

## urisprudencia

**Buenos Aires, 21 de febrero de 2019**

### **Fuente: circular de la repartición**

**Impuestos a las ganancias y al valor agregado. Deducciones. Compras por montos superiores a pesos mil (\$ 1.000) no abonadas según los medios establecidos en la [Ley 25.345](#). La existencia de las operaciones comerciales no ha sido cuestionada ni tampoco la validez de los comprobantes de respaldo, por lo que resulta procedente que la recurrente compute a su favor las deducciones y créditos fiscales. Se revocan las resoluciones apeladas, a excepción de una multa. DE & DE Hobbies S.R.L. s/apelación. T.F.N., Sala C.**

En la ciudad de Buenos Aires, a los 21 días del mes de febrero de 2019, reunidos los miembros de la Sala “C” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Claudio E. Luis (Vocal Titular de la 8.º Nominación), Juan Carlos Vicchi (Vocal Titular de la 9.º Nominación) y Viviana Marmillón (Vocal Titular de la 7.º Nominación) para resolver el Expte. N.º 34.604-I, caratulado: “DE & DE Hobbies S.R.L. s/apelación” y su acumulado N.º 34.605-I.

El Dr. Luis dijo:

I. Que a fs. 189/202 y 425/442 se interpusieron recursos de apelación contra las resoluciones 006/2011 y 005/2011, ambas suscriptas por el Jefe (Int) de la División Revisión y Recursos I, de la Dirección Regional Palermo, de la AFIP-DGI. En la primera se determinó el impuesto al valor agregado (IVA) de los períodos fiscales 4, 5 y 7 a 12 de 2007, y en la segunda, el impuesto a las ganancias (IG) de los períodos fiscales 2006 y 2007, en ambos casos se intimó el pago de las sumas resultantes, con más los intereses resarcitorios. Asimismo, se aplicaron multas en el impuesto a las ganancias (IG) de acuerdo al siguiente detalle: por el período 2006, equivalente a 3 veces el gravamen defraudado (cfme. art. 46, Ley 11.683) y, por el período fiscal 2007: a) una equivalente a 3 veces el impuesto defraudado –por la parte no conformada– y b) otra, equivalente a 2 veces el gravamen defraudado (por la parte conformada) –cfme. arts. 46 y 47, incs. a) y c) de la Ley 11.683–.

La actora expresó que el fisco basó sus cargos al considerar improcedente el cómputo del crédito fiscal del IVA y la deducción en el impuesto a las ganancias (IG), de pagos realizados en efectivo –pesos y dólares– por haber sido efectuados en violación de lo establecido en la Ley 25.345 (Ley Antievasión).

Aclaró que las impugnaciones corresponden a facturas de compra de mercaderías adquiridas para su inmediata y posterior comercialización, tratándose de modelos en miniatura de autos y aviones, puzzles, juegos y juguetes.

Sostuvo la preeminencia del art. 34 de la Ley 11.683 con respecto a la Ley Antievasión y analizó el alcance que debe asignársele al art. 2 de esta última, el que –a su juicio– resulta inconstitucional. Entendió que debe prevalecer el art. 34 de la Ley 11.683 como norma especial que regula la materia tributaria por sobre la norma general (art. 2, Ley Antievasión).

Por otra parte, destacó que no conformó las pretensiones del fisco en el IVA, que sus operaciones comerciales fueron ciertas y que, en atención a las sumas ingresadas mediante un plan de facilidades de pago, subsiste a su favor la opción de recupero por aplicación del art. 81 de la Ley 11.683.

Agregó que las facturas de compras están individualizadas en los expedientes administrativos, conjuntamente con sus correspondientes recibos de pago, tratándose –en todos los casos– de bienes (mercaderías adquiridas para su posterior venta).

Entendió que el legislador no creó una presunción iure et de iure en la Ley 25.345, dado que si así lo hubiese querido hacer, taxativa y expresamente lo hubiese señalado, incluso modificando la Ley 11.683.

