor final.

Son prácticamente los mismos requisitos que deben respetar las facturas, de acuerdo con lo dispuesto por la RG (AFIP) 1415/03, incluso el CAI y fecha de vencimiento establecidos por la RG (AFIP) 100/98, más la firma ológrafa del vendedor-consumidor final.

En síntesis, podemos decir que son aquellos que permiten identificar con precisión el bien vendido y los sujetos intervinientes (nombre y apellido o denominación, CUIT o número de documento, y domicilio tanto del comprador como del consumidor final vendedor).

- d) Existen límites para el cómputo del crédito fiscal: El habitualista calcula el crédito fiscal partiendo del precio total pagado al consumidor final, obtiene el *precio neto gravado* y debe aplicar sobre éste la alícuota vigente al momento de la operación. El procedimiento es el siguiente:

$$\frac{\text{Precio total que surge del comprobante de compra} \times \text{alícuota}}{(1 + \text{alícuota vigente a la fecha de compra})} = \text{crédito fiscal}$$

El cómputo del crédito fiscal se debe efectuar en el mes que realiza la adquisición del bien.

El tercer párrafo del Art. 18, nos aclara que **en ningún caso el crédito de impuesto computado podrá ser mayor que** el importe que surja de aplicar la alícuota sobre el 90% del precio neto de venta. Esta comparación debe efectuarse operación por operación.

Para el caso en que el importe haya sido computado en exceso, dicha suma deberá incorporarse en el débito fiscal del mes al que corresponde la operación de venta, que le dio origen.²⁷

En cuanto a la alícuota que debe aplicarse sobre el 90% del precio neto de venta, entendemos que es la misma que se aplicó en el momento de la compra del bien, ya que ello

²⁷ Resulta válido el análisis que hace Marchevsky, “... el legislador presume, sin admitir prueba en contrario, que como mínimo debe existir una diferencia entre el precio de compra y el de venta, no menor que el 11,11%.” Para el análisis numérico remitimos a MARCHEVSKY, RUBEN A., “Impuesto al Valor Agregado – Análisis Integral” EDITORIAL ERREPAR, Edición 2007, página 725.

está de acuerdo con la intención de la norma. Obsérvese que la norma bajo análisis se refiere a la alícuota “aludida”, que no es otra que la utilizada para determinar el crédito de la operación.

Esto debe ser tenido en cuenta para aquellas situaciones en las cuales opere un cambio de alícuota entre el momento de la compra y el de la venta.

4.2.1. Situaciones especiales: Compra a Responsables Inscriptos, Exentos y Contribuyentes del Régimen Simplificado (Monotributo).

Es interesante la conclusión del Organismo Recaudador en el Dictamen DAT 42/01 en cuanto sostiene que las disposiciones del Art. 18 de la ley facultan a los habitualistas a computar el crédito fiscal respecto de las adquisiciones que efectúen también a:

- Responsables inscriptos que enajenen bienes que, como consecuencia de las disposiciones de la Ley 24.475 (punto 4.1. del presente trabajo), no están vinculados con la actividad gravada.

Como ya vimos la ley, en su artículo 12, establece que los responsables inscriptos deben recibir el tratamiento de consumidores finales.

- Sujetos exentos.

La Ley de IVA no menciona expresamente que deben recibir el tratamiento de consumidores finales, sino que vía reglamentaria se dispone que no debe discriminárseles el IVA en las facturas de compra o prestaciones de servicios. Es decir, existe una asimilación formal en este aspecto con los consumidores finales.

Por último, en el caso de los Monotributistas, con la sanción de la Ley 25.865, se ha afirmado en el Art. 35 de la ley 24.977 y en el 36 del reglamento, que las adquisiciones a estos sujetos no generan, en ningún caso, crédito fiscal y sus ventas no generan débito para sí ni crédito para sus adquirentes.

Para Marchevsky²⁸, este hecho nada tiene que ver con el régimen especial que la Ley de IVA prevé para los habitualistas, que cómo régimen particular, tiene preeminencia sobre las normas generales del monotributo.

²⁸ MARCHEVSKY, RUBEN A., op. cit. en nota 1, página 735.

4.3. Prorrateo del Crédito Fiscal.

Como tratamos en el punto 3.2.4., y como límite al cómputo del crédito fiscal, el 2do párrafo del Art. 12 de la Ley dice:

“Sólo 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...”

Siendo esto así, una cuestión a resolver es la de aquellas adquisiciones, locaciones o prestaciones que dieran lugar a cómputo de crédito fiscal, pero cuya vinculación con actividades gravadas no podía establecerse en forma directa o precisa.

Justamente el Art. 13 de la Ley trata la manera de solucionar tal situación sobre la base de dos premisas que deben considerarse en el siguiente orden de prelación:

- a) La apropiación debe efectuarse por conocimiento cierto de la afectación de los bienes y servicios a las operaciones gravadas.
- b) De no ser posible lo indicado anteriormente, deberá recurrirse a la práctica de un prorrateo, a fin de determinar el porcentaje de operaciones gravadas realizadas en el período.

El orden indicado implica que no puede utilizarse uno u otro método de apropiación en forma indistinta, e impide el recurso del prorrateo, de existir alguna posibilidad de apropiar en forma cierta las operaciones.

En síntesis: no estamos en presencia de una opción para el contribuyente, sino en un método residual o de excepción.²⁹

Tanto es así, que el reglamento (Art. 55) expresamente niega la posibilidad de arribar a la apropiación por el método del prorrateo si:

²⁹ Como dice el Dictamen DAT 171/94: *“... al método del prorrateo debe recurrirse en último término cuando ya se agotaron los mecanismos que permiten atribución directa o proporcional, reduciendo de esa manera a la mínima expresión posible el monto de créditos prorrateables, con el fin de evitar los efectos distorsivos a que se hizo mención.”*

- Existe incorporación física de bienes;
- Existe incorporación directa de servicios;
- Puede conocerse la proporción cierta de apropiación.

Incluso, habiéndose utilizado el prorrateo en un período, manda ajustar el crédito determinado y computado de esa manera cuando, en un ejercicio fiscal posterior, se adquiere el conocimiento preciso de cómo debió apropiarse.

