



Colegio de Abogados del Departamento Judicial de Dolores.

Belgrano N° 160 - 7100 Dolores (Bs. As)- Tel-Fax: (02245) 441592 / 441990 / 446343

Pagina web: www.colabdol.com.ar E mail: colabdol@fairweb.com.ar

UNREGISTERED

Created by Unregistered Version

CIRCULAR N° 602/03

Dolores, 31 de enero de 2.003.-

REF: “ El monotributo y los profesionales. Otro tema conflictivo llega a la Corte ”.-

Monotributo. Profesionales con ingresos inferiores a \$ 36.000. Fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación

SUMARIO: La Corte Suprema de Justicia de la Nación rechaza el pedido de inconstitucionalidad del monotributo, en relación con la admisión de los profesionales dentro de la categorización de responsables no inscriptos en IVA, cuando sus ingresos anuales no superen los \$ 36.000.

UNREGISTERED

Created by Unregistered Version

El monotributo y los profesionales. Otro tema conflictivo llega a la Corte.

Por Dr. (C.P.N.) Ignacio S. Sobré

Fuente: <http://www.eldial.com/suplementos/tributario/doctrina.asp>

La cuestión traída hoy a comentario, tuvo su génesis desde el momento mismo del inicio de la vigencia del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (Monotributo), es decir el 1° de noviembre de 1998. Ella se encuentra referida al impedimento legal de categorizarse como “Responsable No Inscripto” (R.N.I.) en el Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.), que tienen los profesionales universitarios cuyos ingresos anuales son de hasta \$ 36.000. Es que estos profesionales, que precisamente son los “Pequeños Contribuyentes” (Ley N° 24.977, Decreto (P.E.N.) N° 885/98 y R.G. (A.F.I.P.) N° 619/99), cuentan con las siguientes posibilidades: adherir al Monotributo (régimen de cuota fija mensual, según determinados parámetros) o categorizarse –dentro del I.V.A.– como “Reponsable Inscripto” (R.I.) en el denominado “Régimen General”.

Planteado así el tema, resultó evidente que un significativo segmento de trabajadores profesionales adoptaron una postura de incierto sustento normativo al inscribirse como R.N.I., o mantener dicha condición. Dicho de otra manera, los que se encuentran inscriptos en esa categoría pertenecen a alguno de los siguientes grupos: 1°) Profesionales con ingresos anuales entre \$ 36.001 y \$ 144.000, situación que no presenta aspectos conflictivos en el ámbito tributario; 2°) Aquellos profesionales con ingresos anuales de hasta \$ 36.000 y que necesitan valerse de alguna acción judicial (amparo, individual o colectivo) para sustentar ante el Fisco Nacional su categorización. Este segundo grupo, el de los “amparistas” (o amparados), es en el cual aparecen los aspectos beligerantes, con resultados y efectos tributarios futuros totalmente inciertos. Dada su categorización “precaria”, es a ellos a los que se direcciona el presente trabajo, abarcando tanto a aquellos que al 01/11/98 ya eran R.N.I. y continuaron de la misma manera, como a los que iniciaron su actividad con posterioridad a dicha fecha y se inscribieron como tales.

UNREGISTERED

Created by Unregistered Version

La doctrina ha resaltado que en forma sistemática fueron atacados diversos principios de la tributación, sean ellos de índole constitucional o no. Entre otros, los de legalidad, igualdad, simplicidad (a pesar de la denominación del tributo creado) y certidumbre.

La situación durante el período 1998-2002.

En el transcurso de estos cuatro años hubo, por parte de los profesionales ya sea en forma individual o a través de los colegios o asociaciones profesionales (los que se encuentran legitimados para velar por los intereses de sus integrantes), innumerables planteamientos judiciales incoados. También interpuso recurso de amparo el Defensor del Pueblo de la Nación. En autos caratulados “Defensor del Pueblo de la Nación Argentina contra E.N. – M.E. y O.S.P. (Monotributo) sobre amparo Ley 16.986”, la C.N. Fed. Cont. Adm. – Sala IV en resolución del 07/03/00 confirmó la sentencia del juez de primera instancia, declarando la inconstitucionalidad del régimen del Monotributo. Fue significativa la trascendencia de este fallo, dado que involucró a la totalidad de los profesionales de la República Argentina sea cual fuere la profesión que desempeñen. A modo ilustrativo, en esta causa fueron mencionados como principios vulnerados: igualdad, capacidad contributiva (reconocido implícitamente en la Constitucional Nacional), no discriminación y razonabilidad.