Negó un actuar imprudente al cancelar las operaciones de compra en efectivo en oposición a lo dispuesto en el art. 1 de la Ley Antievasión.

En el recurso interpuesto en el expediente acumulado 34.605-I, aclaró que solamente respecto de un proveedor, Eurocom S.A., pagó con moneda extranjera (dólares estadounidenses) y que dicha operación de compra de bienes surge de las facturas 3609 y 3648 de esa firma, que emitió los recibos 717 y 729, indicando que recibió dólares en pago de dichos bienes.

Hizo hincapié en las formas de pago que prevé el art. 1 de la Ley Antievasión, señalando que son privativas y excluyentes al uso del dinero de curso legal y vigente en el país, sin que exista prohibición expresa de pagar con moneda extranjera.

Con relación a las sanciones aplicadas, alegó que las declaraciones juradas del IG de los períodos 2006 y 2007 no fueron engañosas, que no ocultó las operaciones de compra realizadas en efectivo, que se encontraban registradas, que se exhibieron los documentos que las produjeron, se explicaron las razones por las que se cancelaron con medios no previstos en la citada ley, que los bienes adquiridos se vendieron, que se confeccionaron las facturas de los bienes vendidos, que se declaró el IG de esas ventas, y que el IVA –e incluso el IIB de la CABA– se tributó correctamente. Añadió que si bien estas operaciones comerciales no satisficieron la pretensión fiscal de ser canceladas con determinados medios, no fueron ocultadas, ni mucho menos el impuesto que generaron.

Finalmente, citó jurisprudencia en apoyo a su postura, ofreció prueba y solicitó que se revoquen los actos apelados, con más los intereses resarcitorios correspondientes, con costas.

II. Que a fs. 218/229 vta. y 449/465 el ente fiscal contestó sendos recursos, acompañando los antecedentes administrativos. Por los argumentos que expuso, solicitó que se dicte sentencia confirmando las resoluciones apeladas, con costas.

III. Que a fs. 237/239 este Tribunal rechazó la excepción de incompetencia articulada por la representación fiscal, con costas.

IV. Que a fs. 488/488 vta. el Tribunal en Pleno acumuló el Expte. 34.605-I y no existiendo prueba a producir, a fs. 510 se elevaron los autos a consideración de la Sala “C” y se pusieron los mismos para dictar sentencia.

V. Que la cuestión a resolver se circunscribe a dilucidar si frente a la impugnación de los pagos realizados en efectivo –en moneda local y extranjera– superiores a \$ 1.000 realizados por la actora a sus proveedores con sustento en el art. 2 de la Ley Antievasión, subsiste la aplicación del art. 34 de la Ley 11.683 que obliga al contribuyente a producir la prueba relativa a la realidad de las operaciones. Asimismo, se deberán analizar las sanciones aplicadas como consecuencia del ajuste por duplicación de deducciones que fuera conformado por la apelante.

VI. Vale recordar que el Tribunal no se encuentra obligado a seguir a las partes en todas y cada una de sus argumentaciones, sino tan sólo en aquéllas que son conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (cfr. Fallos 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 297:140; 301:970, entre otros).

VII. Que del informe final de inspección (V. fs. 93/96, ant. adm.) surge que la actividad declarada por la recurrente es la “venta al por mayor de juguetes y artículos de cotillón” y que con motivo de la orden de intervención oportunamente dispuesta, se le solicitó el Libro IVA Compras por los períodos involucrados y la documentación respaldatoria de dichas compras y la forma de cancelación de las mismas, aportándose copias de los Libros IVA-Ventas e IVA-Compras.

Se le solicitó que informe sobre los bancos con los que operó y la forma de cancelación de las deudas con sus proveedores, a lo que respondió que no poseía cuentas bancarias ni documentación alguna en su poder, observándose que abonaba con cheques de terceros y en efectivo. Asimismo, la actora detalló todas las compras realizadas entre 1-7/2006 (v. fs. 47/ 48, Cpo. Gcias., ant. adm.).