Como corolario de lo expuesto, se puede exponer de la siguiente manera las cuatro situaciones³⁰ contempladas en la norma:

SI EL CRÉDITO FISCAL ORIGINADO EN COMPRAS, IMPORTACIONES, LOCACIONES O PRESTACIONES SE VINCULA:

- 1) EXCLUSIVAMENTE CON OPERACIONES EXENTAS O NO GRAVADAS: NO ES PROCEDENTE EL CÓMPUTO DEL CRÉDITO FISCAL.
- 2) EXCLUSIVAMENTE CON OPERACIONES GRAVADAS: ES PROCEDENTE EL CÓMPUTO DEL CRÉDITO FISCAL.
- 3) INDISTINTAMENTE CON OPERACIONES GRAVADAS Y EXENTAS O NO GRAVADAS, Y ES POSIBLE SU APROPIACIÓN CIERTA:
 - a) VINCULADO CON OPERACIONES GRAVADAS: ES PROCEDENTE EL CÓMPUTO DEL CRÉDITO FISCAL POR APROPIACIÓN DIRECTA.
 - b) VINCULADO CON EXENTAS O NO GRAVADAS: NO ES PROCEDENTE EL CÓMPUTO DEL CRÉDITO FISCAL.
- 4) INDISTINTAMENTE CON OPERACIONES GRAVADAS Y EXENTAS O NO GRAVADAS, Y NO ES POSIBLE SU APROPIACIÓN CIERTA: CALCULANDO LA PROPORCIÓN DE OPERACIONES GRAVADAS SOBRE EL TOTAL DE OPERACIONES:
 - a) VINCULADO CON OPERACIONES GRAVADAS: ES PROCEDENTE EL CÓMPUTO DEL CRÉDITO FISCAL.
 - b) VINCULADO CON EXENTAS O NO GRAVADAS: NO ES PROCEDENTE EL CÓMPUTO DEL CRÉDITO FISCAL.

En los dos primeros casos, la computabilidad del crédito fiscal se encuentra sujeta a la aplicación, lisa y llana, de los preceptos estipulados en el Art. 12 de la Ley.

³⁰ Esquema extraído de MARCHEVSKY, RUBEN A., op. cit. en nota 1, página 935.

En el tercer caso, si bien existe vinculación parcial de los créditos fiscales con operaciones gravadas, la posibilidad de apropiación cierta de los mismos inhibe la aplicación del método presuntivo.

En consecuencia, se aplica lo dispuesto en el Art. 12, por estar en presencia del supuesto indicado en el Art. 55 del DR-LIVA.

El cuarto caso es el que obliga a utilizar el método presuntivo de apropiación (prorratio), por encontrarse el contribuyente ante una manifiesta imposibilidad de apropiar en forma cierta el crédito.

4.3.1. Cálculo de la proporción.

Para el cálculo del cuarto caso comentado y como se desprende del primer párrafo del texto del Art. 13, se presumirá que los créditos se vinculan con operaciones gravadas en la misma proporción que exista de éstas sobre el total de operaciones.

*“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 sólo **procederá respecto de la proporción correspondiente a las primeras**, la que deberá ser estimada por el responsable aplicando las normas del artículo anterior.”* (El resaltado me pertenece)

Entonces el primer paso es calcular dicha proporción de acuerdo con el siguiente cálculo:

$$\% = \frac{\text{TOTAL DE OPERACIONES GRAVADAS}}{\text{TOTAL DE OPERACIONES DEL PERIODO FISCAL O AÑO CALENDARIO}}$$

Donde % es igual al porcentaje de operaciones gravadas realizadas por el sujeto que aplicado sobre el crédito fiscal que tiene vinculación indistinta e incierta con el total de operaciones, podrá computarse como crédito fiscal.

Y donde el total de operaciones involucra tanto las gravadas como las exentas y no gravadas.

Como puede observarse, se presume ese porcentaje de vinculación con operaciones gravadas, considerando el monto de las mismas, lo cual puede encontrarse lejos de la verdadera apropiación.

En cuanto a los montos que deben considerarse a efectos del cálculo, tanto el Art. 53 como el 54 del DR-LIVA, establecen que:

- Deben ser montos netos;
- Deben coincidir con la base imponible del gravamen.

En consecuencia, deben considerarse las notas de crédito y de débito emitidas.

4.3.2. Ajustes de las estimaciones.

El método descrito sólo puede realizarse una vez conocidos los datos que requiere (monto total de operaciones), y ello es factible en el último mes de operaciones del año calendario o ejercicio comercial.

Entonces, mientras llega ese momento el contribuyente puede computar ese crédito, pero no puede hacerlo en su totalidad, ya que se reconoce su vinculación con actividades exentas o no gravadas.

Sea cual fuere el método empleado para computar en forma estimada, mes a mes, el crédito fiscal, en el último mes del período debe calcularse la proporción de operaciones gravadas a fin de ajustar las estimaciones efectuadas.

Se trata de un simple cálculo aritmético mediante el cual se aplica a los créditos fiscales de incierta apropiación, el porcentaje obtenido de operaciones gravadas de los últimos 12 meses.

El monto del crédito así obtenido, mes a mes, se compara con el computado estimativamente en iguales períodos mensuales estableciéndose las diferencias, en más o menos, a fin de realizar una sumatoria que deriva en el ajuste anual a practicar.

De resultar un monto final a favor del fisco (los créditos fiscales estimados y computados superan a los que surgen de aplicar el porcentaje de operaciones gravadas), el mismo recibirá el tratamiento de débito fiscal en el último mes del período fiscal o año calendario.

Por el contrario, si el monto final de diferencias arroja un saldo a favor del contribuyente (los créditos fiscales que surgen de aplicar el porcentaje de operaciones gravadas son superiores a los créditos estimados computados), podrá computar ese saldo como crédito fiscal en el último mes del período fiscal o año calendario.

4.4. Devoluciones, Descuentos y Similares Otorgados.

Si bien técnicamente estamos hablando de la devolución de Débitos Fiscales, por la forma de liquidación elegida por el legislador (“método de adición”), la misma tiene un impacto sobre los Créditos Fiscales del período, razón por la cual he elegido agregarlo como un punto más de este trabajo.

Estos conceptos, si bien constituyen para el responsable un menor Débito, el legislador ha querido que el impuesto contenido en una Nota de Crédito, emitida a clientes, sea un mayor crédito.

En principio, y como comenta Enrico³¹, esto parecería ser un tanto “extraño”, pero encuentra su respuesta en una razón práctica al momento de efectuar la determinación del impuesto, y es evitar que pueda generarse un Débito Fiscal negativo, situación que puede darse si en un mes los descuentos, bonificaciones, devoluciones, etc., son mayores a las ventas.