Lo resuelto por la Corte.

El aparente estado de quietud en el tema sub–examine se vio recientemente alterado a causa de un fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (C.S.J.N.). El planteamiento judicial lo realizó una profesional abogada, en forma individual, en autos caratulados “Tachella, Mabel Angela c/DGI – AFIP”. El Alto Tribunal rechazó, en sentencia del 10/10/02, el pedido de inconstitucionalidad del Monotributo, en relación con la admisión de los profesionales dentro de la categorización de R.N.I. en el I.V.A., cuando sus ingresos anuales no superen los \$ 36.000.

La actora había interpuesto acción de amparo contra la Administración Federal de Ingresos Públicos (A.F.I.P.), a la que hizo lugar el Juez Federal de Lomas de Zamora. Posteriormente la Sala II de la Cámara Federal de Apelaciones de La Plata revocó lo decidido y rechazó el amparo. Con motivo de esto y teniendo en cuenta la cuestión federal, la actora interpuso el recurso extraordinario aduciendo que “las normas cuya validez impugna son violatorias de su derecho de trabajar y ejercer industria lícita, como también del principio de capacidad económica y de la garantía de la igualdad ante el impuesto”.

El fallo, que confirma lo resuelto por la Cámara, fue suscripto por ocho de los integrantes de la C.S.J.N. El mismo incursiona en ciertos aspectos conceptuales y de la mecánica de liquidación, tanto del Monotributo como de los impuestos sustituidos (I.V.A. e Impuesto a las Ganancias). Más allá de no compartir conceptos vertidos de alguno de esos aspectos, muy puntuales, lo que aquí interesa destacar de lo que se dijo es: 1º) La declaración de inconstitucionalidad de una ley es un acto de suma gravedad institucional; 2º) Quien la solicita, debe probar de modo concluyente la forma cómo se afectó su derecho de propiedad e igualdad; 3º) En el I.V.A., la conveniencia entre estar como R.I. o R.N.I. deberá apreciarse en cada caso concreto, no pudiendo al respecto formularse conclusiones de validez general. En definitiva, la Procurador Fiscal en su Dictamen –cuyos fundamentos y conclusiones comparten los miembros de la Corte– considera que la amparista no ha logrado acreditar fehacientemente los perjuicios que alega sufrir en virtud de su inclusión en el régimen general del I.V.A. (R.I.). Dado ello, es que no se entró a analizar las quejas vertidas contra el Monotributo (que era la otra posibilidad de adhesión que tenía la actora).

De la lectura del fallo vemos que la cuestión de fondo no ha quedado totalmente resuelta. Pero marca una orientación, que muy probablemente indique cómo será la futura doctrina de la Corte en esta cuestión. Quedan abiertos algunos interrogantes, a los que a esta altura de los acontecimientos habría que ir buscándoles respuestas (y actuar en consecuencia). Fundamentalmente: ¿En qué situación quedarán los R.N.I. “amparistas” de serles desfavorable una resolución definitiva?, ¿Cómo quedarán categorizados y cuáles serán para ellos las consecuencias tributarias de resolverse de esa manera (sobre todo en lo que atañe a las obligaciones de tipo sustancial)?

Conclusión.

Finalmente, considero que los profesionales universitarios que se encuentran categorizados como R.N.I. y que obtienen ingresos anuales de hasta \$ 36.000, en virtud de la inseguridad que ofrece su categorización, de “amparistas” (o protegidos bajo el paraguas de algún amparo) pueden llegar a convertirse en desamparados.

Mar del Plata, 20/12/2002.

UNREGISTERED

Created by Unregistered Version

Monotributo. Profesionales con ingresos inferiores a \$ 36.000. Fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación

SUMARIO: La Corte Suprema de Justicia de la Nación rechaza el pedido de inconstitucionalidad del monotributo, en relación con la admisión de los profesionales dentro de la categorización de responsables no inscriptos en IVA, cuando sus ingresos anuales no superen los \$ 36.000.

Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN)
“Tachella, Mabel Ángela c/ DGI - Administración Federal de Ingresos Públicos s/ Amparo”
10/10/2002

Dictamen del Procurador Fiscal
Suprema Corte:

-I-

A fojas 21/23, Mabel Ángela Tachella interpuso acción de amparo contra la Administración Federal de Ingresos Públicos (en adelante AFIP), con el objeto de que se declare la inconstitucionalidad del artículo 2 de la ley 24977 y sus normas reglamentarias (decreto del Poder Ejecutivo Nacional 885/1998 y las resoluciones generales concordantes de la AFIP) y, en consecuencia, que se le permita permanecer como responsable no inscripta en el impuesto al valor agregado (IVA, de aquí en más).

Tras indicar que se matriculó en 1990 como abogada, dijo que obtuvo \$ 16.119,71 de ingresos anuales durante el período fiscal anterior a la vigencia de la ley 24977, razón por la cual, al no superar el límite de \$ 36.000 del artículo 2, in fine, de su anexo, debe optar entre inscribirse como responsable (RI) en el IVA -dentro del sistema tributario general- o bien en el Régimen Simplificado (RS) o “monotributo” e ingresar, en este caso, una cuota mensual de \$ 39 por pertenecer a la categoría I, en virtud de su antigüedad en la matrícula.

Expresó que los profesionales que obtienen ingresos brutos por encima de \$ 36.000, mantienen la posibilidad -mientras no superen el tope general de \$ 144.000- de permanecer como responsables no inscriptos (RNI), al no tener acceso al RS. Aclaró que existen diferencias insalvables entre ambas situaciones, ya que el RI ha de encarecer sus servicios en la medida del impuesto que obligatoriamente debe facturar a sus clientes (21%, según la tasa general del gravamen en vigencia), amén de las múltiples cargas formales que a los inscriptos se les imponen, las que no afectan a los RNI. Agregó que las sanciones a las que queda expuesto por incumplimientos, tanto formales como sustanciales.

Por otra parte, a su entender, el monotributo resulta reñido con los principios de igualdad y de capacidad contributiva pues, de incorporarse a él, deberá ingresar una cuota fija mensual, con independencia del ejercicio efectivo de su actividad y, lo que es más grave, de que haya tenido o no ingresos, dado que la ley presume su obtención, a diferencia de lo que ocurre en el régimen general, donde se tributa con base en las ganancias reales. Agregó que la ley estipula, para el caso de los profesionales, que según su antigüedad en la matrícula, deberán necesariamente revestir en ciertas categorías, aun cuando su ingreso real sea menor. También acusó la doble tributación que se produce con el impuesto provincial sobre los ingresos brutos.

Adujo, además, que las normas impugnadas resultan violatorias -entre otros- de sus derechos de trabajar y ejercer industria lícita, de igualdad ante la ley y de propiedad (arts. 14, 14 bis, 16 y 17 de la Constitución Nacional).

-II-

A fojas 74/78, el juez federal de Lomas de Zamora hizo lugar a la acción. Para así resolver, consideró que la amparista procura la posibilidad de continuar como RNI en el IVA, mediante la declaración de inconstitucionalidad de las normas que lo impiden.

Describió el funcionamiento del RS e indicó que, a su entender, los profesionales cuyos ingresos fluctúan entre \$ 36.000 y los \$ 144.000 se encuentran beneficiados con relación a la actora, ya que pueden permanecer en el régimen general, tributando sobre una renta real, como RNI frente al IVA, circunstancia que hace patente la violación alegada de los principios de igualdad y de capacidad contributiva.

Por otro lado, tomó en cuenta que, en el RS, el contribuyente tiene que pagar la cuota fija aun cuando no obtenga un ingreso, hecho que también configura una colisión con el principio de capacidad económica.

-III-

A fojas 104/110, la Sala II de la Cámara Federal de Apelaciones de La Plata revocó lo decidido en la instancia anterior y, en consecuencia, rechazó el amparo.

Si bien consideró, de manera preliminar, que la presente vía es adecuada para el tratamiento de la cuestión traída y que la demanda fue interpuesta dentro del plazo previsto por el artículo 2, inciso e), de la ley 16986, sin embargo entendió que, mediante la ley 24977, no se ha creado un nuevo tributo, sino que ella involucra una modalidad de pago de los ya existentes (en especial IVA y ganancias) y que, en particular, no se afecta la homogeneidad del gravamen frente a la totalidad de la población ni se origina un distinto trato tributario a los sujetos pasivos.

Coligió que no existe violación del principio de igualdad, ya que las personas con similar aptitud para contribuir son tratadas en igual forma, sin que exista un mejor trato fiscal para quienes obtienen ingresos más elevados. En tales circunstancias, el cambio de emplazamiento frente al IVA, con relación a las posibilidades existentes antes de la reforma de esa ley, no implica un agravio constitucional.