Del cotejo de la planilla aportada con el detalle de la forma de cancelación de las compras superiores a \$ 1.000 y las fotocopias de los comprobantes que poseía la inspección (facturas, recibos), se observaron comprobantes cancelados en efectivo (pesos - dólares) (v. fs. 47/48 y 67 Cpo. Gcias., ant. adm.).

Puestas a consideración las diferencias detectadas en el IVA y en el impuesto a las ganancias (IG), el contribuyente rectificó aleatoriamente las declaraciones juradas del IVA por los períodos 5 a 7/2006.

Se determinó un saldo a pagar en el IVA –y correspondientes intereses resarcitorios– que fue incluido en un plan de facilidades de pago, Ley 26.476 (v. fs. 30 a 44, Cpo. Ppal IVA, ant. adm.). Se computaron los pagos realizados por la contribuyente de acuerdo a su antigüedad, resultando un saldo a pagar en el mes de 12/2007 (fs. 45 a 50, Cpo. IVA, ant. adm.).

Por su parte, se notificó al contribuyente la extensión de la fiscalización al período 2007 del impuesto a las ganancias (IG) y las inconsistencias encontradas en dicho impuesto por los períodos 2006 y 2007, otorgándole un plazo para efectuar su descargo. En respuesta, se recibió una carta documento suscripta por una persona no autorizada en el expediente administrativo como apoderada de la sociedad, a quien se le solicitó que acredite personería, lo que no respondió (v. fs. 82 a 86, ant. adm.).

Del examen de la documentación puesta a disposición, se observó que la mayoría de las compras también fueron abonadas en efectivo (pesos y moneda extranjera) y otras con cheques de terceros, por lo que –como ya se dijo– el ente fiscal no admitió el cómputo del crédito fiscal en el IVA, ni la deducción del gasto en el impuesto a las ganancias (IG). En aquellos casos en que el pago se efectuó en efectivo, se detallaron (a fs. 76 de los ant. adm.) las facturas involucradas que responden a operaciones concertadas con los proveedores Eurocom S.A., Maxi Fun Hobbies SRL, Argentron SA (hoy denominada Indesit Argentina SA), Ruibal Hnos. SRL, Intek SA, Distribuidora Blumen SA.

VIII. Que a fin de dirimir la presente cuestión se deberá analizar la norma aplicada por el ente recaudador y la invocada por la actora en sus escritos de inicio y de responde, y todo ello en función de los hechos probados en la causa.

Primeramente, corresponde puntualizar que tal como surge de las resoluciones apeladas, el fisco no formuló objeción alguna respecto de las facturas ni por cuestiones formales ni sustanciales y que, conforme las pruebas reunidas en los antecedentes administrativos de la causa que corren por cuerda separada y la documental aportada por el recurrente (v. fs. 27/188 y 324/444 consistente en facturas de venta, subdiario de compras, multinota y detalle de las operaciones objetadas), se encuentra acreditada –sin margen de duda alguna– la veracidad de las operaciones que la actora canceló en efectivo, tanto en pesos como en dólares estadounidenses. Además, el fisco no cuestionó la veracidad de las operaciones de compra, sino la forma de pago utilizada en las mismas, objetando que se hayan hecho en efectivo (pesos y dólares) en violación al art. 2 de la Ley Antievasión.

Pues bien, dejando ello en claro, corresponde señalar que el art. 2 de la Ley 25.345 fue declarado inconstitucional por la CSJN en la causa “Mera, Miguel Angel (TF 27.870-I) c/DGI” (M. 1328 XLVII) en sentencia de fecha 19/03/2014, al señalar en sus considerandos: “... 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.º, y sus citas); de manera que también, desde esta perspectiva, se concluye en la falta de razonabilidad de la norma impugnada”.

Toda vez que el ajuste discutido en autos se funda en una norma declarada inconstitucional por nuestro Máximo Tribunal, criterio que el suscripto comparte plenamente, corresponde revocar los ajustes practicados en ambas resoluciones apeladas, con costas.