Ahora bien, de acuerdo con lo dispuesto en el inc. b) del Art. 12 de la Ley del IVA **deberá considerarse un mayor crédito fiscal:** *“b) El gravamen que resulte de aplicar a los importes de los descuentos, bonificaciones, quitas, devoluciones o rescisiones que, respecto de los precios netos, se otorguen en el período fiscal por las ventas, locaciones y prestaciones de servicios y obras gravadas, la alícuota a la que dichas operaciones hubieran estado sujetas, siempre que aquellos estén de acuerdo con las costumbres de plaza, se facturen y contabilicen. A tales efectos rige la presunción establecida en el segundo párrafo ‘in fine’ del artículo anterior.”*

El inc. b) sólo comprende aquellos descuentos, devoluciones, quitas y bonificaciones que se otorgan con posterioridad a la emisión de la factura de venta, pues los concedidos hasta ese momento deben ser deducidos de la base (Art. 10 de la ley) para determinar el precio neto.

4.4.1. Características.

Seis son las características de este inciso, las que serán analizadas por separado:

1) Imputación al período fiscal en que se otorguen.

³¹ ENRICO, FEDERICO A., op. cit. en nota 25, página 436.

Únicamente deberán computarse como un mayor crédito fiscal los descuentos y similares correspondientes al periodo fiscal por el que se otorguen.

En opinión de Fenochietto³², esta disposición debe interpretarse en el sentido que no puede anticiparse el cómputo de los mismos, pero sí incluirse en la liquidación los correspondientes a períodos anteriores, que se omitieron en liquidaciones pasadas.

2) Deben corresponder a ventas, locaciones o prestaciones gravadas.

Con razonable criterio se dispone que únicamente deberán generar crédito fiscal los descuentos, devoluciones, bonificaciones y similares concedidos respecto de operaciones que estaban gravadas, de forma tal que, aquéllos concedidos por operaciones exentas o no gravadas no generarán cómputo de crédito fiscal alguno.

3) La alícuota aplicable a los descuentos, devoluciones y bonificaciones es aquella a la que estuvieron alcanzadas las ventas, locaciones o prestaciones.

La alícuota aplicable es aquella vigente en el momento en que se generó el débito fiscal de la operación por la cual se efectúa el descuento, la devolución o la bonificación.

4) Deben corresponder a las costumbres de plaza.

Con el objeto de evitar la evasión del impuesto, la ley dispone que los créditos fiscales deberán originarse en descuentos, bonificaciones y similares concedidos de acuerdo con las costumbres de plaza.

Ni la ley ni su reglamento definen qué significa que “estén de acuerdo con las costumbres de plaza”.

Por tales se puede entender aquellos que sean similares a los que se otorgan en el mercado o que se encuentren previamente definidos por la empresa al diseñar su política comercial, y pueda probar que las mismas no son arbitrarias.

En ese sentido, un contribuyente no podrá computar el crédito fiscal si los descuentos, bonificaciones, devoluciones y similares no respetan esos parámetros previamente establecidos.

³² FENOCHIETTO, RICARDO, op. cit. en nota 4, página 640.

Sobre este particular, Marchevsky analiza el caso de un contribuyente que otorga un descuento o una bonificación especiales, por encima de lo que se otorga en plaza. Citando como ejemplo, que para un tipo especial de operación o una operación determinada, se ofrece un porcentaje de descuento muy superior al que otorgan sus competidores, con el fin de ganar mercado. Entendiendo admisible tal supuesto ya que *“No creemos que cuando la ley habla de ‘costumbres de plaza’ lo haga en un sentido de uniformidad, sino que entendemos ‘la plaza’ como una referencia general: por ejemplo como actúa la plaza cuando se quiere obtener una ventaja competitiva”*³³.

Como dijimos, el objetivo perseguido por el legislador es evitar que a través de determinadas maniobras se pueda incrementar el crédito fiscal, llegando en ese caso a cortar incluso la cadena de débitos y créditos, pero si la operatoria surge de prácticas comerciales coherentes y documentación respaldatoria válida no podríamos decir que la misma se aleja del espíritu de la ley.

5) Facturación y registración.

Para que proceda el cómputo del crédito fiscal por los descuentos y bonificaciones otorgados, los mismos deben ser facturados y contabilizados.

Dos son los objetivos perseguidos a través del requisito de la facturación:

- a. Facilitar un posterior control de los créditos fiscales computados en la declaración jurada del emisor de las notas de crédito y;
- b. Que el receptor (quien en su momento efectuó la compra), cuente con un soporte material, confeccionado por un tercero, de donde surja el débito fiscal que deberá incluir en su liquidación.

Además, la ley exige que los descuentos y las bonificaciones sean contabilizados por el sujeto emisor de las notas de crédito.

Como el crédito fiscal en este caso no emana de un documento emitido por un tercero, sino de uno confeccionado por el propio responsable, beneficiario del mismo, se persigue evitar que se emitan notas de crédito y que después se anulen con total facilidad, de acuerdo con el impuesto a pagar que arroje cada liquidación.

³³ MARCHEVSKY, RUBEN A., op. cit. en nota 1, página 685.

Si bien la contabilización de las notas de crédito no evita completamente este tipo de maniobras, se trata de una forma de obstaculizarlo, debido al riesgo que la contabilización podría llegar a implicar, ya que constituye un medio de prueba más de que el descuento o la bonificación existieron y con ello, de la acreencia a favor de un tercero.

Agrega Enrico: *“este requisito [...] resulta exclusivo para aquellos responsables obligados a llevar libros comerciales. Sin embargo, este no hace más que reiterar la obligación de registración establecida en el Art. 42 de la ley para todos los responsables del tributo, la que debe ‘asegurar la clara exteriorización de las operaciones a que correspondan, permitiendo su rápida y sencilla verificación’.”*

6) Presunción de proporcionalidad.

La última parte del inc. b) del Art. 12 establece la presunción, que no admite prueba en contrario, que los descuentos, bonificaciones, devoluciones, quitas y similares operan en forma proporcional al precio neto y al impuesto facturado.

De esta manera se evitan también maniobras evasivas que podrían generarse a partir del manipuleo del importe neto y del impuesto. Nótese que si el receptor de la nota de crédito tiene saldo a favor en su declaración jurada, o se trata de una empresa promovida, no tendrían mayores inconvenientes en aceptar la nota de crédito emitida con una mayor proporción de impuesto, a cambio tal vez de otra contrapartida.

A modo de resumen podemos esquematizar todo lo antes detallado de la siguiente forma:

CONCEPTOS COMPRENDIDOS	DEVOLUCIONES, RESCISIONES, DESCUENTOS, BONIFICACIONES Y QUITAS OTORGADOS EN EL PERIODO FISCAL POR OPERACIONES GRAVADAS.
CONDICIONES QUE DEBEN DARSE EN FORMA CONCURRENTES	<ol style="list-style-type: none"> 1. DE ACUERDO CON COSTUMBRES DE PLAZA. 2. FACTURADOS. 3. CONTABILIZADOS.
PRESUNCION	OPERAN EN FORMA PROPORCIONAL AL PRECIO NETO Y AL IMPUESTO FACTURADO.
ALCUOTA APLICABLE	A LA QUE, EN SU MOMENTO, HUBIERAN ESTADO SUJETAS LAS OPERACIONES

4.4.2. Quitas Concursales: Un caso controvertido.

Como bien señala Fenochietto³⁴, este es un tema que presenta dudas y opiniones encontradas, aun dentro del propio organismo recaudador, respecto de la aplicabilidad del concepto “quitas” de la LIVA a las quitas concursales.

