



Universidad Nacional del Comahue
Facultad de Economía y Administración
Especialización en Tributación Cohorte 2018

TRABAJO FINAL DE ESPECIALIZACIÓN

EXCLUSIÓN "RETROACTIVA" DEL MONOTRIBUTO - POSIBILIDAD DE REFACTURAR LAS OPERACIONES Y COMPUTAR EL CRÉDITO FISCAL

Autor: PEREYRA MICAELA

AÑO: 2020

RESUMEN

La mayoría de las personas que quieren iniciar un emprendimiento deben tener en claro cuáles serán sus obligaciones tributarias y de seguridad social. En Argentina tenemos dos tipos de regímenes: uno simplificado para pequeños contribuyentes (mejor conocido como Monotributo) y otro general. Las características del negocio van a determinar en cuál de estos dos regímenes encuadrarse, pero por lo general cuando es un negocio pequeño siempre se inicia como monotributista. La diferencia entre ambos regímenes es amplia, por esto los pequeños contribuyentes intentan mantenerse en el régimen simplificado ya que la presión tributaria es significativamente menor. Luego, el Fisco en cumplimiento de sus funciones, excluye del Monotributo a los que ya no cumplen con las características para encuadrarse en el mismo.

Este trabajo se centra principalmente en la exclusión del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes, sobre todo cuando ésta se hace de modo "retroactiva". También se va a intentar justificar por qué se pueden refactorar las operaciones y por qué se debería computar el crédito fiscal que tienen. Además de tratar su impacto y tratamiento en el Impuesto a las Ganancias.

INDICE

INTRODUCCIÓN	5
MARCO TEÓRICO	5
Capítulo 1: Monotributo	6
1.1- Antecedentes	6
1.2- Características	9
1.3- Marco legal actual.....	10
1.4- Ventajas que tiene el Monotributo	11
1.5- Diferencias con el Régimen General.....	11
Capítulo 2- Exclusión del Monotributo	12
2.1- Situaciones que generan la exclusión, con las modificaciones de la reforma de la ley 27.430.	12
2.2- Terminología de la palabra “retroactividad”	13
2.3- Exclusión de pleno derecho	14
2.4- Facturación electrónica y el impacto en la exclusión del Monotributo.....	16
Capítulo 3: Problema por la exclusión "retroactiva" del Monotributo	16
3.1- Qué dice la ley de Impuesto al Valor Agregado (IVA) y la ley del Impuesto a las Ganancias.....	16
3.2- Antecedentes judiciales y administrativos	19
3.2.1- Posibilidad de refacturar las operaciones, incluyendo el débito fiscal.....	19
3.2.2- Posibilidad de computar el IVA crédito fiscal de las facturas B	21
3.2.2.1- Fallos del Tribunal Fiscal de la Nación, de la Cámara Nacional de Apelaciones Contencioso Administrativo Federal y dictámenes de la PGN	21
3.2.2.2 Principio de razonabilidad y principio de capacidad contributiva	27
Capítulo 4- Recursos contra la exclusión del Monotributo	28
4.1-Marco Legal	28
4.2- Plazos.....	29
Capítulo 5- Novedades normativas sobre la exclusión del Monotributo.....	30
5.1- RG AFIP 4600/19: Suspensión temporal de la exclusión de pleno derecho.	30

CONCLUSIONES	31
BIBLIOGRAFÍA	33
JURISPRUDENCIA	34

INTRODUCCIÓN

El siguiente trabajo trata los problemas generados por la exclusión "retroactiva" del Monotributo, es decir ver qué sucede con el débito fiscal que no pudo facturarse a los clientes y cómo afecta no poder computarse el crédito fiscal de las facturas B recibidas mientras el contribuyente revestía la condición de monotributista.

Se pretende indicar los antecedentes y características del régimen simplificado para poder compararlo con el régimen general. Luego se enunciarán las distintas situaciones en las que se da la exclusión del monotributo y las formas que tiene AFIP de realizar dichas exclusiones. Se procederá a explicar la forma con la que se utiliza la palabra retroactividad antes de profundizar el tema referido a la exclusión.

Se va a ahondar sobre el conflicto que se presenta cuando la exclusión es "retroactiva" y no se le permite al contribuyente computar el crédito fiscal por las facturas que recibió, ya que las mismas son facturas B, las cuales no tienen discriminado el crédito fiscal y también la posibilidad de refacturar las operaciones incluyendo el débito fiscal.

Se van a plantear dos situaciones, una siguiendo los lineamientos de la ley de IVA en los artículos 12, 16, 37 y 41 y otra de acuerdo a los antecedentes judiciales y administrativos que han permitido al contribuyente computar el crédito fiscal aunque no estuviera discriminado en la facturas B recibidas, ya que en ese período era monotributista, y donde se admite la refacturación. Uno de los objetivos será demostrar que las formalidades establecidas en las normas impositivas pueden atentar contra los principios constitucionales de razonabilidad y capacidad contributiva, para esto se utilizará jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

También se va a explicar qué sucede con el Impuesto a las Ganancias cuando sucede la exclusión del monotributo del contribuyente y su comparación con el IVA.

Por último se van a explicar los recursos que existen contra la exclusión del Monotributo, indicando el marco legal y los plazos, como así también la normativa actual relacionada con la suspensión temporal de exclusión del Monotributo.

MARCO TEÓRICO

El marco teórico se refiere a un tema de derecho tributario sustantivo, para ver la posibilidad de refacturar las operaciones y de computar un crédito fiscal en el IVA. Esto abarca también

la cuestión del derecho tributario formal y eventualmente de derecho tributario procesal y administrativo. También se tratarán cuestiones del derecho constitucional.

Para comenzar se va a examinar la Ley de Monotributo N° 24.977 con sus modificaciones, entre ellas las de la Ley N° 27.430 de reforma tributaria, de esta forma se van a poder explicar las características que tiene el Monotributo y cuáles son los casos que generan la exclusión en el régimen simplificado (artículo 20 de la Ley del Monotributo) y la reglamentación a la exclusión del Monotributo con la RG 4.309/2018 y la RG 4.600/2019 ambas de AFIP.

Se va a trabajar con la ley del IVA (principalmente los artículos 12, 24, 37 y 41) y la ley del Impuesto a las Ganancias para poder comparar el régimen simplificado con el régimen general y ver el efecto que causa la exclusión "retroactiva" en el contribuyente con respecto a dichos impuestos. Se utilizará el Dictamen (DAT AFIP) 55/2009 para tratar la posibilidad de refacturar las operaciones y computar el crédito fiscal ante una exclusión "retroactiva".

Se emplearán los artículos 4°, 16, 17, 28 y 33 de la Constitución Nacional Argentina para aplicar los principios de razonabilidad y capacidad contributiva, y ver de qué manera cuestiones formales que establecen las leyes de IVA y del Impuesto a las Ganancias pueden atentar contra los mismos.

Para tratar los recursos con los que cuenta el contribuyente ante la exclusión del Monotributo, se utilizará la ley de Procedimiento Tributario N° 11.683, el Decreto Reglamentario N° 1.397/79, la ley de Procedimiento Administrativo N° 19.549 y la RG de AFIP N° 4309/2018.

Para concluir se va a comentar sobre un tema actual que surge con la RG AFIP 4.600/19 que tiene que ver con la suspensión temporal de la exclusión de pleno derecho.

Capítulo 1: Monotributo

1.1- Antecedentes

La ley N° 24.977 sancionada el 03/06/1998, establece la creación del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes.

Anteriormente a esta ley existieron temporales regímenes simplificados aplicados a tributos particulares con diseños típicos específicos.

Fue necesario implementar un tratamiento impositivo específico para los pequeños contribuyentes, a efectos de facilitar el cumplimiento voluntario de sus obligaciones fiscales y del control por parte del organismo encargado de la administración tributaria.