IX. Que cabe aclarar que con relación al doble cómputo de compras a la empresa Ruibal Hnos. SA en el impuesto a las ganancias (IG) detectado por la fiscalización en 7/2006 (correctamente deducido por la actora en 6/2006), debe puntualizarse que al emitir el acto apelado, el fisco tuvo en cuenta que ello fue aceptado por DE & DE Hobbies SRL en su nota de fecha 17/11/2010 y corregido en su declaración jurada rectificativa N° 1 del período 2007, presentada el 9/12/2010, por medio de la cual aumentó el resultado de dicho ejercicio (v. fs. 76 Cpo. Ppal. Gcias., ant. adm.), vinculándose el mismo directamente con las facturas de compra Tipo “A” N° 0001-19645 y 0002-19646 emitidas por Ruibal Hnos. SA del 14/6/2006 cuyo cómputo como deducción había duplicado (v. fs. 166/168, Cpo. Ppal., ant. adm.).

En esta línea, de la lectura del recurso interpuesto surge que la recurrente no negó la conformidad prestada en su declaración jurada rectificativa 1 del impuesto a las ganancias (IG), sino que se agravió, concretamente, de la multa aplicada a su respecto por el período 2007, con sustento en los arts. 46 y 47, incs. a) y c) de la Ley 11.683, graduada en 2 veces el gravamen omitido que fue individualizada por el fisco como impuesta “por la parte conformada”.

En este caso, debe tenerse por acreditado el elemento objetivo o material de la sanción aplicada a poco que se advierta la conformidad prestada por la actora al ajuste practicado (cfr. art. 13, Ley 11.683).

Pero además, recuérdese que el art. 46 citado exige al ente recaudador acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen sino también el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos. Al respecto, el ente fiscal debe probar el soporte fáctico de la presunción de dolo, el que debe ser cierto y no meramente conjetural. Una vez acreditado dicho soporte, se infiere la conducta dolosa; más la vinculación entre el soporte fáctico y el hecho presunto, debe ser unívoca, sin margen razonable para una consecuencia distinta.

Ello así, demostrado el elemento objetivo del ilícito, las presunciones establecidas en el art. 47 admiten prueba en contrario –en este caso, las previstas en los incs. a) y c)–, y en tal sentido, es resorte de la actora proponer y ofrecer las pruebas que hagan a su derecho a fin de desvirtuar las afirmaciones vertidas por el ente recaudador, las que no fueron debidamente rebatidas.

En definitiva, considero que se encuentran configurados los elementos correspondientes para tener por configurada la sanción impuesta, no existiendo elementos que justifiquen una dispensa o un reencuadre de la misma, a poco que se considere que el derecho a la producción de la única prueba ofrecida por la recurrente –pericial contable– fue dado por decaído a fs. 276 y 505, debido al tiempo transcurrido desde la apertura a prueba sin que la misma se produjera. En consecuencia, corresponde confirmar la sanción aplicada por el período 2007 del impuesto a las ganancias (IG) –por la parte conformada–, con costas.

El Dr. Vicchi dijo:

Que adhiere a los considerandos I a VIII del voto del Vocal Preopinante, votando en su mismo sentido.

Que respecto de la multa por defraudación aplicada por el ente recaudador voto por su revocación con costas, toda vez que el fisco basó su determinación en la propia contabilidad y declaraciones juradas de la apelante, lo que permite desestimar la existencia de ocultaciones maliciosas y maniobras ardidasas tendientes a defraudar al fisco.

La Dra. Marmillón dijo:

Que adhiere al voto del Vocal preopinante.

Que en virtud de la votación que antecede, por mayoría,

SE RESUELVE:

Revocar las resoluciones apeladas, con excepción de la multa impuesta por el período fiscal 2007 del impuesto a las ganancias (IG) en la Res. 005/2011 de la División Revisión y Recursos I de la Dirección Regional Palermo de la AFIP-DGI que se confirma. Las costas se imponen a la vencida en cada caso.

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

Fdo.: Claudio Esteban Luis (vocal).