Como explicáramos anteriormente, para el acreedor representa un menor débito fiscal, siendo de aplicación las disposiciones del inc. b) del Art. 12 de la ley de IVA. Y para el concursado, un menor crédito fiscal, siendo de aplicación las disposiciones del 2do párrafo del Art. 11 de la misma ley³⁵.

El Dictamen DAL 53/99 al tratar el supuesto en que se produce una quita por concurso preventivo o quiebra del prestatario o por una refinanciación de la deuda acordada por el prestatario con una entidad bancaria, dice:

“Luego, en el supuesto de que haya una quita como consecuencia de un concurso preventivo, quiebra o refinanciación, se entiende que resultarán aplicables las disposiciones contenidas en el artículo 12, inciso b) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, t.o. en 1997 y sus modificaciones.”

Igualmente el fisco adhiere a este tratamiento, al tratar el caso de quitas promovidas en acuerdos extrajudiciales en su Dictamen DAL 46/02.

Pero resulta de importancia el Dictamen 48/06 emitido por la Procuración del Tesoro de la Nación donde también se entiende que estas quitas concursales están comprendidas en el vocablo “quitas” que incorpora la LIVA.

³⁴ FENOCHIETTO, RICARDO, op. cit. en nota 4, página 644.

³⁵ A continuación transcribimos el 1er y 2do párrafo del Art. 11 de la LIVA: “A los importes totales de los precios netos de las ventas, locaciones, obras y prestaciones de servicios gravados a que hace referencia el artículo 10, imputables al período fiscal que se liquida, se aplicarán las alícuotas fijadas para las operaciones que den lugar a la liquidación que se practica.

Al impuesto así obtenido se le adicionará el que resulte de aplicar a las devoluciones, rescisiones, descuentos, bonificaciones o quitas que, respecto del precio neto, se logren en dicho período, la alícuota a la que en su momento hubieran estado sujetas las respectivas operaciones. A estos efectos se presumirá, sin admitirse prueba en contrario, que los descuentos, bonificaciones y quitas operan en forma proporcional al precio neto y al impuesto facturado.”

Para analizar lo tratado en tal dictamen recurriremos en forma parcial al esquema propuesto por Marchevsky³⁶, donde agregaremos las opiniones a favor y en contra de otros autores.

1) “Las quitas concursales son meras reducciones de créditos y no de los precios que se pacten libremente entre vendedores y compradores.”

Del dictamen del procurador³⁷:

“III. Examen de la cuestión

1. ...

Considero oportuno señalar que el informe a fs. 2/13 se esfuerza en encontrar, entre las quitas convencionales y las concursales, diferencias que carecen en rigor de relevancia para definir el criterio que corresponde adoptar en la materia, pues el artículo 12, inciso b), de la ley de impuesto al valor agregado (t.o. 1997 y modif.) no efectúa distinciones de ninguna especie según la naturaleza de las quitas que menciona, ni exige que ellas deben ser libres y voluntariamente pactadas, ni tampoco bilaterales o contractuales.”

Concuera Marchevsky³⁸ acotando que: “... no se trata de negar las diferencias existentes, sobre las cuales no es necesario profundizar demasiado para notarlas, sino de entender que la ley no impone requisitos especiales a la quita para que sea considerada aquélla que tiene prevista.”

En disidencia encontramos las opiniones de Jalfin³⁹ y Oklander⁴⁰ (entre otras⁴¹), agregando este último que no se debe aplicar el principio de interpretación “*ubi lex non distinguit nec non*

³⁶ MARCHEVSKY, RUBEN A., op. cit. en nota 1, páginas 927 a 932.

³⁷ El Procurador aclara que dictamina a título de colaboración, teniendo en cuenta la trascendencia de la consulta efectuada, ya que no corresponde que la Procuración se pronuncie sobre cuestiones de carácter abstracto y general, sino sobre problemas específicos que se plantean en casos concretos, a la vista de los expedientes respectivos, porque las características de cada situación particular, pueden determinar variantes en las soluciones jurídicas a adoptar.

³⁸ MARCHEVSKY, RUBEN A., op. cit. en nota 1, página 927.

³⁹ JALFIN, JORGE, “Tratamiento de la quitas concursales en el Impuesto al Valor Agregado”, CONSULTOR TRIBUTARIO, Año II, N° 24, Febrero 2009, página 91.

⁴⁰ OKLANDER, JUAN, “Las quitas respecto de precios y las quitas respecto de créditos concursales”, DTE ERREPAR, Agosto 2006, página 739.

⁴¹ Son citadas por la doctrina también las opiniones en contra de Melzi, Flavia y Damsky Barvosa, María en “Régimen tributario de los concursos y quiebras – LL – 2005 – pag. 269.

distinguere debemus” (si la ley no lo determina los intérpretes de la ley tampoco podrán hacerlo) porque por más que en ambos casos se utilice el vocablo “quitas”, “*sería pretender que no se distingán cosas que entre sí son diferentes*”.

Si bien estos autores hacen una reseña del alcance del vocablo en la ley impositiva y en la concursal, no podemos dejar de decir que no se puede suponer ignorancia o impericia del legislador al no establecer una distinción o requisito adicional para una u otra. Aunque reconozco que una modificación de la norma no estaría de más para aclarar esta disyuntiva.

También se ha intentado resaltar una diferenciación en el hecho de que la LIVA habla de quitas sobre el “*precio neto de venta*” mientras que la ley concursal habla de quitas sobre los “*créditos concursados*”.

Sobre el particular razona Daniel Calzetta⁴²: “... resulta improcedente [...] contraponer la aplicación de las quitas a los precios netos, por un lado, con la aplicación de estas a los pasivos concursales verificados; ello, en virtud de que el precio neto es una figura propia de la terminología y mecánica del impuesto y ajena a los negocios, las quitas se aplican ya sea en el marco del concurso o en el de la negociación comercial a las obligaciones y/o a los precios, y lo mismo ocurre con los descuentos, bonificaciones y devoluciones, sin que ello sea óbice para que se vean incididos por el impuesto.”

