República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-121629818-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 10 de Noviembre de 2022

Referencia: D Arrigo. Ley antievasión. Sentencia. 2da. Nominación

---

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala "A", la Dra. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación) y el Dr. Pablo A. Porporatto (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación) a fin de resolver el expediente N° EXPTE. N° 33.346-I, caratulado: "**D Arrigo Carmen Maria** s/apelación-", y su acumulado Nro. 33.347-I, de igual carátula.

La Dra. Guzmán dijo:

I. Que a fojas 17/41 y 125/148 se interponen sendos recursos de apelación contra las resoluciones de la AFIP-DGI, ambas de fecha 24/08/2009 mediante la cual se determinó de oficio la obligación tributaria de la recurrente frente al impuesto al valor agregado períodos fiscales enero 2006 a diciembre de 2007 y a las ganancias períodos fiscales 2006 y 2007, con más intereses resarcitorios.-

En primer término expone los argumentos por los cuales considera la competencia de este Tribunal con relación al acto recurrido en autos.-

Luego, sostiene la ausencia de causa de la resolución apelada de conformidad con el art. 7° de la ley 19549.- En ese sentido, manifiesta que el Fisco dictó un acto administrativo recurriendo al procedimiento establecido en el art. 14 de la ley 11683 y que el supuesto que da origen al presente es sustancialmente diferente al previsto en dicha norma, por cuanto aquél debió desconocer el impuesto autodeclarado , recalcular la base imponible, aplicar alícuota y determinar de oficio un impuesto diferente, debiendo haber sustanciado el procedimiento del art. 17 de la ley de procedimiento fiscal. Por tal razón, entiende, que los hechos y antecedentes que originaron el dictado del acto nunca pueden servir de causa eficiente de aquél, sino pura y exclusivamente de un acto determinativo de oficio que en el presente caso no ha sido debidamente dictado, por lo que el acto resulta inválido.-

Realiza un breve resumen del contenido y vigencia de las normas aplicadas por el organismo

fiscal.-

Expresa que durante los períodos verificados coexistían, por un lado el art. 34 de la ley 11683 que admite la posibilidad de probar la veracidad de las operaciones en el marco de una determinación de oficio, y por otro, el art. 2° de la ley 25345 modificado por la ley 25413 que disponía la imposibilidad de computar crédito fiscal cuando se hubieran efectuado pagos de más de $ 1000.- impidiendo probar la veracidad de las operaciones y previendo la aplicación del procedimiento del art. 14 de la LPT.- Luego se refiere a los requisitos iniciales para la procedencia del cómputo del crédito fiscal contenidos en la ley del gravamen.-

Considera que el ente fiscal sólo estaba habilitado a impugnar aquellas operaciones realizadas por importes mayores a $ 1000.- admitiendo que se pruebe la veracidad de aquéllas en los supuestos en que no se utilicen los medios de pago autorizados.-

En subsidio, sostiene que si se considera que ambas normas resultan de aplicación, supuesto que solo podría solucionarse por el principio de que ley posterior deroga a la anterior, también debe ser aplicado el art. 34 de la ley 11683.- Asimismo, plantea también en subsidio la inconstitucionalidad de la ley 25345 con los siguientes fundamentos: que se viola el principio de capacidad contributiva, ya que la aplicación de dicha norma importa agravar la situación del contribuyente haciéndolo cargo de un mayor tributo que aquél que le hubiera correspondido conforme a su capacidad contributiva; que se afecta el principio de no confiscatoriedad, por cuanto por vía de la estimación presuntiva se determina un impuesto que absorbería gran parte de la renta que obtiene por el ejercicio de la actividad; que se vulnera el derecho de defensa en tanto resulta evidente que el procedimiento que dispone el art. 2° de la ley 25345 no es el previsto por la norma específica –ley 11683- para la determinación de oficio del tributo que debe dictarse en el marco de un proceso de mayor amplitud.-

Entiende que ha producido la violación de la garantía de debido proceso y restricción del derecho de defensa. A su entender, al no permitírsele al contribuyente acreditar la autenticidad de sus operaciones ha vulnerado la garantía del debido proceso en tanto ha cercenado el derecho a ofrecer y producir prueba.-

Arguye ausencia de motivación del acto. En concreto, dice, que no se han valorado e interpretado correctamente las normas que regulan el impuesto al valor agregado y que además no se ha utilizado el procedimiento previsto al efecto.-

Afirma que se ha desvirtuado la mecánica de liquidación del tributo. Al respecto, manifiesta que contrariamente al principio general de lo devengado que rige en la materia, se pretende supeditar el cómputo del crédito fiscal a la forma en que se cancele la operación que le da origen, difiriendo la decisión hasta ese momento.-