La Ley N° 24.977 tuvo varias modificaciones durante estos 21 años, la primera fue con la ley N° 25.239 del año 1999 la cual aportó los siguientes cambios:

- No en forma absoluta, pero en una gran mayoría logró eliminar la figura de responsable no inscripto en el impuesto al valor agregado;
- Modificó la concepción original en materia de recursos de la seguridad social;
- Estableció un número mínimo de empleados en relación de dependencia para incluirse en las categorías IV a la VII; y
- Los monotributistas podían gozar de la prestación de la obra social

Luego en el año 2004 la Ley N° 25.865 aportó los siguientes cambios:

- Desapareció totalmente la figura de responsable no inscripto;
- Hizo que la determinación de las categorías de los contribuyentes dependan del tipo de actividad desarrollada o de la forma en que éste obtenía sus ingresos. Previo a esta modificación se hablaba de oficios y con esta reforma se aclara que se trata de venta de cosas muebles, obras, locaciones y/o prestaciones de servicios. Se dividieron en dos categorías de monotributistas: aquellos cuya actividad es la locación y/o prestación de servicios y otra del resto de las actividades;
- Las recategorizaciones pasaron de ser en forma anual a cuatrimestral;
- Se creó la figura de contribuyente eventual y se eliminó el régimen de empleador monotributista.
- Se agregó a los integrantes de las cooperativas de trabajo y las Sociedades de Hecho o irregulares de hasta tres (3) socios.
- Se le dio la facultad a la AFIP de regular la baja retroactiva en el Monotributo. Esto tuvo que ver con la gran cantidad de pequeños contribuyentes adheridos, generando así un control y una restricción que los afectaba directamente.

En el año 2009 hubo una tercera modificación significativa con la Ley N° 26.565, la cual aportó los siguientes cambios:

- Se incluyó como un nuevo parámetro para estar encuadrado dentro del monotributo y a su vez determinar la categoría, el monto anual de los alquileres devengados durante el año.
- Se incorporó para los contribuyentes de las tres (3) categorías más altas que tenían como actividad la venta de cosas muebles, una cantidad de empleados mínima. Creando así una nueva causal de exclusión.
- Otra de las causales de exclusión agregadas tenían que ver con la incompatibilidad en el cruce entre los ingresos declarados y los depósitos bancarios; que las operaciones no tengan la documentación de respaldo correspondiente; y que las compras y gastos necesarios para desarrollar la actividad equivalga a un importe igual o mayor a un determinado porcentaje con respecto a los ingresos máximos de cada categoría.
- Desaparece el monotributista eventual.
- Se creó la figura del Régimen de Inclusión y Promoción del trabajo independiente.

La última reforma que tuvo la ley del Monotributo fue en el año 2017 con la Ley N° 27.430, la cual aportó los siguientes cambios:

- Se cambió la expresión "personas físicas" por "personas humanas" adoptando así la terminología del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación; se excluyó del régimen a las sociedades de todo tipo.
- Se incluyó la actividad "ejecución de obras" y se excluyeron las "actividades de dirección, administración o conducción de sociedades".
- Las recategorizaciones pasaron de ser cuatrimestrales a semestrales.
- Se suprimió el requisito de cantidad mínima de personal en relación de dependencia para permanecer en el régimen simplificado.
- Se otorga la posibilidad de importar bienes y servicios que se incorporen como parte del costo de los productos vendidos o servicios prestados.
- Por último se actualizaron los siguientes importes: montos máximos de facturación; alquileres devengados; impuesto integrado a ingresar; cotizaciones previsionales; y precio máximo unitario de venta.

1.2- Características

Para ser monotributista se debe cumplir con la condición de pequeño contribuyente, el cual se define en el artículo 2° de la Ley N° 24.977 como:

- 1- Las personas humanas que realicen venta de cosas muebles, locaciones, prestaciones de servicios y/o ejecuciones de obras, incluidas la actividad primaria;
- 2- Las personas humanas integrantes de cooperativas de trabajo, en los términos y condiciones que se indican en el Título VI; y
- 3- Las sucesiones indivisas continuadoras de causantes adheridos al régimen simplificado para pequeños contribuyentes, hasta la finalización del mes en que se dicte la declaratoria de herederos, se declare la validez del testamento que verifique la misma finalidad o se cumpla un año desde el fallecimiento del causante, lo que suceda primero.

No se considerarán actividades en este régimen al ejercicio de las actividades de dirección, administración o conducción de sociedades.

Concurrentemente, deberá verificarse en todos los casos que:

- a) Hubieran obtenido en los doce (12) meses calendarios inmediatos anteriores a la fecha de adhesión ingresos brutos provenientes de las actividades a ser incluidas en el presente régimen, inferiores o iguales a la suma máxima que se establece en el artículo 8° para la categoría H, o de tratarse de ventas de cosas muebles, inferiores o iguales al importe máximo previsto en el mismo artículo para la categoría K;
- b) No superen en el período indicado en el inciso a), los parámetros máximos de magnitudes físicas y alquileres devengados que se establecen para su categorización a los efectos del pago del impuesto integrado que les corresponda realizar;
- c) El precio máximo unitario de venta, sólo en los casos de cosas muebles, que no superen el importe de quince mil pesos (\$ 15.000);
- d) No haya realizado importaciones de cosas muebles para su comercialización posterior y/o de servicios con idénticos fines, durante los últimos doce (12) meses calendarios;
- e) No realice más de tres (3) actividades simultáneas o no posea más de tres (3) unidades de explotación.

Si se cumple con la condición de pequeño contribuyente se podrá adherir a un régimen tributario integrado y simplificado, cuyo pago mensual sustituye en una misma cuota los siguientes componentes:

- Impuesto a las Ganancias.
- Impuesto al Valor Agregado.
- Aportes al Régimen Previsional Público del Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones.
- Aporte al Sistema Nacional del seguro de salud.

Dicho pago va a depender de la categoría en la cual esté encuadrado el contribuyente. Actualmente las categorías van de la “A” a la “H” para los prestadores de servicios y de la “A” a la “K” para quienes vendan productos.

Las características particulares de los pequeños contribuyentes que hacen necesario brindarles un tratamiento diferenciado del resto son las siguientes¹:

- Constituyen un elevado número de contribuyentes que aportan una parte muy pequeña de recaudación.
- Poseen un deficiente nivel de organización.
- Tienen tendencia a operar en la economía informal.
- Es dificultoso imponerles obligaciones formales rigurosas.
- Cuentan con escaso asesoramiento profesional en la liquidación de tributos.

1.3- Marco legal actual

Actualmente regulan el régimen simplificado la Ley N° 24.977 y sus modificaciones; y el Decreto Reglamentario N° 1/2010 P.E.N (modificado por el decreto 640/2018 P.E.N) que regula el Anexo de la mencionada ley.

La Administración Federal de Ingresos Públicos regula mediante resoluciones generales cuestiones que tienen que ver con la aplicación de la normativa y además en la actualidad distintas Direcciones y/o Agencias de Recaudación Tributaria reglamentan cuestiones que tienen que ver con el Sistema Único Tributario, para este trabajo vamos a analizar principalmente la RG 4309/2018 y la RG 4600/2019 ambas de AFIP.

¹ Jose A. Salim y Walter D. D'Angela: Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes Monotributo; recuperado de <http://www.afip.gob.ar/estudios/archivos/Monotributo.pdf>; Junio 2006; páginas 4 y 5

1.4- Ventajas que tiene el Monotributo

Para las personas emprendedoras que quieren iniciar un negocio, una manera de cumplir con los requisitos legales e impositivos a un bajo costo es adherirse al régimen simplificado, por las siguientes ventajas:

- El pago de las obligaciones impositivas y previsionales se realiza mediante un monto fijo mensual: esto genera una facilidad en la liquidación tributaria y previsional ya que no requiere declaraciones mensuales de IVA, ni la declaración anual de ganancias, por lo que es relativamente fácil de administrar.
- Al ser un importe ya estipulado previamente y de acuerdo a la categoría en que se encuentre el contribuyente, se puede anticipar que impacto va a tener el pago de la cuota del monotributo en la rentabilidad del negocio.
- Los plazos de inscripción son breves.
- Las categorías contemplan variables como superficie, tipo de actividad y cantidad de empleados para establecer los montos a pagar así que, por lo general, un emprendedor que arranca puede inscribirse en una categoría relativamente baja e ir ascendiendo a medida que el negocio crece.
- Aporta para la jubilación y ofrece cobertura médica.
- Se puede tener hasta tres puntos de venta.

1.5- Diferencias con el régimen general

El régimen general comprende a los contribuyentes (persona humana o jurídica) que están obligados a estar inscriptos en alguno de los siguientes impuestos: Impuesto al Valor Agregado, Impuesto a las Ganancias e Impuesto a los Bienes Personales. Son llamados responsables inscriptos. Además deben inscribirse como autónomos cumpliendo así con el aporte jubilatorio.