2) “Las quitas de la ley deben ajustarse a costumbres de plaza y mal puede tomarse como una tradición de plaza el otorgar quitas si éstas no son voluntarias, ni bilaterales, ni contractuales, sino legales y judiciales.”

Del dictamen del procurador:

“2.1. Como surge del texto de la norma precedentemente transcripta, las únicas exigencias que ella establece, para admitir los créditos fiscales derivados de las quitas allí mencionadas, consisten en que estas últimas “... estén de acuerdo con las costumbres de plaza...” y que “... se facturen y contabilicen”.

2.2. Considero que la primera de esas condiciones (que la reducción de la deuda sea conforme con las costumbres de plaza) persigue garantizar la regularidad o normalidad de la quita, aspecto que queda, a mi juicio, suficientemente a salvo cuando ella cuenta con la aprobación del juez del concurso. Si las costumbres de plaza sirven de respaldo a las quitas contractuales, a fortiori debe reconocerse tal efecto a la doctrina judicial que fija los términos y alcances de las quitas concursales.

⁴² CALZETTA, Daniel, “Quitas concursales en el Impuesto al Valor Agregado”, DTE ERREPAR, página 970, Octubre 2009. En igual sentido: MARCHEVSKY, RUBEN A., op. cit. en nota 1, página 927.

Por ese mismo motivo, en caso de rechazar el juez interviniente la nota de crédito extendida por el acreedor, considero que la condición precitada no se encontraría satisfecha.

2.3. *Tampoco resultaría en tal supuesto satisfecha la segunda exigencia establecida por el artículo 12, inciso b) precedentemente transcrito pues ese rechazo judicial impediría que la quita fuera contabilizada.”*

Sobre este tema se refiere Marchevsky⁴³:

“No creemos que cuando la ley habla de ‘costumbres de plaza’ lo haga en un sentido de uniformidad, sino que entendemos ‘la plaza’ como una referencia general: por ejemplo como actúa la plaza cuando se quiere obtener un acuerdo que haga posible el pago de una deuda y el cobro de una acreencia.

La Ley impone esta especie de primer ‘filtro de normalidad’, a fin de poner en especial consideración de análisis todo aquello que no pueda ser atribuible a ese comportamiento...

El comportamiento del mercado comercial, cuando otorga una quita, se fundamenta normalmente en la expectativa de poder cobrar mayor parte de su crédito y muchas veces en resignar parte de su valor agregado y más también, a fin de que el deudor pueda solucionar los problemas que lo han llevado al estado falencial o prefalencial y poder seguir realizando operaciones con él.”

El citado autor hace después una acotación muy importante respecto a la hipotética posibilidad de que el juez rechace la Nota de Crédito: *“... aún en esa posibilidad, el débito fiscal para el concursado se generaría, ya que es absolutamente independiente de este requisito.”* Todo esto ya que el Art. 11 no establece condiciones formales para la generación del débito como si lo hace el Art. 12, en este caso el inc. b), para el cómputo del crédito (existencia de la Nota de Crédito y su contabilización).⁴⁴

Si se me permite el término, “en la vereda opuesta” encontramos como referente a Oklander⁴⁵:

⁴³ MARCHEVSKY, RUBEN A., op. cit. en nota 1, página 928.

⁴⁴ Jalfin no ve en *“qué circunstancias procesales debería el magistrado aceptar o rechazar ese instrumento, completamente ajeno a la juridicidad de la quita, cuyo sustento se encuentra en la norma aplicable (LCQ) y la valoración positiva que de las circunstancias fácticas haya realizado el juez competente para homologar el acuerdo. Luego, la quita se aplicará –por imperio legal– sobre el importe del crédito verificado en el mismo proceso, o bien en el que se declare admisible en el futuro, en cuyo caso la hipotética nota de crédito nunca sería sometida a la consideración.”* (JALFIN, JORGE, op. cit. en nota 39, página 103)

⁴⁵ OKLANDER, JUAN, op. cit. en nota 40.

“Nos parece ocioso señalar que la locución costumbres de plaza es aplicable para transacciones habituales entre los operadores económicos que actúan normalmente en la misma, pero que en nada puede vincularse con el ámbito judicial donde se ventilan situaciones excepcionales de crisis por estados de cesación de pagos, como ocurre en los procesos concursales.”

Continúa analizando:

“En el inciso b) del artículo 12 de la ley de IVA, cuando especifica las quitas -junto con los descuentos, bonificaciones, etc.- que dan lugar a los créditos fiscales que pueden deducir los proveedores, se especifica que son las que ‘otorguen’.

Como es bien sabido, ‘otorgar’ presupone un acto voluntario, o sea todo lo contrario a aquél que es obligatorio o que necesariamente debe ser aceptado. (...)

De acuerdo con lo establecido en el régimen concursal, la quita homologada se caracteriza por el “imperium” inherente a toda resolución judicial, razón por la cual debe ser acatada por todos los acreedores en forma igualitaria y no solamente por aquéllos que la aprobaron. Tan es así que en la propia ley concursal (Art. 50, L. 24522) está contemplada la posibilidad de impugnación del acuerdo homologado por los acreedores disconformes. Incluso se prevén las oposiciones en el régimen especial de los ‘acuerdos preventivos extrajudiciales’.

Con lo cual queda absolutamente claro y fuera de toda duda que la quita le es impuesta al acreedor aún cuando no estuviera dispuesto a ‘otorgarla’.”

No será quizás, me pregunto, que las circunstancias particularísimas que rigen este proceso de acuerdo concursal hacen imposible que podamos ver al acreedor ofreciendo u otorgando explícitamente una propuesta de quita, porque es el propio texto de la ley concursal la que pone en cabeza del deudor concursado la obligación de generar tal consenso. Y quizás ese “otorgamiento” por parte del acreedor este dado por el voto en conformidad de la propuesta.⁴⁶

El mismo Oklander señala que el acreedor puede expresar su disconformidad, aunque posteriormente sea rechazada. Pero creo que el espíritu de esta quita como la otra (la consensual) es el mismo, como se refiere Marchevsky, poder cobrar parte de su crédito.

3) “La utilización de las quitas disminuye las obligaciones tributarias generando un crédito en un acreedor solvente y un débito en un deudor insolvente”.

En la “Reseña de Antecedente” del dictamen del procurador:

⁴⁶ En adición a esto podemos citar: “Además, sería poco probable asignar un tratamiento a aquellos acreedores que hayan votado la propuesta y otro distinto a aquellos a los cuales se les fue impuesta por voluntad de la mayoría.” (MARCHEVSKY, RUBEN A., op. cit. en nota 1, página 932)

“4. Al darse intervención en el ámbito de la Subsecretaría de Ingresos Públicos a la Dirección Nacional de Impuestos, manifestó...

