

# IVA

## Cómputo retroactivo del Crédito Fiscal Decreto 814/2001

Análisis **normativo, jurisprudencial y doctrina** a favor y en contra de computar como crédito fiscal en el Impuesto al Valor Agregado (IVA) un determinado porcentaje sobre las remuneraciones, en períodos posteriores a su devengamiento.

**Opinión opuesta de AFIP** entre la Dirección de Asesoría Técnica y "ABC-Preguntas y Respuestas frecuentes". **¿Aplicación de la "teoría de las correcciones simétricas"?**

*A partir del mes de enero próximo, **habrá importantes beneficios en las nuevas suscripciones a Tributum para aquellos profesionales en Ciencias Económicas matriculados en el CPCE de Salta, con cuatro meses adicionales sin cargo.***

Por Cdr. Juan Pablo Manzur

## INTRODUCCIÓN

---

Transcurridos ya varios años desde la publicación del Decreto 814/2001 que dispuso, entre otros, **la posibilidad del cómputo como crédito fiscal en el Impuesto al Valor Agregado de un determinado porcentaje sobre las remuneraciones**, debe admitirse claramente que aún surgen dudas sobre el aspecto temporal de su computabilidad.

En este sentido, repetidas veces suele indagarse si **cabe o no la oportunidad de computar este crédito fiscal en período posteriores a su devengamiento.**

**¿Respuestas?:** todas las posibles. Más aún cuando uno se acerca a la Administración Fiscal.

El objetivo de este artículo es brindar nuestro punto de vista, fundamento y citas de especialistas sobre esta temática.

## ANÁLISIS NORMATIVO Y JURISPRUDENCIAL. A FAVOR Y EN CONTRA.

---

El Artículo 4° del Decreto 814/2001 reza:

*“De la contribución patronal definida en el artículo 2° del presente decreto y en el artículo 4° de la Ley N° 24.700, efectivamente abonada, los contribuyentes y responsables podrán computar, como crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, el monto que resulta de aplicar a las mismas bases imponibles los puntos porcentuales que para cada supuesto se indican en el Anexo I que forma parte integrante del presente decreto”*

Se vislumbran 2 aspectos que deseamos resaltar:

1 – Claro está que las contribuciones patronales **deben estar abonadas** (no obstante, no es el punto de nuestro actual trabajo, pero cabe la aclaración).

2 – En principio, dicho artículo **nada dice sobre la temporaneidad de su cómputo.**

Por ende, para seguir investigando el segundo aspecto, debemos remitirnos a otros textos legales. Veamos a continuación los “**puntos a favor y en contra**” de la posibilidad del “**cómputo retroactivo**”.

### **PUNTOS A FAVOR... DEL “CÓMPUTO RETROACTIVO”**

La [Res. Gral. 1069/2011-AFIP \(BO. 21/08/2001\) \(click acá\)](#) dispone en su artículo 4º:

*“A los fines del cómputo previsto en el artículo 4º del decreto 814/01, sus modificaciones y complementario, los contribuyentes y responsables aplicarán los puntos porcentuales que para cada caso se indican en el Anexo I de dicha norma sobre las remuneraciones imponibles y, en su caso, sobre los importes de los vales alimentarios o cajas de alimentos abonados al personal, **correspondientes al mes de devengamiento de las respectivas contribuciones patronales**; a su resultado se lo imputará como crédito fiscal del impuesto al valor agregado **del mismo período mensual devengado, en la medida en que fueran ingresadas hasta la fecha de vencimiento** fijada para la presentación de la declaración jurada del mencionado impuesto.*

*En el supuesto que dicho ingreso se realice con posterioridad a la fecha indicada, el mismo se podrá computar en la declaración jurada correspondiente al período fiscal en que se hubiera efectuado el pago de las contribuciones.*

*Si el importe de las contribuciones no fuera ingresado en su totalidad, deberá computarse exclusivamente el monto parcial efectivamente abonado...” (el destacado nos pertenece)*

Claramente, se denota que luego de **seguir insistiendo sobre el requisito esencial de estar abonado**, deja expresamente muy claro la **posibilidad del cómputo “retroactivo”** del crédito fiscal por contribuciones patronales abonados en períodos posteriores a su devengamiento.

En igual sentido, la doctrina ha señalado que: “...no se pierde el beneficio del cómputo por el mes que se han devengado las contribuciones patronales, en todo caso, se difiere al momento de su efectivo pago para la declaración jurada del mes a que el pago corresponda...” <sup>(1)</sup> y, de manera tácita al indicar el orden de imputación, se señaló que: “...después de imputar los créditos fiscales del período y el saldo a favor comprendido en el primer párrafo del art. 24 de la Ley del IVA, proveniente de períodos fiscales anteriores, recién se computarán los créditos fiscales originados en las contribuciones patronales...” <sup>(2)</sup>

**Con la intención de reforzar esta posibilidad y “punto a favor”, considero menester remitirse a un ámbito más genérico sobre la oportunidad de utilizar el crédito fiscal en el IVA de manera extemporánea.**