Destaca que el ajuste se practica solo en relación a los pagos efectuados a un proveedor, Sucesores de Alfredo Williner SA, a excepción de una factura de Frigorífico Percam SRL, fueron realizados por importes menores a $ 1000.- Explica que abona al distribuidor por cada factura en el momento de la entrega de la misma y que luego aquél remite el pago al vendedor, quien emite unilateralmente y a su antojo recibos globales en vez de recibos por cada operación – factura.- Explica que el pago es un modo de extinción de las obligaciones que fue efectuado en relación a cada factura, en forma independiente y que no hubo en ningún momento un pago superior a $ 1000.- sino, dice, que se les expidió un recibo que sumó los diferentes pagos efectuados con anterioridad a la emisión de ese recibo.-

Con relación a las operaciones impugnadas sostiene su veracidad. Al respecto afirma que ninguna de las facturas emitidas por los proveedores y cuyo crédito fiscal ha sido impugnado fueron objetadas por

el organismo fiscal, todas poseen CAI válido, no resultan apócrifas.-

Considera que aún cuando no se hayan utilizado los medios de pago admitidos debe permitirse la prueba de la veracidad de las operaciones.- Añade que por medio de aquélla, lo podrá demostrar y además que los bienes adquiridos lo han sido para el ejercicio de la actividad desarrollada ya que se trata en su totalidad de insumos para la producción de productos de pastelería.-

Cita doctrina y jurisprudencia, ofrece prueba y hace reserva del caso federal.-

II. Que a fs. 53/71vta y 177/188vta la representación fiscal contesta el traslado de los respectivos recursos, solicita, por los argumentos de hecho y derecho que expone, se confirmen los actos apelados. Hace reserva del caso federal.-

III. Que a fs. 88/92vta. se resuelve rechazar las excepciones de incompetencia y nulidad formuladas por el ente fiscal y por la actora, respectivamente.- A fojas 155/159 y su aclaratoria de fojas 166 de resuelve la competencia del expte. 33347-I.

IV. Que a fojas 92/92vta se resuelve acumular el expediente Nº 33347-I al que lleva el Nº 33346-I. A fs. 201 se abre la causa a prueba y a fojas 295 se clausura el período probatorio, se elevan los autos a consideración de la Sala “A”. A fojas 296 se ponen los autos para alegar, habiendo hecho uso del derecho acordado a fs. 304/305vta el Fisco Nacional, no habiendo hecho uso de su derecho la actora. Finalmente, a fs. 308 se pasaron los autos a sentencia.

V. Que en primer término, en lo que hace a la nulidad incoada por la recurrente en el expte. N° 33347-I, cabe señalar que dicho planteo ha merecido tratamiento por esta Sala en el expte de referencia, mediante la sentencia de fecha 28/04/2011, antes mencionada, a cuyos fundamentos cabe remitirse en mérito a la brevedad (vid 88/92vta, Considerandos IX y resol de fojas 98).-

VI Que debe examinarse entonces la procedencia del ajuste efectuado por el organismo recaudador, originado en la impugnación de operaciones con determinados proveedores que el recurrente habría abonado en infracción a lo dispuesto por los artículo 1° y 2° de la ley 25.345, comúnmente denominada “ley antievasión”.

Del informe de inspección surge que la actora se encuentra inscripta en el rubro “Venta al por menor de pan y productos de panadería”.-

Mediante F 8000 016 N° 011799 y N° 0012878 se le comunicó el inicio de la fiscalización en el impuesto al Valor Agregado por los períodos fiscales enero de 2006 a diciembre de 2007 y a las ganancias, períodos fiscales 2006 y 2007.-

Durante el transcurso de la fiscalización, los inspectores procedieron a circularizar a los proveedores emisores de los comprobantes de compra, con información detallada de las mismas y la forma de su cancelación, los que respondieron que los pagos fueron realizados en efectivo (vide “Antecedentes Auxiliares – Informe de terceros proveedores”.-

Tras ello, el personal fiscalizador confeccionó unas planillas denominadas “VERIFICACION MEDIOS DE PAGO s/LEY 25345 y RG 1547 (AFIP)” detallando los pagos mayores a pesos mil ($ 1000).-

Posteriormente, se le requiere al contribuyente que aporte la prueba documental que justifique los medios de pago utilizados para la cancelación de las operaciones que se detallan, quien aclara que las mismas se cancelaban en efectivo, cuya modalidad era abonar semanalmente importes, que los proveedores cargaban a la cuenta corriente, emitiéndose a fin de mes una sola factura por la totalidad de los pagos efectuados.-

Como resultado de las tareas realizadas, el área fiscalizadora procedió a impugnar el crédito fiscal en el IVA y la deducción en el impuesto a las ganancias, provenientes de las compras documentadas con facturas emitidas por Sucesores Alfredo Williner SA y Frigorifico Percam SRL de conformidad con lo dispuesto en la ley 25.345 (vide. Según Libro IVA Compras" obrante a fs. 351/361del cuerpo antes mencionado obrante en los antecedentes

administrativos).