En cuanto a lo expresado en autos por el funcionario de la División Fiscalización N° 2 de la Regional Santa Fe de la DGI-AFIP, acerca del perjuicio que para el erario público podría derivarse de la posibilidad de que el concursado no ingrese el débito fiscal generado por las quitas, hizo notar que una situación similar se produce en el caso del impuesto a las ganancias, en el cual el importe de la disminución de la deuda constituye una ganancia para el deudor concursado.

Puntualizó, además, que las quitas contractuales podrían causar mayor perjuicio al Fisco que las concursales, toda vez que las primeras son otorgadas al margen de todo proceso judicial y podrían ser utilizadas con mayor facilidad en maniobras evasivas.”

Según Marchevsky⁴⁷:

“Esto es, a nuestro juicio, absolutamente ajeno a la discusión del tema. En primer lugar, es absolutamente subjetivo suponer que el acreedor es solvente por cuanto existen las mismas probabilidades de que no lo sea...

En segundo lugar, el deudor puede salir más fortalecido que antes de su reestructuración de deudas o haber trasladado todo o parte de su paquete accionario, con motivo o después de su proceso concursal, a terceros o acreedores concursales solventes, lo cual puede no colocarlo, precisamente, en una situación de insolvencia.”

4) “Las quitas no sólo pueden estar referidas a ventas sino también a otros conceptos”.

Sobre el particular se puede citar que:

“... las quitas homologadas en los juicios concursales, que disminuyen los créditos verificados de los acreedores, aun cuando se los pretendiera vincular al precio de cada una de las operaciones impagas que los originaron, se diferencia claramente del denominado precio neto que a los efectos del IVA, contienen no sólo a éste, sino también a los importes no computables -por ejemplo, la incidencia de impuestos internos y al propio débito fiscal-, elementos todos ellos integrativos del precio en su acepción jurídica indiscutida.”⁴⁸

En contra de tal postura:

⁴⁷ MARCHEVSKY, RUBEN A., op. cit. en nota 1, página 929.

⁴⁸ OKLANDER, JUAN, op. cit. en nota 40.

“Esto es resuelto por la propia ley y su reglamento que admite la posibilidad de conceptos alcanzados y no alcanzados o exentos y la aplicación del gravamen sólo sobre los primeros, ya sea en forma cierta, proporcionada o prorrateada.”⁴⁹

5) “La generación de un débito en el deudor pone en riesgo el cumplimiento del acuerdo.”

En la “Reseña de Antecedente” del dictamen del procurador:

“6. En cuanto a la Subsecretaría de Ingresos Públicos, ...

Expresó, además, que el débito fiscal del concursado posee carácter posconcursal, y que ello implica que parte de los ingresos futuros de aquél deberán dirigirse a abonar el débito fiscal originado en la nota de crédito recibida, lo que puede poner en riesgo el cumplimiento del acuerdo preventivo y originar una eventual quiebra, con el consecuente perjuicio para todos los acreedores, incluido el Fisco.”

Oklander⁵⁰ dice sobre el particular: “... si la ley concursal procura por todos los medios a su alcance salvar a las empresas de la bancarrota, siempre y cuando tengan algún grado de viabilidad, la aplicación del criterio oficial a las quitas homologadas, que obligaría a tributar íntegra e inmediatamente después de la homologación sobre la totalidad de la quitas, muy probablemente ello vendría a representar un golpe de gracia que terminaría irremediablemente con las posibilidades de supervivencia de cualquier deudor que obtuviera la homologación de quitas significativas en su pasivo.”

Por su parte Marchevsky⁵¹ señala que las partes deberían contemplar, a la hora de reformular la propuesta, la atención de la posible carga tributaria que puede generar el propio acuerdo.

4.4.2.1. Doctrina Jurisprudencial.

El fallo Meluk Import S.A.

Podríamos decir que en la actualidad el leading case sobre este tema viene dado por el fallo “Meluk Import S.A.”⁵² tanto por las conclusiones a las que arriba el TFN (Sala A, 27/6/2007) como por la reciente opinión de la CNACAF (Sala V, 20/10/2009), en apelación.

⁴⁹ MARCHEVSKY, RUBEN A., op. cit. en nota 1, página 930.

⁵⁰ OKLANDER, JUAN, op. cit. en nota 36.

⁵¹ MARCHEVSKY, RUBEN A., op. cit. en nota 1, página 931.

En la primera instancia, la Sala A del TFN, revoco el ajuste del Fisco que entendía que el artículo 12, inciso b), de la ley del gravamen comprende a las denominadas "quitas concursales", de lo que infirió que el contribuyente⁵³ debió reintegrar los créditos fiscales oportunamente computados.

La contribuyente, en cambio, sostenía que la ley sólo refiere a las quitas propias que se producen en la actividad comercial.

Del fallo se desprenden las siguientes conclusiones:

“V. [...] En cuanto a las quitas concursales, se entiende que éstas son reducciones de los importes de los créditos verificados en el proceso concursal, de carácter imperativo, habida cuenta que dimanar de una resolución del juez del concurso. Su origen es pues, judicial.

Es importante destacar al respecto que las quitas a que alude el artículo 12 de la ley de impuesto al valor agregado son las que se aplican respecto de los precios netos. Por ello, las quitas en los precios netos a que alude el artículo 12 de la ley de IVA no revisten la misma identidad que las quitas definidas por el artículo 43 de la ley 24522 de concursos, pues éstas refieren a los créditos quirografarios verificados y no a los precios netos de las operaciones gravadas.

VI. Que a mayor abundamiento, tampoco debe concluirse que las quitas concursales pueden considerarse efectuadas conforme a las costumbres de plaza.

Sobre el particular, quienes suscriben entienden que la expresión “costumbres de plaza” debe abarcar todos aquellos conceptos que la práctica comercial considere como correcciones al precio de venta original, siempre que se otorguen a los compradores que se encontrasen en circunstancias semejantes. A nuestro criterio, cuando el legislador utilizó dicha locución, lo hizo como una referencia general, vinculada con la obtención de ventajas competitivas. Y precisamente las quitas dispuestas por resolución judicial carecen de este requisito, pues no responden a acuerdos de partes, sino -como se dijo- a un auto de homologación judicial de un crédito.”

El Fisco apela ante la Cámara⁵⁴, la cual revoca la sentencia del Tribunal. Sus fundamentos son esencialmente los siguientes:

⁵² También podemos encontrar otros fallos sobre el particular como: “Atelco S.A” (TFN, Sala A, 8/2/2005), “Bernardi, Gustavo Gabriel”(TFN, Sala C, 18/12/2006), “Yaly” (TFN, Sala B, 18/11/2008), “Celulosa Campana” (Cam. Fed. La Plata – Sec. Penal, Sala II, 17/2/2009). Dichas sentencias arribaron a la conclusión de que no hay similitud entre la quita concursal y la quita comercial.