La [Dirección de Asesoría Técnica \(02/05/1996\) en su Dictamen N° 32/1996 \(click acá\)](#) -que si bien se refiere a la recepción tardía de comprobantes que habilita el cómputo de créditos fiscales, siendo totalmente válida su conclusión- ha dicho:

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

**Por lo tanto, permite usar el crédito fiscal en períodos posteriores a su devengamiento.**

La jurisprudencia ha sido clara en este sentido en la causa “Rosales Salvador” (TFN, Sala D, 23/04/1998), ya que a pesar que el fallo habla sobre el cómputo de facturas y no de contribuciones patronales, resulta interesante –y, consecuentemente, aplicable– la aclaración realizada por el **TFN sobre la posibilidad de computar un crédito fiscal con posterioridad a la fecha de su devengamiento.**

### **PUNTOS EN CONTRA...DEL “CÓMPUTO RETROACTIVO”**

**¿Y, entonces, cuál es la razón de este artículo?:** es la consulta por parte de contribuyentes y asesores, devenida del “ABC - Consultas y Respuestas Frecuentes sobre Normativa, Aplicativos y Sistemas” desde la página web de AFIP y que, como se ha dicho en otras publicaciones de Tributum.com.ar, sin perjuicio de su gran utilidad, recordamos que se trata de la opinión –no vinculante– del ente recaudador:

***Pregunta: Una empresa que nunca consideró como crédito fiscal en el Impuesto al Valor Agregado el cómputo de las contribuciones patronales que autoriza el Decreto N° 814/2001, ¿puede computarlas en la próxima declaración jurada de ese impuesto?***

*El mencionado cómputo es improcedente ya que los porcentajes que corresponden sobre las remuneraciones relativas al mes de devengamiento de las respectivas contribuciones patronales, se deben imputar como crédito fiscal del impuesto al valor agregado del mismo período mensual devengado, en la medida en que fueran ingresadas hasta la fecha de vencimiento fijada para la presentación de la declaración jurada del mencionado impuesto.*

*Fuente: Art. 4 Res. Gral. 1069/2001. [ID 646417, 31/10/2005 \(click acá\)](#)*

**Comentario:** ¿Es correcta la fuente?; **precisamente el texto legal citado** (Art. 4 Res. Gral. 1069/2001) **menciona todo lo contrario**, tal como se puede apreciar de lo transcrito “ut supra”.

Asimismo, esta respuesta ha sido reproducida por N. Orozco y M. Scoppetta <sup>(3)</sup> :

*“Cuando el empleador no hubiese tomado este crédito fiscal a cuenta de Impuesto al Valor Agregado por los meses anteriores, no podrá ahora recuperarlo con retroactividad porque el mencionado cómputo es improcedente, ya que los porcentajes que corresponden sobre las remuneraciones relativas al mes de devengamiento de las respectivas contribuciones patronales, se deben imputar como crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado del mismo período devengado, en la medida en que fueran ingresadas hasta la fecha de vencimiento fijada para la presentación de la declaración jurada del mencionado impuesto”.*

### **CONCLUSIONES**

---

En virtud de lo expuesto, y por:

- Lo dispuesto en la Res. Gral. 1069/2001;
- Lo dicho en el Dictamen 32/1996;
- La posibilidad del cómputo extemporáneamente posterior del Crédito Fiscal en el IVA, según reiterada jurisprudencia

Consideramos **procedente** el cómputo del crédito fiscal que surge de lo normado por el Decreto 814/2001 en períodos posteriores a su devengamiento, con el único límite temporal de su prescripción como crédito que, por ser de naturaleza impositiva operaría a los 5 años.

Inclusive, si la cancelación del FORM. 931 (SUSS) se encuentra supeditado a un plan de pagos, opinamos que –una vez cancelado el mismo – es **procedente** el cómputo del Crédito Fiscal del Decreto 814/2001 **en el mes de su cancelación**.

Sin perjuicio de lo expuesto en el presente artículo, **no habría que descartar**, sobre esta temática, **la aplicación de la “teoría de las correcciones simétricas”** –instituto dispuesto en el Art. 81 de la Ley de Procedimiento Fiscal–, en el cual imperiosamente el fisco debe compensar, a raíz de una verificación fiscal, los pagos improcedentes o en exceso por el mismo gravamen, al modificarse cualquier apreciación sobre un concepto o hecho imponible.

<sup>(1)</sup> “IVA. Contribuciones Patronales. Alcances y aclaraciones sobre las normas vigentes”, Daniel Perez, IMP 2001-B, 2290, Editorial La Ley

<sup>(2)</sup> “Cómputo de contribuciones como crédito fiscal del IVA. Evolución de su normativa”, Silvia Rivero, Fiscal-Doctrina-Enero 2011, Editorial La Ley

<sup>(3)</sup> “Administración y Liquidación de Sueldos y Jornales”. Editorial Aplicación Tributaria S.A. Ed. Dic. 2007