VII.- Que una vez reseñados los antecedentes fácticos que originaron la controversia que este Tribunal se encuentra llamado a resolver, y en particular, respecto de la aplicación de la ley 25.345, la suscripta ha tenido la oportunidad de expedirse sobre el tema en la causa "Otero, Norberto Fabián" de fecha 28/06/19 en donde se sostuvo que *"… corresponde recordar que con fecha 19 de marzo de 2014 la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha expedido en autos "Mera, Miguel Ángel c/ DGI", declarando la inconstitucionalidad del art. 2° de la ley 25.345.*

En este sentido, dijo: *"...cabe recordar que esta Corte ha establecido que las presunciones "requieren un uso inteligente, concreto y racional" y que su utilización debe limitarse "a aquellos casos en que existan circunstancias especialísimas que lo justifique" (conf. "Hermitage", Fallos: 333:993, considerando 12). Asimismo hizo notar en el citado precedente -para declarar la inconstitucionalidad del impuesto a la ganancia mínima presunta en un caso en el que se había demostrado que el contribuyente no había obtenido ganancia alguna en el período examinado- que el legislador no había dado "fundadas razones para impedir la prueba de que, en un caso concreto, no se ha obtenido la ganancia presumida por la ley" (considerando 14), y concluyó en que "el medio utilizado por el legislador para la realización del fin que procura, no respeta el principio de razonabilidad de la ley, y por lo tanto, las normas impugnadas son constitucionalmente inválidas en su aplicación al caso" (considerando 16). "15) Que ese mismo orden de consideraciones lleva a coincidir con el a quo en cuanto a la inconstitucionalidad del art. 2° de la ley 25.345, máxime cuando en el caso en examen la norma impugnada prohíbe lisa y llanamente el cómputo de las operaciones cuyos pagos hayan sido efectuados por medios distintos de los mencionados en ese ordenamiento, lo que equivale a establecer una ficción legal que pretende desconocer o privar de efectos a operaciones relevantes para la correcta determinación de la base imponible y cuya existencia y veracidad ha sido fehacientemente comprobada. "16) Que, por otra parte, es indudable que prohibir el cómputo de determinadas erogaciones efectivamente realizadas -y que constituyen gastos deducibles en el impuesto a las ganancias y créditos fiscales en el IVA- 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 (confr. Fallos: 312:2467; 314:1293, considerando 4°, y sus citas); de manera que también, desde esta perspectiva, se concluye en la falta de razonabilidad de la norma impugnada…".*

VIII.- Que, bajo esas pautas, cabe destacar que tanto de los antecedentes administrativos de la causa –informe final de inspección como de las propias resoluciones apeladas, se desprende que el Fisco Nacional en ningún momento ha formulado objeción alguna que ponga en duda las operaciones concertadas con los proveedores en cuestión, sino que basó la impugnación únicamente en el incumplimiento de las disposiciones previstas en el art. 2° de la ley 25.345, circunstancia que a la luz del análisis expuesto ut-supra y la jurisprudencia

de la Corte Suprema de Justicia citada, resulta inhábil para sustentar la impugnación efectuada.

Por la forma en que se resuelve no corresponde tratar los restantes agravios de la recurrente.

IX. Que en virtud de lo expuesto, corresponde revocar en todas sus partes las Resoluciones Nros. 90/09 y 91/09 en cuanto determinan los impuestos a las ganancias y al valor agregado por los períodos 2006 y 2007 y 08/06 a 12/07. Con costas.

El Dr. Porporatto dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. Guzmán.

Por ello, **SE RESUELVE**:

Revocar las resoluciones apeladas en todas sus partes. Con costas.-

Se deja constancia que la presente resolución se dicta de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 59, tercer párrafo del RPTFN por encontrarse vacante la Vocalía de la Tercera Nominación.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.11.10 18:46:54 -03:00

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal Subrogante
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.11.10 19:00:02 -03:00

Laura Amalia Guzman
Vocal
Vocalía II Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.11.10 19:00:02 -03:00