⁵³ Se trataba de una sociedad que, como consecuencia de un concurso preventivo, obtuvo una quita de sus acreedores del 60% del monto de los créditos existentes a la fecha de concurso.

⁵⁴ El autor Ricciardi Lima, Sebastián en el artículo “Quitas concursales y el impuesto al valor agregado: nota al fallo ‘Meluk Import S.A.’” (PET 2010, Enero, página 435), es muy crítico de este fallo concluyendo que: “La pretendida obligación tributaria del contribuyente concursado,

“a) Analiza, en primer término, la diferencia de redacción de los artículos 11 y 12 de la LIVA, respecto a que, para que proceda el crédito fiscal, se exige que los descuentos, bonificaciones, quitas, devoluciones, etc. se otorguen de acuerdo con las costumbres de plaza, se facturen y contabilicen, mientras que, respecto al débito fiscal, debe adicionarse el impuesto correspondiente para dichos conceptos, sin hacer referencia a las costumbres de plaza.

Tomando en consideración lo dispuesto en el artículo 10 de la ley, que tiene como objetivo gravar el precio neto de venta, la Cámara considera que no resulta lógico distinguir entre las quitas obtenidas por los deudores respecto a las concedidas por los acreedores, excepto en el punto al requisito de que los acreedores deben hacerlas constar en las ‘notas de crédito’ emitidas.

b) También hace notar que, cuando se habla de costumbres de plaza, se alude a que debe tratarse de circunstancias ordinarias en las que el acreedor remite, voluntariamente, el pago de una parte de la deuda, pero que ello no excluye a las reducciones resultantes de acuerdos homologados en los concursos preventivos. Afirma este criterio sobre la base de:

i) La propuesta de acuerdo preventivo es formulada por el propio deudor que tiene como basamento la iniciativa del concursado, de manera tal que no es posible afirmar que no sea voluntaria respecto del deudor sino que solamente podría decirse que es involuntaria para el acreedor reticente obligado por la mayoría.

ii) De todos modos, y respecto a este concepto, destaca que, inclusive, en los casos en que todos los acreedores aceptaran la quita, la homologación del acuerdo igualmente será necesaria en resguardo del interés general y de la buena fe comercial y, en tal caso, cabría sostener que no media la voluntad explícita de todos los interesados.

iii) En la ley se prevén situaciones como las contenidas en el artículo 5 en las que el precio neto de venta no es determinado voluntariamente por un acuerdo entre las partes, sino por medio de las resoluciones administrativas o judiciales y, no por ello, ese precio deja de servir para la determinación del hecho imponible.

iv) Además destaca que en el apartado II del Título Preliminar del Código de Comercio se establece que en las materias en que las convenciones particulares pueden derogar una ley, la naturaleza de los actos autoriza al juez a indagar si es de la esencia del acto referirse a la costumbre, para dar a los contratos y a los hechos el efecto que deben tener, según la voluntad presunta de las partes.

v) La sentencia resalta que, conforme las reglas de la experiencia, los acreedores acostumbran a reducir sus acreencias a cambio de obtener una parte de ellas en pago, por ello entiende que el concurso preventivo y la quiebra solamente sujetan estos actos a modalidades imperativas para evitar la extensión del estado de insolvencia y la posibilidad de fraude a sus acreedores, es

emergente de las quitas logradas en un acuerdo preventivo homologado, sólo puede tener lugar cuando la obligación ha sido establecida por ley, mediante la incorporación de tal circunstancia (la quita concursal) en la definición del hecho imponible del tributo. De lo contrario, estaríamos ante una flagrante violación del principio de legalidad.”

decir, para asegurar el respeto a la buena fe comercial, pero no puede decirse que tales procedimientos resultan contrarios a las costumbres de los comerciantes.

c) Sostiene que el cómputo de un precio neto y un crédito fiscal, mayores que los realmente obtenidos, impide determinar correctamente el valor agregado que básicamente resulta de restar del precio neto de las ventas el precio neto de las adquisiciones del mismo período y, en consecuencia, concluye que corresponde redeterminar la obligación tributaria.

d) Finalmente, señala que, por la misma razón que la reducción del crédito fiscal para el deudor supone un incremento de su débito fiscal, ello significa, paralelamente, una disminución del débito fiscal para sus acreedores que han percibido un precio neto menor y, así como el Fisco no puede disponer a su parecer de los créditos fiscales, tampoco puede exigir más que aquello que, según la ley del impuesto, le es efectivamente debido.

En virtud de ello, la Cámara sostiene que cuando el Fisco ‘determine el impuesto en función del nuevo y menor precio de las ventas, debe proceder de oficio a notificar a los acreedores que concedieron la quita a fin de que emitan las notas de crédito correspondientes, y a computarles esa disminución a todos los efectos impositivos que correspondan, es decir, respecto de todos aquellos impuestos en que fueron indebidamente considerados esos menores ingresos’. Porque si el Fisco no procediera de tal manera, se enriquecería sin causa a costa de los acreedores que, en definitiva, pagaron el impuesto en virtud de débitos fiscales mayores que los que el propio Fisco alega que le son debidos.”⁵⁵

Sin duda, e independiente de las críticas que ha recibido esta última sentencia, estamos frente a una novedosa interpretación cuya evolución deberemos seguir de cerca.

5. COMENTARIOS FINALES.

El objetivo principal de este trabajo ha sido reseñar, en lo posible, el gran abanico de opiniones -doctrinarias y jurisprudenciales- existentes en materia de limitaciones al cómputo de créditos fiscales.

Con la esperanza de haber logrado tal fin, podemos entonces hacer una breve reseña a modo de conclusión de los casos más controvertidos tratados en este trabajo:

- I. Hemos visto que existen condicionamientos legales y reglamentarios respecto de aspectos formales y materiales que deben cumplir los contribuyentes, pero también pudimos observar que tales requisitos se vuelven relativos ante la realidad fáctica de los hechos.

⁵⁵ Extraído de los -más que claros- comentarios al fallo que hacen Horacio Ziccardi y Miguel J. Cucchiatti en DTE Errepar.