Comparándolo con el Monotributo surgen las siguientes diferencias:

- El contribuyente que se encuentra en el régimen general podrá computar en el IVA el crédito fiscal que obtenga por sus compras o contratación de servicios, esto no sucede en el régimen simplificado.
- Los responsables inscriptos no poseen las restricciones que tiene el régimen simplificado, en cuanto al espacio físico que utilizan para desarrollar su actividad, al

consumo de energía que tengan, al precio unitario de los bienes que comercialice, las sucursales que dispongan y el ingreso bruto anual que obtengan.

- Las sociedades sólo pueden encontrarse dentro del régimen general.
- El régimen general implica la presentación y el pago mensual, en caso de corresponder, de la declaración jurada del Impuesto al Valor Agregado y la presentación anual de la declaración jurada del Impuesto a los Bienes Personales y el Impuesto a las Ganancias. Con lo cual la liquidación tributaria es más compleja y requiere de mayor cantidad de tiempo.

Capítulo 2- Exclusión del Monotributo

2.1- Situaciones que generan la exclusión, con las modificaciones de la reforma de la Ley N° 27.430.

El artículo 20 de la Ley N° 24.977 establece que quedarán excluidos de pleno derecho del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes, cuando:

- a) La suma de los ingresos brutos obtenidos de las actividades incluidas en el presente régimen, en los últimos doce (12) meses inmediatos anteriores a la obtención de cada nuevo ingreso bruto -incluido este último- exceda el límite máximo establecido para la Categoría H o, en su caso, para la Categoría K, conforme lo previsto en el segundo párrafo del artículo 8°;
- b) Los parámetros físicos o el monto de los alquileres devengados superen los máximos establecidos para la Categoría H;
- c) El precio máximo unitario de venta, en el caso de contribuyentes que efectúen ventas de cosas muebles, supere la suma establecida en el inciso c) del tercer párrafo del artículo 2°;
- d) Adquieran bienes o realicen gastos, de índole personal, por un valor incompatible con los ingresos declarados y en tanto aquellos no se encuentren debidamente justificados por el contribuyente;
- e) Los depósitos bancarios, debidamente depurados -en los términos previstos en el inc. g) del art. 18 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.), resulten incompatibles con los ingresos declarados a los fines de su categorización;

- f) Hayan perdido su calidad de sujetos del presente régimen o hayan realizado importaciones de cosas muebles para su comercialización posterior y/o de servicios con idénticos fines;
- g) Realicen más de tres (3) actividades simultáneas o posean más de tres (3) unidades de explotación;
- h) Realizando locaciones, prestaciones de servicios y/o ejecutando obras, se hubieran categorizado como si realizaran venta de cosas muebles;
- i) Sus operaciones no se encuentren respaldadas por las respectivas facturas o documentos equivalentes correspondientes a las compras, locaciones o prestaciones aplicadas a la actividad, o a sus ventas, locaciones, prestaciones de servicios y/o ejecución de obras;
- j) El importe de las compras más los gastos inherentes al desarrollo de la actividad de que se trate, efectuados durante los últimos doce (12) meses, totalicen una suma igual o superior al ochenta por ciento (80%) en el caso de venta de bienes o al cuarenta por ciento (40%) cuando se trate de locaciones, prestaciones de servicios y/o ejecución de obras, de los ingresos brutos máximos fijados en el artículo 8 para la Categoría H o, en su caso, en la Categoría K, conforme lo previsto en el segundo párrafo del citado artículo;
- k) Resulte incluido en el Registro Público de Empleadores con Sanciones Laborales (REPSAL) desde que adquiera firmeza la sanción aplicada en su condición de reincidente.

Cuando la aplicación de los parámetros establecidos en los incisos d), e) y j) precedentes no dé lugar a la exclusión de pleno derecho, podrán ser considerados por la Administración Federal de Ingresos Públicos para proceder a la recategorización de oficio, en los términos previstos en el inciso c) del artículo 26, de acuerdo con los índices que determine, con alcance general, la mencionada Administración Federal.

2.2- Terminología de la palabra “retroactividad”

La palabra retroactividad, según la Real Academia Española², se da cuando la regulación establecida en una norma o la doctrina sentada en una sentencia se aplica a situaciones surgidas o a hechos acontecidos en el pasado.

² Diccionario de Español jurídico-Real Academia Española; recuperado de <https://dej.rae.es/lema/retroactividad>

En cuanto a los controles que realiza la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) sobre los contribuyentes del Régimen Simplificado, siempre comprende el análisis de períodos anuales, ya que uno de los parámetros de exclusión establecidos en el artículo 20 de la Ley N° 24.977 toma como tope los ingresos brutos de los últimos doce (12) meses. Luego una vez detectada la infracción lleva un tiempo hasta que se lo notifica al contribuyente, con lo cual es de esperarse que la exclusión tenga efecto en períodos anteriores a dicha notificación.

Es por lo antes dicho, que se decidió colocar entre comillas la palabra retroactividad, ya que cuando sucede la exclusión, lo común es que la misma sea notificada en una fecha pero sus efectos comiencen a aplicarse meses antes. Esto, como se verá en el próximo capítulo, genera un gran perjuicio al contribuyente ya que durante un período de tiempo toda la facturación que recibió fue como monotributista, no teniendo crédito fiscal discriminado para poder computárselo como responsable inscripto.

2.3- Exclusión de pleno derecho

La Resolución General (RG) N°4.309/2.018 regula el artículo 20 de la Ley N° 24.977.

Tal como lo aclara Felice Marcos A.³ La norma separa las modalidades de exclusión según el origen de las mismas:

1. Exclusión por cuenta propia: cuando sucede alguna de las causales de exclusión del artículo 20 de la Ley N° 24.977 el contribuyente queda excluido de forma automática y debe comunicarlo a la AFIP dentro de los 15 días hábiles administrativos de acaecido tal hecho, solicitando la cancelación de inscripción en el Régimen Simplificado (RS) especificando el motivo “Baja por Exclusión”⁴.
2. Exclusión de pleno derecho: se divide en dos tipos
 - 2.1- Fiscalización presencial: Cuando como consecuencia de los controles o comprobaciones realizados en el curso de una fiscalización, este Organismo constata la existencia de alguna de las circunstancias que determinan la exclusión de pleno derecho del régimen, el funcionario o inspector actuante notificará, según lo previsto

³ Felice, Marcos A.: Monotributo. El nuevo procedimiento de exclusión, Errepar, Noviembre 2018, página 1 y 2.

⁴ Resolución General N° 4.309/2.018 artículo 49.

en el artículo 100 de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.) al contribuyente y/o responsable tal circunstancia y pondrá a su disposición los elementos que la acreditan.

El contribuyente y/o responsable podrá, en el mismo acto de la notificación o dentro de los DIEZ (10) días posteriores, presentar formalmente su descargo indicando los elementos de juicio que hacen a su derecho.

El juez administrativo interviniente -previa evaluación del descargo presentado y del resultado de las medidas para mejor proveer que hubiere dispuesto, en su caso- dictará resolución declarando, según corresponda:

1. Perfeccionada la exclusión de pleno derecho del Régimen Simplificado (RS), haciendo constar los elementos de juicio que acreditan el acaecimiento de la causal respectiva, la fecha a partir de la cual surte efectos la exclusión y el alta de oficio en el régimen general de impuestos y de los recursos de la seguridad social de los que el contribuyente resulte responsable, o;

2. el archivo de las actuaciones.⁵

2.2- Controles sistémicos: Cuando esta Administración Federal constate, a partir de la información obrante en sus registros y de los controles que se efectúen por sistemas informáticos, la existencia de alguna de las causales de exclusión antes mencionadas, pondrá en conocimiento (mediante la notificación en el Domicilio Fiscal Electrónico y a través del portal web) del contribuyente adherido al Régimen Simplificado (RS) la exclusión de pleno derecho, dando de baja al mismo del Régimen Simplificado, y de alta en los tributos correspondientes al régimen general. El contribuyente excluido de pleno derecho del Régimen Simplificado (RS), podrá consultar los motivos y elementos de juicio que acreditan el acaecimiento de la causal respectiva accediendo al servicio denominado "Monotributo - Exclusión de pleno derecho", en el sitio "web", mediante el uso de la Clave Fiscal.⁶

⁵ Resolución General N° 4309/2018 artículo 52.

⁶ Resolución General N° 4309/2018 artículos 53, 54 y 55.