De igual modo, desestimó que se hubiera demostrado que el nuevo mecanismo de emplazamiento tributario generase una restricción a su derecho de trabajar y ejercer industria lícita, o que fuera violatorio del derecho de propiedad.

-IV-

Disconforme, la actora interpuso el recurso extraordinario que obra a fojas 142/152 -concedido por la alzada a fs. 167-, aduciendo que existe en autos una cuestión federal y que lo resuelto le causa un agravio de insusceptible reparación ulterior.

Tras reseñar las principales críticas que formula al sistema tributario en cuestión, arguye -en síntesis- que las normas cuya validez impugna son violatorias de su derecho de trabajar y ejercer industria lícita, como también del principio de capacidad económica y de la garantía de la igualdad ante el impuesto.

-V-

En mi opinión, el recurso impetrado es formalmente admisible, puesto que se halla en tela de juicio la inteligencia que corresponde atribuir a normas de naturaleza federal y la sentencia definitiva del superior tribunal de la causa es contraria al derecho que la recurrente fundó en ella [art. 14, inc. 3), de la ley 48]. Por otra parte, debe tenerse presente que, en la tarea de establecer la correcta interpretación de normas de dicho carácter, la Corte no se encuentra limitada por las posiciones del tribunal apelado y del recurrente, sino que le incumbe realizar una declaratoria sobre el punto disputado (art. 16 de la ley 48), según la inteligencia que ella rectamente les otorgue (arg. Fallos - T. 307 - pág. 1457; T. 320 - pág. 1915, entre otros).

-VI-

De forma previa al tratamiento del tema en debate, estimo insoslayable reseñar algunos aspectos del régimen fiscal

resultantes de la modificación introducida por la ley 24977.

La citada ley instituyó, en el sistema tributario nacional, el denominado “Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes” o “monotributo”, consistente en un mecanismo fiscal integrado, en relación a los impuestos a las ganancias y al valor agregado y al sistema nacional de seguridad social, para los contribuyentes de menor relevancia económica (conf. art. 1, del Anexo de la ley).

Pueden ser sujetos pasivos de este nuevo gravamen las personas físicas que ejercen actividad profesional -incluidas las que requieren título o habilitación-, oficio o que son titulares de empresas o explotaciones unipersonales -aun cuando sean integrantes de sociedades civiles, sociedades de hecho y comerciales irregulares, o de las denominadas sociedades comerciales de personas- y las sucesiones indivisas -en su carácter de continuadoras de aquéllos- que, habiendo obtenido ingresos brutos inferiores o iguales a \$ 144.000 en el año calendario inmediato anterior al período fiscal de que se trate, no superen los parámetros máximos referidos a ciertas magnitudes físicas del local que ocupan, de la energía eléctrica que consumen o del precio unitario de sus operaciones, establecidos para su ubicación en alguna de las ocho categorías que contempla el gravamen (conf. art. 2 del Anexo). Para quienes ejerzan profesiones, incluidas aquellas para las que se requiere título universitario y/o habilitación profesional”, el límite de ingresos brutos anuales es de sólo \$ 36.000 (conf. art. 2 del Anexo de la ley).

Para todas estas personas, su inclusión en el RS resulta de carácter voluntario (conf. art. 3 del Anexo) e implica el reemplazo de la carga tributaria que soportan -por la sujeción al sistema general en el IVA y al impuesto a las ganancias, como así también al Régimen Nacional de la Seguridad Social- mediante el pago de otro tributo, denominado por la propia ley como “impuesto integrado”.

Se trata, a mi modo de ver, de un gravamen distinto, diferenciación que, respecto de los sustituidos, se desprende de lo normado en los artículos 5 y 6 del Anexo. Este último establece que “las operaciones derivadas del oficio, empresa o explotación unipersonal de los pequeños contribuyentes inscriptos en el Régimen Simplificado (RS), se encuentran exentas del impuesto a las ganancias y del impuesto al valor agregado” (énfasis añadido).

-VII-

En cuanto al fondo del asunto, el agravio de la actora, planteado ya desde el inicio de esta causa, consiste en alegar -en síntesis- que los dos extremos de la alternativa contemplada por la ley 24977, resultan peores, para su situación, al compararla con la posibilidad que tienen otros profesionales con mayores ingresos de permanecer como RNI en el IVA.

