Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-16489961-APN-VOCIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 13 de Febrero de 2023

Referencia: Sentencia Expte. Nº 33.264-I y acum. Criaderos del Corral S.R.L.

En la ciudad de Buenos Aires, en el día de la fecha, se reúnen los miembros de la Sala “A” Dres. Pablo Porporatto (Vocal subrogante de la 3° Nominación), Agustina O´Donnell (Vocal subrogante de la 1° Nominación) y Laura Guzmán (Vocal titular de la 2° Nominación, a efectos de resolver la causa N° 33.264-I -y su acumulado N° 33.265-I- caratulada “**CRIADEROS DEL CORRAL S.R.L. s/ recurso de apelación**”.

El Dr. Porporatto dijo:

I.- Que a fs. 12/16 y 55/59vta. la actora interpone sendos recursos de apelación contra las Resoluciones Nros. 28/2009 (DV RRTU) y 27/2009 (DV RRTU), ambas fechadas el 21/05/2009, emanadas de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Tucumán de la A.F.I.P. - DGI, mediante las cuales se determina las obligaciones tributarias relativas al Impuesto a las Ganancias -períodos fiscales 2003 a 2006- y el Impuesto al Valor Agregado –períodos 10/2004 a 09/2007-. Asimismo, se aplica -en ambos casos- multas con sustento en los artículos 46 y 47 incisos a) y b) de la Ley Nº 11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones).

Se agravia de las compras impugnadas, pues tal ajuste se basó en las disposiciones del artículo 1º de la ley Nº 25.345. Sobre el particular, explica que no se cuestionó la veracidad de las operaciones, ni la capacidad operativa de los vendedores, sustentándose el planteo exclusivamente en la forma en que se concretó el pago de las compras.

Resalta que el art. 2º de dicha ley permite la posibilidad de acreditar la veracidad de las operaciones a fin de poder computar a su favor tales créditos, circunstancia que quedaría demostrada mediante la prueba que ofrece.

Expresa que es un comerciante minorista, por lo que las compras y ventas efectuadas se agotan en el mismo momento de la operación, y por lo tanto no existen registros de las mismas. A tal efecto, sostiene que la única forma de probar el modo de su realización sería solicitando dicha documentación a los proveedores.

Sostiene que el fisco yerra al confundir la forma de cancelación de las operaciones de compra, ya que muchas de ellas -conforme surge del mismo cuerpo de las facturas- se efectuaron de “contado”, pero ello no permite inferir que se realizaron mediante “pago en efectivo”. Sobre este punto, manifiesta que las compras

fueron pagadas mediante BOCADES, LECOPS, cheques diferidos emitidos por el Gobierno Provincial -en pago de deudas salariales a sus agentes públicos- y tickets PROMS, por imperio de la ley Nº 7007. Como consecuencia de ello, interpreta que no corresponde la aplicación de lo dispuesto en el art. 1º de la ley Nº 25.345, atento que dicho artículo estaría dirigido a obligaciones de dar sumas de dinero, y no al pago con bonos que vendría a ser un pago en especie.

En lo referente a la factura de venta 1-1491, emitida a la Municipalidad de Concepción, señala que con la prueba pericial contable se demostrará que si bien dicha venta no fue registrada en el Libro IVA Ventas, esta situación encuentra su razón en la modalidad de la operatoria comercial; emitiéndose dicha factura al sólo efecto de obtener su cobro, por el suministro de mercaderías al personal municipal a través de órdenes o vales.

Respecto de la compra impugnada a nombre del Sr. Mario E. Sepúlveda, esgrime que dicha persona es el socio mayoritario de la firma y que el Fisco confunde los aportes de capital del socio con “ventas”.

Con relación a la multa, indica que la misma es nula por falta de fundamentación y el dolo requerido por la norma para su configuración. Agrega, que no se aplicaría en estas actuaciones las presunciones establecidas en el artículo 47 inc. a) y b) de la ley Nº 11.683.

Cita jurisprudencia y doctrina, que entiende apoyan su postura.

Finalmente, ofrece prueba informativa y pericial contable, solicita se revoquen los actos apelados, con expresa imposición de costas, y hace reserva del Caso Federal.

II.- Que a fs. 20/33 y 67/82 el Fisco Nacional contesta los traslados de los recursos que oportunamente le fueran conferidos, y por las razones de hecho y derecho que expone solicita se rechacen los recursos de apelación interpuestos, confirmando las resoluciones apeladas, con costas. Acompaña como prueba los antecedentes administrativos de la causa. Hace reserva del Caso Federal.

III.- Que a fs. 87 se resuelve acumular el expediente el Nº 33.265-I a la presenta causa; a fs. 99 se abrió la causa a prueba; a fs. 168 se dio por decaído el derecho a producir la prueba informativa, y se clausuró el período probatorio; mediante la PV-2022-52105503-APN-VOCIII#TFN se elevaron los autos a consideración de la Sala “A”; a través del IF-2022-79521507-APN-VOCII#TFN se pusieron las presentes actuaciones a disposición de las partes a fin que se produzcan sus respectivos alegatos, obrando –únicamente- a fs. 192/198 el alegato del Fisco Nacional. Por último, mediante IF-2023-13652824-APN-VOCIII#TFN pasan los autos a sentencia.

IV.- Que, tanto de las resoluciones apeladas como de los antecedentes administrativos, surge que la auditoría fiscal formuló los siguientes ajustes: 1°) impugnación de compras por Ley Antievasión; 2°) ventas no declaradas y/o no registradas (entre las que se incluyen ingresos facturados a la Municipalidad de Concepción y la venta de un camión Ford 350, Dominio UDT673)..