2.4- Facturación electrónica y el impacto en la exclusión del Monotributo

En el año 2002 se publicó la Resolución General de la AFIP N° 1.361, que estableció en Argentina un régimen especial, opcional de emisión y almacenamiento de duplicados electrónicos de comprobantes y obligatorio de registración de comprobantes emitidos y recibidos.

Si bien hasta el 2005, con la publicación del Resolución General AFIP N° 1.956, en la actualidad derogada, no se estableció un régimen especial de emisión y almacenamiento electrónico de comprobantes originales. Pero a partir de esa fecha se ha ido publicando diversa normativa en relación al desarrollo, impulso y obligación de uso de la factura electrónica.

Los pequeños contribuyentes fueron obligados a utilizar facturación electrónica en el año 2011 cuando se publicó la R.G 3.067. En un principio solo abarcaba las categorías más altas del monotributo, pero en la actualidad todos los pequeños contribuyentes han reemplazado la facturación mediante talonario por la facturación electrónica.

Esto le permite al organismo de control contar con la información referente a las ventas totales del contribuyente y también, aunque no en su totalidad, de los comprobantes recibidos por compra de bienes o contratación de servicios. De esta forma AFIP cuenta con información que le es útil para agilizar los controles sistémicos y en caso de corresponder aplicar exclusiones de oficio. Para el contribuyente es cada vez más difícil mantenerse en el monotributo o estar en una categoría mucho más baja, si la realidad de su actividad demuestra lo contrario mediante la facturación realizada y recibida.

Capítulo 3: Problema por la exclusión "retroactiva" del Monotributo

3.1- Qué dice la ley de Impuesto al Valor Agregado (IVA) y la ley del Impuesto a las Ganancias

Cuando un contribuyente es excluido "retroactivamente" del Régimen Simplificado, significa que desde el mes siguiente a la fecha de exclusión se encuentra dentro del régimen general. Por esta razón, todas las operaciones realizadas desde que es dado de alta como responsable inscripto deben tributar mensualmente el IVA, en caso que la actividad que realice esté gravada por el impuesto.

El IVA es una carga fiscal indirecta al consumo, esto significa que no ingresa de forma directa al Estado sino que los contribuyentes, que se encuentran dentro del régimen general, están obligados a ingresarlo al Estado mediante la presentación de las declaraciones juradas mensuales y su posterior pago. Tal como lo dice su nombre es un impuesto que grava el valor agregado que se le da en cada etapa a los bienes, locaciones, servicios u obras. El artículo 12 de la ley de IVA aclara la forma de cálculo del impuesto, establece que del importe que surge de aplicar la alícuota correspondiente sobre los precios netos de ventas, locaciones, obras y prestación de servicios (esto es el IVA débito fiscal) se restará el gravamen que se le hubiere facturado por compra o importación definitiva de bienes, locaciones o prestaciones de servicios -incluido el proveniente de inversiones en bienes de uso- necesarias para la actividad desarrollada (esto es el IVA crédito fiscal), siempre que la operación que genera el crédito fiscal sea realizada con un contribuyente en la misma condición de responsable inscripto.

Para que un responsable inscripto pueda computarse el IVA crédito fiscal, debe darse la condición que establece el artículo 12 inciso a) de la ley de IVA que habla de la necesidad de facturación y también el requisito de discriminación del mismo, que está contemplado en los artículos 37 y 41 de la mencionada normativa. El primero aclara lo siguiente: *"Los responsables inscriptos que efectúen ventas, locaciones o prestaciones de servicios gravadas a otros responsables inscriptos, deberán discriminar en la factura o documento equivalente el gravamen que recae sobre la operación, el cual se calculará aplicando sobre el precio neto indicado en el artículo 10, la alícuota correspondiente. En estos casos se deberá dejar constancia en la factura o documento equivalente de los respectivos números de inscripción de los responsables intervinientes en la operación. No obstante lo dispuesto en los párrafos primero y segundo de este artículo, 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"*⁷. A su vez, el artículo 41 establece que *"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*

⁷ Decreto 280/97 artículo 37

*precedentemente no implica disminución alguna de las obligaciones de los demás responsables intervinientes en las respectivas operaciones"*⁸.

Es decir que para que un responsable inscripto pueda tomar a su favor el crédito fiscal de una operación, este debe estar discriminado en la factura. Si volvemos al período de tiempo entre que el contribuyente es excluido del Monotributo y la fecha en que fue notificado, durante ese período las facturas por sus compras o contrataciones de servicios no cumplen con la condición de tener discriminado el IVA. ¿Cómo se explica esto? La respuesta la encontramos en el artículo 39 del Decreto N° 280/97 que dice lo siguiente: "*Cuando un responsable inscripto realice ventas, locaciones o prestaciones de servicios gravadas a consumidores finales, no deberá discriminar en la factura o documento equivalente el gravamen que recae sobre la operación. El mismo criterio se aplicará con sujetos cuyas operaciones se encuentran exentas*". Cuando el contribuyente es monotributista está exento en el IVA, con lo cual las facturas recibidas no van a cumplir la condición del artículo 37 del Decreto N° 280/97, ergo no podrá computarse a su favor el crédito fiscal de las facturas que recibió durante el período ya mencionado, generando así una mayor carga impositiva para el contribuyente excluido del régimen simplificado.

La ley del Impuesto a las Ganancias permite que todos los gastos efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto, se resten de las ganancias producidas por las fuentes que las originan. A diferencia del IVA, no existe un requisito formal que tenga que ver con el tipo de factura o discriminación del impuesto, para poder deducir el gasto. Esto quiere decir que aquellas facturas que se recibieron, por compras o contrataciones de servicios, desde el período que fue excluido del Régimen Simplificado para pequeños contribuyentes hasta la fecha de su notificación, pueden ser tomadas para el impuesto a las Ganancias a pesar que cuando las recibió se tenía la condición de monotributista.

En caso de haber quedado excluido del Monotributo AFIP reclama entre un 20 % y 35 % de todas las facturas emitidas en concepto de Impuesto a las Ganancias.

⁸ Decreto 280/97 artículo 41

3.2- Antecedentes judiciales y administrativos

3.2.1- Posibilidad de refacturar las operaciones, incluyendo el débito fiscal.

La exclusión "retroactiva" del Monotributo implica en principio que los contribuyentes deben soportar el IVA de las operaciones realizadas dentro del período desde que fueron excluidos hasta que fueron notificados. Durante dicho período, al encontrarse anteriormente en la condición de monotributistas, todas sus facturas no tenían discriminado el IVA.

Para el caso de las ventas que se habían realizado a responsables inscriptos, hay una manera de recuperar ese IVA, es refacturando y adicionándole el IVA. El cliente deberá pagar ese impuesto pero no tendrá riesgo alguno por computarse estos créditos fiscales. Esto ha sido aprobado por el Fisco y quedó plasmado en los dictámenes (DAT) 39/2007 y 55/2009.

Con lo cual, si el contribuyente logra negociar con su cliente y hacerle estas refacturaciones, este porcentaje sobre el total de las facturas ya no será más un costo para él, dado que lo recuperará del cliente. El Dictamen (DAT) 39/2007 aclara como se hará la refacturación:

El contribuyente deberá confeccionar una nota de crédito "A" sin IVA haciendo mención que la misma se emite para anular las facturas "C" número... y..., posteriormente deberá refacturar mediante la emisión de un comprobante "A" con IVA.

El débito fiscal deberá ser ingresado en el mes en que se devengó y, por ende, no en el mes de emisión de la factura "A". En papeles de trabajo quedará debidamente expuesto el procedimiento desarrollado y el régimen informativo de compras y ventas los ajustes se exponen en el *item* "Ajuste del débito fiscal por perfeccionamiento del hecho imponible en el período".