Así, respecto a su concreta situación, argue que si permanece como monotributo, necesariamente debe permanecer como RI en el IVA, lo cual implica que ha de aumentar el costo de sus servicios profesionales en la medida del gravamen (21%), amén del recargo de tareas formales que el IVA conlleva. Paralelamente, indica que si escoge encolumnarse dentro del RS, tendrá que tributar de acuerdo con una renta presunta, con independencia de sus ingresos reales y más allá de que no obtenga ganancia alguna.

Estimo que esta manera de plantear las cosas resulta lógicamente correcta, ya que, para conseguir el objetivo que persigue con su demanda -que se le permita continuar como RNI en el IVA-, debe demostrar de manera acabada que las dos opciones ante las cuales la coloca el ordenamiento jurídico-tributario -tras la modificación de la ley 24977 y sus normas reglamentarias- son siempre más gravosas que la de ser RNI en el IVA, sobre todo en términos comparativos frente a quienes, a pesar de tener ingresos superiores -siempre que no superasen los \$ 144.000 anuales- sí pueden permanecer como RNI. Por ende, ambas alternativas resultarían lesivas de sus derechos constitucionales, en términos de igualdad y de capacidad económica.

He de recordar que, respecto del principio de igualdad, ha dicho Vuestra Excelencia “no se propone erigir una regla férrea en materia impositiva, sino impedir que se establezcan distinciones, con el fin de hostilizar o favorecer arbitrariamente a determinadas personas o clases, como sería si se hicieran depender de diferencias de color, raza, nacionalidad, religión, opinión política u otras consideraciones que no tengan relación posible con los deberes de los ciudadanos como contribuyentes ... en consecuencia, cuando un impuesto es establecido sobre ciertas clases de bienes o de personas, debe existir alguna base razonable para las clasificaciones adoptadas, lo que significa que debe haber alguna razón substancial para que las propiedades o las personas sean catalogadas en grupos distintos” (Fallos - T. 138 - pág. 313), agregando que “la garantía consagrada por el artículo 16 de la Constitución en lo que a impuestos se refiere, no importa otra cosa que impedir distinciones arbitrarias, inspiradas en el propósito manifiesto de hostilidad contra determinadas personas o clases” (Fallos - T. 150 - pág. 419). La garantía de la igualdad no exige la uniformidad de la legislación, sino que las distinciones que puedan establecerse no sean arbitrarias ni impliquen un propósito de hostilidad o indebido privilegio.

También ha señalado el Tribunal, desde antiguo, que el poder de crear impuestos está sujeto a ciertos principios que se encuentran en su base misma; que dicha atribución debe ejercerse de buena fe, para objetos públicos y no privados, y establecidos con arreglo a un sistema de imparcialidad y uniformidad a fin de distribuir con justicia la carga, que toda imposición que se apoye en otras razones o responda a otros propósitos, no sería impuesto sino despojo (Fallos - T. 115 - pág. 111; T. 150 - pág. 419, entre otros). El principio de igualdad que recuerdo aquí- importa el derecho de todos a que no se establezcan privilegios o excepciones que excluyan a unos de lo que se le concede a otros en iguales circunstancias (Fallos - T. 101 - pág. 401; T. 157 - pág. 28; T. 312 - pág. 826, 851, 1082; T. 313 - pág. 1333, entre otros), regla republicana básica y elemental bajo cuya luz han de ser examinadas las normas en crisis.

Por otra parte, también es menester señalar que el acierto o el error, el mérito o la conveniencia de las soluciones legislativas no son puntos sobre los que el Poder Judicial deba pronunciarse (Fallos - T. 313 - pág. 410), por lo que la declaración de inconstitucionalidad de una ley -acto de suma gravedad institucional- requiere que la repugnancia de la norma con la cláusula constitucional sea manifiesta, clara e indudable (Fallos - T. 314 - pág. 424; T. 320 - pág. 1166). Y que quien tacha de inconstitucional una norma tributaria aduciendo que viola sus derechos de propiedad e igualdad debe probar de modo concluyente la forma cómo tal afectación ha tenido lugar (arg. Fallos - T. 314 - pág. 1293 y T. 320 - pág. 1166).