Algunos ejemplos se refieren a la necesidad de adecuar la normativa vigente para, por ejemplo: a) al caso de aquellos sujetos que modifican su situación fiscal y se ven imposibilitados de computar el crédito fiscal, por no estar discriminado en la factura emitida en su momento, a pesar de que el Débito Fiscal efectivamente se generó en la etapa anterior (cfr. “Prodecom S.A.” (TFN, Sala D, 24/8/2000), página 7 de este trabajo); o b) cuando los comprobantes, por las características propias de la actividad, deben ser emitidos por el mismo contribuyente, no pudiendo asimilarse a tales sujetos como intermediarios (cfr. “Transporte y Logística S.A.” (TFN, Sala B, 9/12/2002), página 12 de este trabajo); o c) cuando se veda la posibilidad de demostrar a través de prueba documental la verdad material de los hechos, porque se aplica el Art. 41 de la LIVA que consagra una presunción *iuris et de iure*; etc.

Quizás una solución viene dada por el fallo “Municipalidad de Caleta Olivia” (TFN, Sala A, 6/7/1990) que, como comentábamos, en el mismo el Tribunal asignó escasa significatividad al hecho de que la discriminación no conste en el propio comprobante, considerando así, como hecho fundamental, haberse acreditado la inclusión de las facturas en el cálculo del gravamen por parte del proveedor, por lo cual no cabía presumir la falta de pago del impuesto, agregando el fallo que, de todas formas, esto último es responsabilidad del proveedor.

- II. Otro caso preocupante y que merece una urgente modificación normativa, es el referido al incumplimiento a la utilización de los medios de pago que exige la Ley Antievasión, que actualmente no admite prueba en contrario de la real existencia de la operación y su cancelación, situación altamente arbitraria.
- III. Tampoco encontramos respuesta lógica al diferimiento en el cómputo del crédito fiscal exigido por el último párrafo del Art. 12 para el caso de Importación de Servicios.

Creemos que existe un beneficio a favor del Fisco, y un tratamiento diferenciado respecto de la importación de cosas muebles, que debe ser subsanado por carecer de sustento.

- IV. También adquiere relevancia, no sólo en este impuesto, el alcance que tiene la vinculación de un gasto, y su correspondiente Crédito Fiscal, con la actividad gravada.

Vimos que hay cálculos específicamente vedados por el legislador, en algunos casos injustificados, que lamentablemente surgen para contrarrestar el abuso de unos pocos (o de varios) que afectan a todos por igual.

Convivimos, por ejemplo, con un monto totalmente desactualizado respecto del cálculo de Créditos Fiscales admitido en la adquisición de automóviles (nadie puede negar el efecto de la inflación), y por otro lado, con pobres consideraciones respecto de cuándo o no tal crédito fiscal está relacionado con la actividad desarrollada, lo cual genera juicios arbitrarios sobre tal alcance.

Esta inequidad en la aplicación de la norma la vemos también en las demás limitaciones del 3er párrafo, del inc. a), del Art. 12, ya que tales gastos pueden no ser relevantes para ciertas actividades, pero sí para otras.

Esto nos lleva a pensar que deberían establecerse mejores mecanismos de control para evitar los excesos en la utilización de tales créditos y no simples limitaciones en el cálculo que afectan actividades en particular y generan conflictos en su aplicación.

- V. Por último, un ejemplo más que claro respecto de la desactualización de la Ley del IVA y de la inseguridad jurídica que genera, es el caso del correcto tratamiento de las quitas concursales en el IVA.

Hasta el día de hoy encontramos que la “biblioteca” se encuentra dividida respecto del entendimiento de la norma, y que puede haber opiniones que exceden el principio de legalidad.

Como mencionábamos en la introducción de este trabajo, hay una oposición de intereses entre los contribuyentes y de estos con el órgano fiscalizador respecto de la generación y cálculo de los Créditos Fiscales.

El sistema tributario en general, y la Ley de IVA en particular, no han podido llegar a un equilibrio respecto de tales intereses contrapuestos.

Es menester generar la discusión de nuevas reformas que no apunten a fines netamente recaudatorios sino a generar mayor equidad en el tratamiento de los hechos económicos actuales y apuntar a generar bases mínimas de seguridad jurídica.

Anhelamos que tal hecho ocurra en el corto plazo.

6. BIBLIOGRAFIA CONSULTADA.

- MARCHEVSKY, RUBEN A., "Impuesto al Valor Agregado – Análisis Integral" EDITORIAL ERREPAR, Edición 2007.
- FENOCHIETTO, RICARDO, "El impuesto al Valor Agregado", EDITORIAL LA LEY, Edición 2 (2007).
- ENRICO, FEDERICO A., "Análisis del Impuesto al Valor Agregado" EDITORIAL LA LEY, Edición 2005.
- LORENZO, Armando - CAVALLI, César M., "¿Dudas acerca del cómputo de créditos fiscales en el impuesto al valor agregado?", Doctrina Tributaria ERREPAR (D.T.E.) XXVI, Diciembre 2005.
- RIZZO, Omar Albano, "Valor Agregado: cómputo extemporáneo de crédito fiscal", AMBITOWEB, 23/06/2009.
- BERTAZZA, Humberto J., "El aspecto temporal en el cómputo del crédito fiscal del IVA", Práctica Profesional 2009-97, 1.
- ERMEL, Axel D., "Limitaciones en las deducciones y cómputo de crédito fiscal de automóviles", Práctica Profesional 2006-16, 31.
- GUTIERREZ, Mariana A., "Automóviles como elementos vinculados con el objeto de la actividad gravada. Sus implicancias respecto del impuesto a las ganancias y del impuesto al valor agregado", Consultor Tributario, Abril 2008.
- DE SOTO, Raúl A., "La problemática de los automóviles afectados a actividades gravadas", Práctica y Actualidad Tributaria (P.A.T.), XV, Agosto 2008.
- MORETTI, Claudio, "Prorrates de crédito fiscal en el I.V.A.", REVISTA IMPUESTOS 2004-A, página 361.
- LORENZO, Armando - CAVALLI, César M., "Devoluciones, descuentos y otras disminuciones de la base imponible del impuesto al valor agregado", Doctrina Tributaria ERREPAR (D.T.E.) XXVII, Julio 2006.
- OKLANDER, JUAN, "Las quitas respecto de precios y las quitas respecto de créditos concursales", DTE ERREPAR, Agosto 2006.
- JALFIN, JORGE, "Tratamiento de la quitas concursales en el Impuesto al Valor Agregado", CONSULTOR TRIBUTARIO, Año II, N° 24, Febrero 2009.

- CALZETTA, Daniel, "Quitas concursales en el Impuesto al Valor Agregado", DTE ERREPAR, Octubre 2009.
- RICCIARDI LIMA, Sebastián, "Quitas concursales y el impuesto al valor agregado: nota al fallo 'Meluk Import S.A.'", PERIODICO ECONOMICO TRIBUTARIO 2010, Enero.