Sobre este tema sólo falta ver qué sucede con las facturas "C" que se hicieron a consumidores finales. Como estos clientes no pueden computarse el crédito fiscal, no es factible refacturarles. Una cuestión importante a considerar es que la AFIP pretende que el porcentaje de la alícuota se aplique sobre el monto total de la facturación. Tomando lo dicho por la Contadora Carla Lombardi, lo anterior es incorrecto, ya que "...considero que debería determinarse primero el importe neto gravado, para así poder detraerse del monto total, el impuesto al valor agregado. Resulta lógico que si las operaciones realizadas por los monotributistas en las que el precio total percibido por sus prestaciones son por todo

concepto, si al mismo se lo toma como base imponible del IVA, la misma resulta incorrectamente acrecentada.⁹ Esto lo fundamentó con lo dicho en los siguientes fallos:

- **“Jofre, Alberto Francisco”, TFN, Sala “D”, 18/03/2005.** “... Que a mayor abundamiento, considero relevante señalar que la categorización del recurrente como “responsable inscripto” obliga a determinar previamente el importe neto gravado sin IVA, atento la disposición legal, según la cual el impuesto se halla incluido en el precio total percibido de los “consumidores finales”. Que en el caso de autos, el Fisco procedió de manera correcta al depurar del importe total de las facturas el impuesto al valor agregado, según surge de la planilla de cálculo obrante a fs. 103 de las actuaciones, a fin de determinar el precio neto gravado antes del impuesto...”, y
- **“Gallardo, Claudio Alberto s/recurso de apelación”, TFN, Sala “D”, causa 16.122-I – 14/11/2001,** “... En cuanto al agravio formulado por el recurrente a fojas 82/3 y reiterado a foja 191, relativo a la confusión de conceptos tales como “ingresos”, “precio neto” e “impuesto al valor agregado” por parte del Fisco nacional, resulta pertinente hacer lugar al mismo, toda vez que tratándose de operaciones realizadas con “consumidores finales” el precio total percibido incluye el impuesto al valor agregado que, por imposición legal, no debe discriminarse. En el mismo sentido, había planteado la observación en ocasión de contestar la vista corrida (act. adm., cpo. IVA I, fs. 178/9), por considerar que la base imponible resultaba indebidamente acrecentada, sin que la misma fuese compartida por la autoridad fiscal (act. adm., cdo. IVA II, fs. 73/4) y este rechazo debe revocarse. Ello así, la categorización del recurrente como “responsable inscripto” obliga a determinar previamente el importe neto gravado sin impuesto al valor agregado, atento la disposición legal según la cual el impuesto se halla incluido en el precio total percibido de los “consumidores finales”. Teniendo en cuenta que en el caso de autos, el impuesto de los períodos enero a diciembre de 1993 se calculó sobre dicho precio total, multiplicado por la alícuota aplicable (18%), conforme surge de las actuaciones administrativas (cpo. IVA

⁹ Lombardi Carla: "Monotributo exclusión retroactiva de pleno derecho ¿Y ahora qué hago? 1° parte"; Contadores en Red; 15/10/2012; recuperado de <https://contadoresenred.com/monotributo-exclusion-retroactiva-de-pleno-derecho-y-ahora-que-hago-1o-parte/>

I, fs. 129/43), corresponde proceder a reliquidarlo, escindiéndolo de dicho precio total, a fin de determinar el precio neto gravado...”

Al respecto, lo que ha quedado claro en estas sentencias es que, el valor de las facturas (tipo “C”) emitidas por ex monotributistas contenían el IVA (no discriminado). Por lo cual, no se debe multiplicar el total de las facturas por la alícuota del impuesto.

3.2.2- Posibilidad de computar el IVA crédito fiscal de las facturas B

3.2.2.1- Fallos del Tribunal Fiscal de la Nación, de la Cámara Nacional de Apelaciones Contencioso Administrativo Federal y dictámenes de la PGN

De acuerdo a lo analizado en el punto 3.1 una persona que es excluida del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes no puede computarse como crédito fiscal el contenido en las compras realizadas como monotributistas. Para que sea procedente el cómputo del crédito fiscal es requisito que el mismo se encuentre discriminado en la factura. Esto se afirma con lo que establece el art. 16 de la ley del IVA: *“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 imponderables anteriores a la fecha en que aquellas produjeran efectos”*.

El artículo 37 establece que se debe discriminar en la factura 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 discriminó el impuesto, estando obligado a ello, no lo consideró como tal en el momento de efectuar su DD.JJ. y consecuentemente no lo ingresó".¹⁰

Es dable destacar lo dicho por Fenochietto¹¹ respecto de la procedencia del cómputo del crédito fiscal, dándose: "Algo distinto del criterio seguido en materia de débito fiscal, pues si

¹⁰ "Informe N° 21 Área tributaria-Limitaciones al cómputo de determinados créditos fiscales en el IVA"; Dr Rizo José María; Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECYT)-FACPCE; año 2011; página 12

¹¹ "El impuesto al Valor Agregado"; Fenocchietto, Ricardo; editorial La Ley, Edición 2 (2007), página 589

no existe factura, el débito debe de todos modos incluirse en la liquidación (supuesto en que se estaría incumpliendo con una disposición formal)"¹².

En los últimos años existieron una serie de Fallos del Tribunal Fiscal de la Nación y la Cámara de Apelaciones que permitieron que contribuyentes excluidos del Monotributo puedan computarse el crédito fiscal a pesar que no estuviera discriminado en la factura dicho impuesto.

En la causa "Riso, María de los Ángeles s/apelación - IVA", TFN sala B, 18/12/201,5 el Tribunal Fiscal revocó la resolución fiscal en virtud de la cual se había determinado de oficio el IVA por los períodos fiscales enero 2007 a agosto 2008, liquidado intereses resarcitorios y aplicado una multa con sustento en el artículo 45 de la Ley N° 11.683.

Los jueces señalaron lo siguiente:

- La actora se encontraba inscripta en el régimen simplificado para pequeños contribuyentes desde el 01/01/99 hasta el 20/08/08, fecha esta última en que había procedido a excluirse del Monotributo en forma retroactiva a partir del período 12/06;
- La contribuyente presentó las declaraciones juradas del IVA por los ejercicios 1/07 a 8/08, acompañando ante el organismo recaudador los papeles de trabajo con el detalle de los débitos y créditos fiscales computados en aquellas;
- El Fisco había impugnado el crédito fiscal computado por la responsable en las declaraciones juradas respectivas atento no encontrarse discriminado el impuesto en las facturas que respaldaban las adquisiciones efectuadas en los períodos 01/07 a 08/08, de conformidad con lo establecido en los arts. 12, 37 y 41 de la Ley del IVA;
- Asistía razón a la actora en cuanto sostenía que en virtud de su carácter de monotributista no era lógico exigirle la acreditación de facturación discriminada del monto correspondiente al IVA como requisito para su cómputo, atento a que en mérito de esa condición era que sus proveedores no habían detallado el impuesto facturado, y era por esta misma razón que tampoco resultaba aplicable la presunción contenida en el artículo 41, como lo pretendía el Fisco.

¹² "Informe N° 21 Área tributaria-Limitaciones al cómputo de determinados créditos fiscales en el IVA"; Dr Rizo José María; Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECYT)-FACPCE; año 2011; página 13

- Sostiene que la causa se limita a una cuestión de hecho y prueba donde corresponde aportar la prueba fehaciente de las operaciones de compra cuyo crédito fiscal computó en el período de ajuste y que fueron canceladas.

- Asimismo sostiene que resulta aplicable la regla "*onus probandi incumbit ei qui dicit*", es decir que la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos, así la pericia contable lograron demostrar que lo sostenido por la actora referido a las pruebas aportadas eran contundentes y no generaron dudas en cuanto a su existencia, realidad económica, forma de facturación y cancelación.

- Remite al Fallo "Díaz, Emilia Leonor s/Apelación IVA", TFN, Sala B, 19/09/2012, en el que deja expresado que por el mismo carácter de monotributista no es razonable exigir la acreditación de facturación discriminada como requisito del cómputo de crédito fiscal de IVA, pues es en mérito a esa condición los proveedores se encuentran impedido de facturar de ese modo y por lo tanto la situación no puede encuadrarse en el artículo 37 y la presunción del artículo 41, y que corresponde el encuadramiento en lo dispuesto por el artículo 39 de la Ley del impuesto.

Luego del fallo a favor del contribuyente, AFIP recurre a la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, y el 25 de abril de 2017, la Sala I de dicha Cámara rechaza el recurso, remitiendo a lo estipulado en el fallo del TFN, Sala B, causa "Distribuidora Senderos SRL", pronunciamiento del 9 de junio de 2008, confirmado por esa Cámara, Sala V, sentencia del 8 de julio de 2010, " si bien es cierto que en el art. 12 de ley del IVA se establece que "...los responsables restarán: a) el gravamen que (...) se les hubiera facturado..." no puede desconocerse que cuando se encuentre acreditado que el interesado es el verdadero titular de la operación y se dan los restantes requisitos formales y sustanciales exigibles por la ley, corresponde admitir que aquel compute a su favor el crédito fiscal aunque no le haya sido facturado".