-VIII-

Cabe destacar que el artículo 2 de la ley 24977 sustituyó el texto del artículo 29 de la ley del IVA y puso un nuevo requisito para que los contribuyentes que sean profesionales puedan ser responsables no inscriptos en él, al establecer que sólo tienen esta opción quienes facturen más de \$ 36.000 al año, siempre que no superasen los \$ 144.000. Quienes se hallen por debajo del primer tope, sólo pueden permanecer ante el IVA como responsables inscriptos, otorgándoles la posibilidad de ingresar en el RS.

En mi parecer y, tal como dije, a fin de evaluar correctamente el agravio de la recurrente, resulta preciso adentrarse en el estudio de las normas del IVA vigentes y en la situación anterior a la reforma que incorporó el RS, en punto al distingo que ya allí se efectuaba entre responsables inscriptos y no inscriptos y las consecuencias jurídico-tributarias de tal categorización, sin que la reforma, por sí sola y en términos absolutos, pueda traducirse en un concreto agravio para alguien, ya que, como lo ha dicho el Tribunal, “la modificación de leyes por otras posteriores no da lugar a cuestión constitucional alguna, ya que nadie tiene un derecho adquirido al mantenimiento de leyes o reglamentos ni a la inalterabilidad de los mismos” (Fallos - T. 268 - pág. 228; T. 272 - pág. 229; T. 291 - pág. 359; T. 300 - pág. 61; T. 308 - pág. 199; T. 310 - pág. 2845; T. 311 - pág. 1213, entre otros).

Acorde con dicha idea, señaló que, con anterioridad a la sanción de la ley 24977, conforme al artículo 29, inciso b), de la ley del IVA (texto según ley 23871), todos los profesionales, sin distinción, tenían la facultad de inscribirse en el gravamen, mientras obtuvieran ingresos brutos anuales que no superaran los \$96.000.

Pienso que la diferencia en cuanto a la inscripción no importa crear un gravamen diferente para cada uno de los casos referidos, sino una diversa modalidad que asume el impuesto a los fines del control sobre su pago y cumplimiento de las regulaciones que realiza el Fisco. Además, aquélla no puede atribuirse exclusivamente a cuestiones vinculadas con la capacidad económica, ya que todo contribuyente tenía -y conserva hoy- la posibilidad de inscribirse como responsable del gravamen.

La distinción entre ambas categorías está dada, como lo destacó la actora, por una parte, en que los RI han de incorporar el tributo obligatoriamente en sus operaciones (conf. arg. arts. 10, 11, 12, 37 y concs. de la ley del IVA), discriminándolo -si operan con otros responsables- o no -si lo hacen con consumidores finales- (arts. 37, 38 y concs.), y que deben ingresar mensualmente el gravamen resultante a la DGI (conf. arg. art. 27 de la ley citada), por los mecanismos que correspondan (ingreso directo, compensación con saldos de libre disponibilidad o con cesiones de créditos fiscales, etc.), previa deducción de las retenciones, pagos a cuenta y/o percepciones que haya debido soportar en su operatoria. Y, por otro lado, para materializar estos ingresos y volcar la información necesaria que el Fisco requiera, ha de llevar a cabo determinados deberes formales consistentes, en general, en tener al día los registros que las normas exijan (arg. art. 42 de la ley) y presentar las declaraciones juradas pertinentes.

Fue muy claro el Tribunal, en el pronunciamiento de Fallos - T. 323 - pág. 523, cuando destacó que la ley del IVA ha distinguido la situación entre ambos tipos de responsables, en mérito a la distinta envergadura económica de su actividad y que a los no inscriptos “no es aplicable el método de liquidación del impuesto mediante la confrontación entre el crédito y el débito fiscal (...), sino que su carga tributaria resulta del incremento de la alícuota del impuesto que recae sobre sus insumos (art. 30 de la ley en el texto ordenado en 1997)”. Expresó también allí que “En este sistema previsto para los no inscriptos, la ley considera que ese acrecentamiento del impuesto es representativo del gravamen que pudiese corresponder al valor añadido por aquéllos, de manera que se desentiende, en principio, del importe que pudieren obtener por los servicios que preste -así como por sus ventas o locaciones-, excepto en supuestos especiales que no guardan relación con el tema examinado, o cuando de tales negocios pudiese resultar la obligación de inscribirse en el tributo”.