Por el punto 2°), los peritos informaron que la actora se acogió al Régimen de la Ley N° 26.476 mediante el Plan C331684 (vide fs. 150vta). Asimismo, en respuesta a la medida para mejor proveer efectuada mediante el IF-2022-119634186-APN-VOCII#TFN, el Fisco Nacional acompañó las constancias de pago de la totalidad de dicho plan; en consecuencia, corresponde tener a la actora por desistida en relación a los ajustes referidos, bajo los términos de la Ley 26.476.

En lo que hace a la condonación de la multa e intereses, cabe destacar que el acogimiento de la actora,

de conformidad con lo dispuesto por el artículo 2 de la Ley 26.476, tiene como efecto el desistimiento de acciones, reclamos o recursos en trámite, así como toda acción y derecho, incluso el de repetición, respecto de las obligaciones regularizadas, siendo este el alcance del pronunciamiento a dictarse en la presenta causa. Ello sin perjuicio, que el Organismo Fiscal deberá tenerlo en consideración al momento de verificar el cumplimiento de las condiciones previstas en el presente régimen, y al conformar la base de cálculo para la regulación de los honorarios, de acuerdo a la doctrina plenaria de la Alzada fijada en los autos "ALPARGATAS SAIC c/DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO" de fecha 16/12/2020.

V.- Que, por ende, la cuestión pendiente que debe resolver este Tribunal se reduce a la impugnación de créditos fiscales en el IVA y de gastos en el Impuesto a las Ganancias, con sustento en el incumplimiento de los medios de pagos dispuestos por la Ley Antievasión N° 25.345.

La citada normativa (B.O. 17/11/2000) estableció una limitación a las transacciones con dinero en efectivo, disponiendo en el art. 1° que no surtirán efectos entre partes ni frente a terceros los pagos totales o parciales de sumas de dinero superiores a pesos mil ($ 1.000), o su equivalente en moneda extranjera, que no fueran realizados mediante depósitos en cuentas de entidades financieras, giros o transferencias bancarias, cheques o cheques cancelatorios o tarjetas de crédito; estableciendo en su art. 2° que los pagos que no sean efectuados de acuerdo a lo dispuesto en el art. 1° tampoco serán computables como deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios que correspondan al contribuyente o responsable, aun cuando estos acreditaren la veracidad de las operaciones.

Sobre dicha norma, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha expedido en la causa **"Mera, Miguel Ángel c/DGI",** declarando la inconstitucionalidad del artículo 2° de la ley mencionada; 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 justifiquen"* (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".

Ahora bien, de los argumentos expuestos en los actos atacados y la inspección efectuada, se desprende que el Fisco Nacional no realizó observación alguna que permita poner en duda la veracidad de las operaciones concertadas, sino que sólo trató el incumplimiento de las disposiciones previstas en el art. 2º de la ley 25.345, circunstancia que, a la luz del análisis expuesto ut-supra, resulta inhábil de por sí para sustentar la impugnación efectuada.

En razón de ello, corresponde que se revoque el referido ajuste, cuyo detalle se acompaña en las planillas anexas de las resoluciones recurridas –Nros. 27/2009 (DV RRTU) y 28/2009 (DV RRTU)-.

VI.- Que, sin perjuicio de lo resuelto precedentemente, cabe aclarar el tratamiento tributario a dispensar a las compras realizadas con el Sr. Mario E. SEPULVEDA (socio mayoritario de la firma).

De los antecedentes que sustentan la actuación del fisco, referida a declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias, se observa que el ajuste practicado incluyó el monto de tales operaciones al costo, equiparándolas a compras y no, como entiende la actora, impugnándolas por incumplimiento de la ley 25.345, conforme la Resolución N° 28/09.

VII.- Que, a tenor de lo expuesto en el Considerando IV, corresponde tener a la actora por desistida parcialmente de la acción y del derecho -incluso el de repetición- en las Resoluciones Nros. 27/2009 y 28/2009, todo ello bajo los términos de la Ley 26.476, con costas; y revocar parcialmente dichas resoluciones, en cuanto a las impugnaciones efectuadas de acuerdo a las previsiones de la Ley Antievasión –cfr. Considerando V-. Con costas.

La Dra. O´Donnell dijo:

I.- Que adhiere a la decisión propuesta por el Vocal Instructor en los Considerandos V y VI de su voto.

II.- Que en cuanto al desistimiento parcial tratado en el Considerando IV, en atención a la información brindada a fs. 211/223 por el Fisco Nacional, corresponde: 1°) Tener a la recurrente por desistida de la acción y del derecho, incluso del de repetición, en lo que hace al capital y a los intereses resarcitorios incluidos en el plan C331684, en la medida establecida en el art. 1° de la ley 26.476, con costas; 2°) Tener por condonados los intereses resarcitorios correspondientes y las multas aplicadas en proporción al ajuste regularizado, según lo dispuesto por los arts. 4 y 7 de la ley 26.476, con costas en el orden causado.

La Dra. Guzmán dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. O´Donnell.

En virtud de la votación que antecede, por mayoría **SE RESUELVE:**

1°) Tener a la recurrente por desistida de la acción y del derecho, incluso del de repetición, en lo que hace al capital y a los intereses resarcitorios incluidos en el plan C331684, en la medida establecida en el art. 1° de la ley 26.476, con costas.

2°) Tener por condonados los intereses resarcitorios correspondientes y las multas aplicadas en proporción al ajuste regularizado, según lo dispuesto por los arts. 4 y 7 de la ley 26.476, con costas en el orden causado.

3°) Revocar parcialmente las Resoluciones Nros 27/2009 (DV RRTU) y 28/2009 (DV RRTU), según lo expuesto en el Considerando V. Con costas

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.02.13 15:16:46 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal Subrogante
Vocalía I Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.02.13 15:40:07 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.02.13 15:51:47 -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: 2023.02.13 15:51:48 -03:00