También aclara que hay un quiebre en la simetría ya que por un lado el Fisco impide poder computarse el crédito fiscal que no se encuentra discriminado en las facturas de compra y por otro lado permite computar el débito fiscal aunque no esté discriminado en las facturas de ventas. "En tal inteligencia, un excesivo apego a la literalidad de la norma como propugna el Fisco Nacional implicaría desnaturalizar la mecánica del propio impuesto, al impedir el cómputo del crédito fiscal proveniente de operaciones cuya existencia no se encuentra

controvertida, lo que provocaría la incorrecta apreciación del hecho imponible definido en la ley, su determinación y cuantificación, máxime si se considera que esa situación no impidió al Fisco Nacional exigir el cómputo del débito fiscal, lo que resulta cuanto menos asimétrico (conf. causa "Distribuidora Senderos S.R.L.", ya citada)".

Sostiene que no debe existir un excesivo apego a la literalidad de la norma que lo aparte de la realidad de los hechos. Dice que "no se puede "consagrar formalismos de máximo rigor de manera tal que la interpretación de las norma en forma rígida llegue a desconocer la realidad de los hechos." (causa "Arrieta Distribuidora SA", pronunciamiento del 20 de mayo de 2015)".¹³

En el fallo "Arrieta Distribuciones SA s/recurso de apelación -IVA", en este caso la Compañía Industrial Cervecera S.A. vendía sus productos y facturaba a José María Arrieta, él le cedió el crédito fiscal de esas facturas a Arrieta Distribuciones SA cuyos socios y directores eran sus hijos el Sr. José Alberto Arrieta y la Sra. María Eugenia Arrieta. El fisco no estuvo de acuerdo con que Arrieta Distribuciones S.A. computara dicho crédito fiscal. La actora "cuestionó lo sostenido por el organismo recaudador en cuanto a que el requisito de la facturación va más allá de la realidad de continuación de actividades, sostuvo que nunca dejó de pagar el IVA en las operaciones de compra, compensando éste con el débito de las ventas, por lo cual la determinación efectuada por la Administración tergiversaría la realidad económica generando la duplicación del tributo, ya que pretende el pago de un impuesto que fue abonado en su totalidad, evidenciando la ilegitimidad del reclamo y la arbitrariedad de la resolución, la que debe ser dejada sin efecto en todos sus términos."¹⁴

El 07/08/2012 el Tribunal Fiscal de la Nación aceptó que la empresa pudiera computarse en el IVA un crédito fiscal que formalmente estaba facturado a un tercero. Consideró que si el interesado es el verdadero titular de la operación y se dan los restantes requisitos sustanciales y formales exigibles (para el cómputo del crédito fiscal), corresponde admitir

¹³ "Riso, María de los Ángeles c/Dirección General Impositiva s/Recurso Directo de Organismo Externo", Expediente N°: CAF 036997/2016/CA001, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal - Sala I, 25/04/2017.

¹⁴ Arrieta Distribuciones SA (TF 29847-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo a Cámara", Expediente N°: CAF 036121/2013, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal-Sala I, el 20/05/2015.

que aquél compute en su favor el crédito fiscal, aunque no le haya sido facturado. El 20/05/2015 la sentencia fue confirmada por la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Federal (CNFCAF).

Otro caso que trató este tema fue el de "Osterrieth, Stella Maris c/DGI s/recurso directo de organismo externo", CNFCAF, Sala V, 01/03/2018. A raíz de una inspección, se excluyó del régimen simplificado para pequeños contribuyentes a Stella Maris Osterrieth ya que se detectó que los montos de las ventas efectuadas mediante tarjeta de crédito excedían los montos máximos admitidos, correspondiendo su exclusión automática desde ese momento. En función de ello, se determinó su encuadre como responsable inscripta desde noviembre de 2005.

La actora procedió a presentar las respectivas declaraciones juradas del IVA, pero computando el crédito fiscal implícito en las operaciones realizadas en carácter de monotributista con el objeto de determinar la deuda fiscal. Dicho cómputo del crédito fiscal implícito fue cuestionado por el Fisco Nacional, quien se apoyó en su argumento en el artículo 16 de la ley de IVA.

En la instancia anterior, el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó el derecho que tiene el contribuyente excluido del régimen simplificado a computar el crédito fiscal implícito de las operaciones realizadas desde la fecha de exclusión del aludido régimen. Ello, en base a que interpretó que, en líneas generales, no resultaba razonable que se le exija la acreditación de facturación discriminada del monto correspondiente al IVA como requisito para su cómputo en la medida en que, al tiempo de hallarse registrado como monotributista, sus proveedores no estaban obligados a realizar tal discriminación en la facturación. El Fisco Nacional presentó recurso extraordinario que fuera rechazado y fue incoada la queja ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Por último, es importante destacar que el 5 de febrero de 2019 la Procuradora General de la Nación, Dra. Monti Laura, emitió un dictamen sobre el recurso extraordinario presentado por la AFIP ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación, el cual propone revocar el fallo de la Cámara en la causa "Riso, María de los Ángeles, c/Dirección General Impositiva".

La procuradora, refiriéndose a los artículos 21 y 22 de la ley 25.865 del Monotributo, manifestó que la señora Riso en enero del año 2007 quedó excluida del régimen simplificado

ya que sus ingresos superaron los parámetros objetivos establecidos por la legislación y esto no requirió ninguna intervención ni actuación del Organismo Recaudador.

Si bien el contribuyente presentó la renuncia al régimen simplificado el 21/8/2008 ésta tuvo carácter retroactivo al 12/2006, pero se encontraba ya excluido desde el período fiscal 1/2007. Es por ello, que la procuradora alega que nadie puede renunciar a un derecho cuya titularidad ya ha perdido y que, por lo tanto, no posee. En opinión de la Dra. Laura Monti, la contribuyente debió cumplir con las obligaciones tributarias del régimen general desde que fue excluida del régimen simplificado.

Con respecto a las facturas recibidas por la actora, entre la fecha que fue excluida y la que presentó la renuncia, la procuradora considera que no debe poderse computar el crédito fiscal de dichas facturas, ya que las mismas no tienen discriminado el impuesto, no cumpliendo con el artículo 12 de la ley de IVA. Conforme a lo establecido por el artículo 41 de la ley de IVA, presume sin admitir prueba en contrario, la falta de pago del impuesto por parte del vendedor, en consecuencia la actora no puede computarse el crédito fiscal de dichos períodos.

Coloca en cabeza de la actora la responsabilidad de haber detectado tardíamente su exclusión del régimen simplificado, dada esa negligencia no pudo solicitar, en las adquisiciones a otros responsables inscriptos, que le confeccionen facturas con la discriminación del impuesto.

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

La procuradora concluyó que la resolución dictada por la AFIP, en cuanto rechazó el cómputo del crédito fiscal, resulta ajustada a derecho.

Posteriormente, el 29 de agosto de 2019, en la causa "Osterrieth, Stella Maris, c/Dirección General Impositiva", remitió al primer dictamen citado por resultar un caso análogo a la causa "Riso".

Sin embargo, ninguna de estas causas ha sido resuelta por la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

3.2.2.2 Principio de razonabilidad y principio de capacidad contributiva

Primero se va a definir ambos principios constitucionales:

- El principio de razonabilidad significa fundamentalmente que las reglamentaciones tanto legislativas respecto de los derechos y garantías constitucionales, como del Poder Ejecutivo mediante decretos reglamentarios respecto de las leyes, deberán ser razonables, fijándole condiciones y limitaciones adecuadas al espíritu y a la letra de las normas constitucionales, porque lo razonable es lo proporcionado al efecto, lo exigido por la igualdad y la equidad, lo armónico dentro del todo, lo equilibrado entre los extremos. Es por ello que el art. 28 Constitución Nacional al otorgar la potestad reglamentaria de los derechos y garantías constitucionales al Poder Legislativo, establece que: "Los principios, garantías y derechos reconocidos en los anteriores artículos, *no podrán ser alterados* por las leyes que reglamenten su ejercicio", como asimismo en el cit. art. 99 inc. 2º *in fine*, al conceder la potestad reglamentación de las leyes al Poder Ejecutivo, dispone que las instrucciones y reglamentos que decreta el P.E., lo serán "cuidando de *no alterar* su espíritu con excepciones reglamentarias".¹⁵
- El principio de capacidad contributiva no se encuentra consagrada expresamente en la Constitución Nacional, sino que surge implícitamente de los arts. 4, 16, 17, 28, 33 y se relaciona con los principios de equidad, proporcionalidad y razonabilidad. Consiste en la aptitud económico-social para contribuir al sostenimiento del Estado. Se manifiesta de tres formas: en el consumo, en la renta y en el capital. Contiene y supera a los conceptos de capacidad económica y/o capacidad de pago. Para la Corte Suprema la existencia de una manifestación de riqueza o capacidad contributiva es un requisito indispensable de validez de todo gravamen, la cual se verifica aun en los casos en que no se exige de aquella que guarde una estricta proporción con la cuantía de la materia imponible ("Navarro Viola de Herrera Vegas, Marta", 1989, Fallos 312:2467).¹⁶

¹⁵ "Nuevos perfiles del control de razonabilidad constitucional"; Autor: Haro Ricardo; recuperado de <http://www.acaderc.org.ar/doctrina/articulos/nuevos-perfiles-del-control-de-razonabilidad>; página 7 y 8.