En tales condiciones, resulta claro que el sujeto responsable del gravamen, al poder compensar su crédito fiscal abonado al comprar sus insumos y pagar los impuestos en sus operaciones, con el débito fiscal que su desenvolvimiento en el mercado genera, no aporta dinero de su economía al circuito, sino que queda indemne dentro de la mecánica propia del gravamen, en una situación neutra, ya que, en definitiva y en general, el tributo va a repercutir económicamente sobre el consumidor final o quien sea el último eslabón de la cadena de comercialización.

Para aquellos a quienes las normas les permitan permanecer como responsables no inscriptos en el gravamen, si bien es verdad, como lo dice la actora, que aquéllas no los obligan a incrementar el costo de sus servicios en la medida del gravamen, también es cierto -y ésta omite toda consideración a su respecto- que cuando ellos adquieran mercaderías o contraten servicios vinculados con su actividad, es su deber denunciar tal carácter frente a sus proveedores (si éstos son RI), para que éstos, junto con el precio de la mercancía o servicio, más el impuesto discriminado en la factura, además, le añadan y perciban una sobrealícuota del 50% de aquélla (conf. arts. 30 y 38 de la ley del IVA).

Resulta claro que si un responsable no denunciara su condición de RNI al realizar sus adquisiciones -aparentando ser un consumidor final- no sólo estaría omitiendo el ingreso del IVA correspondiente a su etapa de la cadena económica, sino que, paralelamente, estaría imposibilitado para realizar las deducciones pertinentes de los gastos al momento de calcular su impuesto a las ganancias, de conformidad con lo establecido en los artículos 80 y concordantes de la ley de este último gravamen, ya que serían consideradas deducciones no admisibles, de acuerdo con el inciso a) del artículo 88 de dicha ley.

A mérito de lo recién expuesto, se puede afirmar que si bien un RNI no está obligado a incorporar el gravamen al precio de sus servicios o productos, en los hechos, el peso económico de éste ha de estar necesariamente reflejado en ellos -salvo que opere a pérdida- ya que forma parte inescindible de su costo de producción u operativo, el cual se ve incrementado aún más por la sobrealícuota que debe pagar.

En este caso, el sujeto pasivo que no está inscripto no queda indemne frente a la mecánica del impuesto, sino que el peso económico que el gravamen significa lo ha de trasladar, para poder obtener beneficios, vía precio, en sus operaciones con los consumidores finales o demás sujetos, tal como, por otro lado, lo destacó Vuestra Excelencia en el citado pronunciamiento de Fallos - T. 323 - pág. 523.

Entiendo, entonces, que la conveniencia de revestir en una u otra categoría deberá apreciarse en cada caso concreto, dependiendo de las particulares circunstancias que rodeen a cada contribuyente, sin que puedan elaborarse al respecto conclusiones de validez general, como las que pretendió en la infructuosamente la actora del mero texto de las normas del gravamen. Así, la conveniencia de optar entre estar como RI o RNI vendrá dada, entre otros muchos factores, por el hecho de que vendan o realicen prestaciones gravadas a responsables inscriptos o a consumidores finales, circunstancias que son cambiantes, aleatorias, o que merecen una demostración bastante más contundente que su mera alegación.

Debo recordar que tiene dicho la Corte que el examen de razonabilidad de las leyes en punto a su constitucionalidad no puede llevarse a cabo sino en el ámbito de las previsiones en ellas contenidas y de modo alguno sobre la base de los posibles o eventuales resultados obtenidos en su aplicación, pues ello importaría valorarlas en mérito a factores extraños (arg. Fallos - T. 311 - pág. 1565, entre otros) y que, asimismo, la ausencia de una demostración, en el sentido de que en el caso concreto las normas impugnadas ocasionan el gravamen invocado, convierte en abstracto cualquier pronunciamiento acerca de su constitucionalidad (arg. Fallos - T. 312 - pág. 2530).

Y, en tales circunstancias, como anticipé, observo que la actora no aportó a la causa prueba concreta alguna, siquiera mediante indicios, que permita tener por cierta la palmaria inconveniencia que adujo de revestir como responsable inscripta en el IVA, en el caso en que permanezca en el régimen general, al resultarle perjudicial optar por el RS, dadas las apreciaciones críticas que formula a su respecto.

En este orden de ideas, pese a afirmar que se ve lesionado su derecho a trabajar y ejercer industria lícita, tampoco demuestra de qué forma ha visto cercenadas sus posibilidades laborales, o restringido su acceso al mercado, o perdido demanda de potenciales clientes, etc.