¹⁶ "Principios constitucionales aplicables a la materia tributaria"; Autora: Dra. Sabic M. Alejandra; revista jurídica on line: Tu Espacio Jurídico; 29/08/2014; recuperado de <https://tuespaciojuridico.com.ar/tudoctrina/2014/08/29/principios-constitucionales-aplicables-a-la-materia-tributaria/>

Volviendo al problema a tratar en este trabajo, el no cómputo del crédito fiscal en la declaración jurada de IVA por no encontrarse discriminado en la factura de compra, si los hechos realmente ocurrieron, esto debe prevalecer sobre las formalidades que establece la ley de IVA. En caso que esto no ocurra, se estaría cargando el principio de razonabilidad y capacidad contributiva.

En el fallo "Mera Miguel Ángel (TF 27.870-I) c/DGI" del 19/03/2014 de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN), la AFIP intimó al actor a abonar ciertas sumas de dinero en concepto del impuesto a las ganancias e IVA, como consecuencia de impugnar gastos deducidos por aquél en el primero de tales tributos y créditos fiscales computados en el segundo. Tales impugnaciones se fundaron en que el accionante abonó en efectivo algunas compras efectuadas a sus proveedores, por cifras superiores a \$ 1.000, es decir, sin ajustarse a los medios de pago previstos en el artículo 1º de la Ley 25.345.

La CSJN confirmó la sentencia apelada ante la CNACAF, coincidiendo en la inconstitucionalidad del artículo 2º de la Ley 25.345, principalmente cuando la norma impugnada prohíbe el cómputo de las operaciones cuyos pagos hayan sido efectuados por medios distintos de los mencionados en ese ordenamiento, esto crea una ficción legal que lo que intenta es excluir de efectos a operaciones relevantes para poder calcular correctamente la base imponible y cuya existencia y veracidad ha sido fehacientemente comprobada.

Además, cuando no se permite el cómputo de erogaciones efectivamente realizadas por motivos estrictamente formales, importa prescindir de la real existencia de capacidad contributiva, la que tiene que verificarse en todo gravamen como requisito indispensable de su validez, de manera que también se concluye en la falta de razonabilidad de la norma impugnada.

Capítulo 4- Recursos contra la exclusión del Monotributo

4.1-Marco Legal

Ante la exclusión del Monotributo se podrá interponer un recurso ante el Director General, esto lo autoriza el artículo 74 del Decreto N° 1.397/1.979 reglamentario de la Ley de

Procedimiento Tributario (Ley N° 11.683)¹⁷. Dicho recurso no tiene efectos suspensivos, por lo tanto hasta que AFIP lo resuelva, el contribuyente deberá cumplir con las obligaciones tributarias y de la seguridad social del régimen general.

Lo que resuelva el Fisco, sólo se podrá impugnar por la vía judicial del art. 23 de la ley de Procedimientos Administrativos, tal y como lo indica el mismo recurso del art. 74 del DR.

En el Fallo "Cerecedo, Carlos María Fidel c/DGI"-CNFed. Cont.Adm.-Sala IV-18/03/2014", la Cámara confirmó la decisión del Tribunal Fiscal de la Nación en cuanto se declaró incompetente para intervenir en supuestos de exclusión de un contribuyente del Monotributo. Actualmente esto está resuelto por el artículo 76 inciso b) de la ley 11.683 (t.o. y sus modif.), en el que se excluye expresamente al recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación a los actos que declaran y disponen la exclusión del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes.

4.2- Plazos

Se tendrá **quince (15) días hábiles**, contados desde la notificación de la exclusión, para interponer el recurso ante el Director General. Una vez presentado, AFIP tiene **sesenta (60) días hábiles** para resolverlo, en caso que esto no suceda el contribuyente podrá solicitar pronto despacho (artículo 10, Ley de Procedimiento Administrativo).

¹⁷ **Art. 74-DR 1.397/1.979** - Cuando en la ley o en el presente reglamento no se encuentre previsto un procedimiento recursivo especial, los contribuyentes o responsables podrán interponer contra el acto administrativo de alcance individual respectivo, dentro de los 15 (quince) días de notificado el mismo, recurso de apelación fundado para ante el Director General, debiendo ser presentado ante el funcionario que dictó el acto recurrido.

Los actos administrativos de alcance individual emanados del Director General podrán ser recurridos ante el mismo, en la forma y plazo previsto en el párrafo anterior.

El acto administrativo emanado del Director General, como consecuencia de los procedimientos previstos en los párrafos anteriores, se resolverá sin sustanciación y revestirá el carácter de definitivo pudiendo sólo impugnarse por la vía prevista en el artículo 23 de la ley 19549.

En todos los casos será de aplicación lo dispuesto por el artículo 12 de la ley 19549, debiendo el Director General resolver los recursos, previo dictamen jurídico, en un plazo no mayor de 60 (sesenta) días contados a partir de la interposición de los mismos.

El Director General podrá determinar qué funcionarios y en qué medida lo sustituirán en las funciones a que se hace referencia en el párrafo tercero del presente.

Capítulo 5- Novedades normativas sobre la exclusión del Monotributo

5.1- RG AFIP 4600/19: Suspensión temporal de la exclusión de pleno derecho.

El 1 de octubre del 2019 mediante la RG N° 4.600 de AFIP se suspendieron hasta el 29 de febrero del 2020 los mecanismos de expulsión de oficio por controles sistémicos. El abogado Chiesa Juan Pablo expuso¹⁸ que con esta RG se abrieron los siguientes interrogantes:

- ¿Qué pasará con los contribuyentes que facturaron durante el paraguas legal y se pasaron de sus topes de facturación?

-¿Serán expulsados hacia atrás o los efectos de suspensión de la resolución de la AFIP resultará en una especie de amnistía (o hacer la vista gorda) para los más de 2.5 millones de monotributistas?

-¿Pueden volver al régimen simple, gracias a esta resolución, los monotributistas que fueron expulsados el último año de oficio?

En el artículo publicado el autor se apoya en dos principios fundamentales del derecho vigente: uno es el principio de retroactividad de la ley y el otro es el principio de la ley más favorable, en coincidencia con el criterio de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, la Resolución N°4.600/19 debería hacer volver a miles de monotributistas expulsados del régimen el último año.

Sobre esta situación también elevó una nota la Federación Argentina Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (F.A.C.P.C.E.) dirigida a la AFIP¹⁹; en la cual sugirió analizar lo siguiente:

- a) Considerar que los controles sistémicos tengan algún grado de tolerancia vinculados con los índices de inflación acumulados durante el año 2019;
- b) Que las exclusiones que se hayan comunicado con anterioridad al dictado de la R.G 4.600 y que a la fecha no se encuentren firmes se dejen sin efecto en la medida que

¹⁸ Chiesa Juan Pablo: "La Resolución 4600/19 de la AFIP legalmente debe hacer volver a miles y miles de Monotributistas que fueron expulsados el último año inmediato a su dictado", 07/10/2019, recuperado de <https://urgente24.com/analisis/opinion/el-regreso-al-regimen-simple-del-monotributo>

¹⁹ F.A.C.P.C.E.: R.G 4.600 (B.O 02/10/2019) Monotributo. Suspensión temporal de exclusión de pleno derecho, 29/10/2019, página 2 y 3

las causales de exclusión pudieran encuadrar en los porcentajes de tolerancia que pudiera definir el Organismo en función de lo comentado en el apartado anterior.

Como solución requirió que el Organismo solicite al Poder Ejecutivo Nacional que presente un proyecto de ley como la Ley N° 27.346, para que los pequeños contribuyentes que hubieran quedado excluidos de pleno derecho, puedan volver adherirse al régimen por esa única vez sin tener que aguardar el plazo de tres (3) años.

Si bien la R.G 4.600/19 generó un alivio temporal para un grupo de pequeño contribuyentes, son muchos los interrogantes que dejó a su paso, con el transcurso de los meses se verá cómo se da solución a esta situación.

CONCLUSIONES

El IVA grava precisamente el valor agregado en las distintas etapas de la comercialización de un bien, mediante el método IVA débito fiscal menos IVA crédito fiscal, eliminando y excluyendo en cada etapa la incidencia del impuesto determinado en las etapas anteriores de modo que el sujeto afronte la presión tributaria sobre su real y efectivo valor agregado, sin contener el impuesto ya abonado en las etapas anteriores. Para que esto se logre, cuando un contribuyente es excluido retroactivamente del régimen simplificado para pequeños contribuyentes e incluido en el régimen general, debe permitírsele computar el crédito fiscal de las operaciones en el IVA y refacturar las operaciones. Si realmente los hechos ocurrieron, esto debe prevalecer sobre las formalidades que establece la ley de IVA, si no se estaría cargando el principio de capacidad contributiva y razonabilidad.

Considero que si no se permitiera computar el crédito fiscal que ya fue abonado en etapas anteriores, se concebiría en cabeza del contribuyente una doble imposición. Ya que se estaría abonando el impuesto de las facturas de compra y luego se vuelve a pagar cuando vendo las existencias de dichas compras, generándose un perjuicio económico para el contribuyente.

Se logra distinguir una diferencia entre el IVA y el Impuesto a las Ganancias, el primero hasta ahora tiene un principio más formal en el cual hay que tener el IVA discriminado para poder computarlo, en cambio en el segundo existe mayor flexibilidad sobre este tema.

Con el desarrollo del trabajo se ha podido visualizar que la brecha que existe, entre el régimen simplificado y el régimen general, es muy grande. Con lo cual a modo de cierre se propone crear un puente que sirva para minimizar la diferencia en las obligaciones tributarias entre ambos regímenes, es decir debería existir un punto intermedio entre ambos regímenes y así la evolución del contribuyente no es tan brusca.

Mi propuesta sería crear un tercer tipo de contribuyente "Contribuyente Mediano" el cual tendría nuevas obligaciones, sin ser tantas como la de un Responsable Inscripto, y también lo dividiría en varias categorías. Durante el trabajo había mencionado que la cuota del monotributo se compone de tres partes: previsional, obra social y tributaria (IVA y Ganancias). Para este nuevo contribuyente sugiero lo siguiente:

- **Pagar una cuota mensual:** la cual abarcaría la **parte previsional**, comprendiendo un valor intermedio entre la parte previsional de la categoría más alta del monotributo y el pago de autónomos, y también una parte Tributaria que abarque sólo el **Impuesto a las Ganancias**; además
- **Darse de alta en el IVA:** de esta manera el contribuyente va cumpliendo con una parte de las obligaciones del Régimen General. Aunque existiría un costo extra por la obligación de presentar una declaración jurada, actualmente con la digitalización en la facturación y la incorporación del libro de IVA Digital, la carga administrativa se ve disminuida.

Por último me gustaría agregar lo siguiente, para que esta propuesta funcione deberían unificarse las formas de actualización de los importes que son tenidos en cuenta para el tope de cada categoría. Hoy el monotributo se actualiza anualmente, mientras que Autónomos tiene una actualización trimestral. Sugiero que los valores deben actualizarse según el IPC (índice de precios al consumidor) y en forma trimestral. De esta forma las categorías del Pequeño Contribuyente y el Contribuyente Mediano tendrían más coherencia con los valores que tiene en cuenta un Responsable Inscripto.

BIBLIOGRAFÍA

- Bavera, María Josefina y Monetto, Cristian: "Monotributo - Colección Práctica Impuestos", Errepar, año 2018, páginas de la 7 a la 10, 71 a 83 y 117 a 138.
- Chiesa Juan Pablo: "La Resolución 4.600/19 de la AFIP legalmente debe hacer volver a miles y miles de Monotributistas que fueron expulsados el último año inmediato a su dictado", 07/10/2019, recuperado de <https://urgente24.com/analisis/opinion/el-regreso-al-regimen-simple-del-monotributo>
- Diccionario de Español jurídico-Real Academia Española; recuperado de <https://dej.rae.es/lema/retroactividad>
- Felice, Marcos A.: "Monotributo. El nuevo procedimiento de exclusión", Errepar, Noviembre 2018, página 1 y 2.
- Fenocchietto, Ricardo; "El impuesto al Valor Agregado"; editorial La Ley, Edición 2 (2007), página 589
- Haro Ricardo; "Nuevos perfiles del control de razonabilidad constitucional"; recuperado de <http://www.acaderc.org.ar/doctrina/articulos/nuevos-perfiles-del-control-de-razonabilidad>;
- Januszewski Karina: "Consecuencias de la exclusión en el Monotributo", Errepar, octubre 2018, páginas 1 a 3.
- Lombardi Carla: "Monotributo exclusión retroactiva de pleno derecho ¿Y ahora qué hago? 1° parte"; Contadores en Red; 15/10/2012; recuperado de <https://contadoresenred.com/monotributo-exclusion-retroactiva-de-pleno-derecho-y-ahora-que-hago-1o-parte/>
- Purciariello Osvaldo: "Exclusión de pleno derecho y recategorización de oficio", el Cronista.com Departamento Técnico Legal Impositivo, 29/02/2016.
- Rizo José María "Informe N° 21 Área tributaria-Limitaciones al cómputo de determinados créditos fiscales en el IVA"; Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECYT)-FACPCE; año 2011.
- Sabic M. Alejandra: "Principios Constitucionales aplicables a la materia tributaria", Revista jurídica On line: Tu Espacio Jurídico, 29/08/2014, páginas 6 a 8.

- Salim Jose A. y D'Angela Walter D.: "Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes Monotributo"; recuperado de <http://www.afip.gov.ar/estudios/archivos/Monotributo.pdf>; Junio 2006; páginas 4 y 5
- Schneir Alejandra: "Situación de coyuntura en el Régimen Simplificado (Monotributo)", CPCECABA 18° Simposio sobre Legislación Tributaria, año 2016.
- Tarsitano Alberto: "El principio de la realidad económica y el exceso de la potestad calificadora del Fisco"; publicado en: Protección constitucional de los Contribuyentes, Asorey Rubén Q., EDUCA, año 2000 páginas 267 a 277.

JURISPRUDENCIA

1.a) Fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación:

- M.1328 XLII, "Mera Miguel Ángel (TF 27.870-I) c/ DGI", de fecha 19/03/2014.
- 312:2467, "Navarro Viola de Herrera Vegas, Marta", de fecha 19/12/1989.

1.b) Fallos de otros tribunales:

- "Oterrieth_ Stella _ CAF _ 77548_ 2017_CS1CA1"; dictamen de la Procuradora General de la Nación, del 29/08/2019.
- "Riso_ María _ CAF _ 36997_ 2016_CS1CA1"; dictamen de la Procuradora General de la Nación, del 05/02/2019.
- "Osterrieth, Stella Maris c/Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de Organismo Externo", Expediente N°: CAF 077548/2017/CA001, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V, de fecha 01/03/2018.
- "Riso, María de los Ángeles c/Dirección General Impositiva s/Recurso Directo de Organismo Externo", Expediente N°: CAF 036997/2016/CA001, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala I, de fecha 25/04/2017.
- "Arrieta Distribuciones SA (TF 29847-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo a Cámara", Expediente N°: CAF 036121/2013, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala I, del 20/05/2015.

- "Cerecedo, Carlos María Fidel (TF 37967-I) c/Dirección General Impositiva -s/ recurso directo a Cámara", Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV, del 18/03/2014.
- "Díaz, Emilia Leonor s/ apelación IVA", Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B, 19/09/2012.
- "Jofre, Alberto Francisco", Tribunal Fiscal de la Nación, Sala D, de fecha 18/03/2005.
- "Gallardo, Claudio Alberto s/recurso de apelación", Tribunal Fiscal de la Nación, Sala D, causa 16.122-I, de fecha 14/11/2001.