Lo dicho es aplicable, asimismo, al argumento de la actora fincado en la necesidad de cumplir con un cúmulo de deberes formales en caso de ser RI en el IVA. Sin desconocer la importancia de este tipo de obligaciones, debo señalar dos cosas. En primer lugar, como dije recién, al ser estos deberes accesorios a la condición de RI, su intensidad dependerá también de las circunstancias que rodeen el desenvolvimiento de la actividad económica del contribuyente, las que los tomarán más o menos extensos (vgr. por sufrir retenciones, percepciones, o tener que realizar pagos a cuenta, etc.). Y, en segundo lugar, si bien su cumplimiento implica un costo fiscal indirecto, entiendo que su sola mención, huérfana de toda prueba dirigida a acreditar su real peso económico, es también insuficiente para demostrar el agravio a ella anudado.

Igual suerte ha de correr, desde mi punto de vista, la queja sustentada en decir que está en peor posición, al ser

responsable inscripta, pues queda expuesta a situaciones cuyo incumplimiento le puede acarrear una sanción. En primer término, pues involucra un agravio puramente hipotético y conjetural, ya que si ajusta su conducta a las normas, es de esperar que no reciba sanción alguna. Y luego, porque igualmente, como responsable no inscripta, está frente a la eventualidad de ser castigada por incumplimientos, sea formales (arts. 39, 40 y concs. de la ley de rito fiscal) o bien sustanciales (art. 34, ley del IVA; arts. 46 y concs. de la ley 11683, en caso de que debiendo inscribirse no lo hiciera, por el impuesto emitido o defraudado).

-IX-

En conclusión, estimo que la amparista no ha logrado acreditar, de la manera fehaciente que era menester, los perjuicios que alega sufrir en virtud de su inclusión en el régimen general como responsable inscripta en el IVA.

Así las cosas, lo dicho es suficiente para tener por no demostrado el agravio que le atribuye al artículo 29 de la ley del IVA y demás normas reglamentarias y, en consecuencia, que se ha tomado inoficioso todo análisis acerca de la otra posibilidad que tiene la actora para optar, es decir, del régimen del monotributo y de las quejas que contra él ha vertido, razón por la cual me eximo de emitir opinión a su respecto ya que, cualquiera sea el resultado al que se arrije, éste sería ineficaz para torcer la suerte que ha de correr su pretensión.

-X-

Por lo expuesto, opino que cabe admitir formalmente el remedio federal incoado por la actora y confirmar la sentencia de fs. 104/110 en cuanto fue materia de apelación.

Buenos Aires, 18 de diciembre de 2001

MARÍA GRACIELA REIRIZ

SENTENCIA

Buenos Aires, 10 de octubre de 2002

Vistos los autos: “Tachella, Mabel Ángela c/DGI - Administración Federal de Ingresos Públicos s/ Amparo”.

Considerando:

Que la cuestión debatida en el “sub lite” ha sido adecuadamente examinada en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal, cuyos fundamentos y conclusiones el Tribunal compare y a los que se remite a fin de evitar repeticiones innecesarias.

Sin perjuicio de ello, corresponde puntualizar que en la citada precedente de esta Corte -en el que se examinó la situación de los responsables inscriptos y de los no inscriptos en el impuesto al valor agregado- efectuada en el mencionado dictamen haciendo referencia a “Fallos - T. 323 - pág. 532”, se incurrió en un error material al transcribirse el tomo correspondiente, ya que la sentencia a la que se alude -y que es pertinente para la comprensión del régimen jurídico al que se encuentran sometidos unos y otros- es, sin duda, la dictada en el caso “Dell’Oglio, Juan Carlos y otros”, publicada en Fallos - T. 322 - pág. 523.

Por ello, se declara formalmente procedente el recurso extraordinario y se confirma la sentencia. Con costas. Cumpláse con la comunicación prescripta por el artículo 6 de la ley 25344. Notifiquese y devuélvase.

JULIO S. NAZARENO - EDUARDO MOLINE O’CONNOR - AUGUSTO CÉSAR BELLUSCIO - ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI - ANTONIO BOGGIANO - GUILLERMO A. F. LÓPEZ - GUSTAVO A. BOSSERT - ADOLFO ROBERTO VÁZQUEZ.

Dr. Alberto O. Belén.-
Secretario General.-

Dr. Adrián Rubén Lamacchia.-
Presidente.-

UNREGISTERED

Created by Unregistered Version