

## JURISPRUDENCIA

Impuesto al valor agregado. Impugnación de DD.JJ. Ley antievasión. Procedimiento. Competencia. De & De Hobbies S.R.L. s/recurso de apelación-I.V.A., T.F.N., Sala C, 28/8/12.

AUTOS y VISTOS: el Expte. 34.604-I, caratulado: “De & De Hobbies S.R.L. s/recurso de apelación-I.V.A.”; y

### CONSIDERANDO:

I. Que a fs. 189/222 se interpone recurso de apelación contra la Res. 6/11, dictada por el jefe (int.) de la División Revisión Recursos de la Dirección Palermo de la A.F.I.P.- D.G.I., por la cual se impugnan las declaraciones juradas del I.V.A., períodos fiscales 3/06 a 6/06 y 8/06 a 12/07, se intima la presentación de las declaraciones juradas rectificativas correspondientes; se intima al contribuyente a ingresar la suma de pesos trece mil setecientos dos con veinticinco centavos (\$ 13.702,25) por los períodos fiscales 4/07, 5/07 y 7/07 a 12/07 por dicho gravamen; y se impone la obligación de ingresar la suma de pesos diez mil novecientos tres con sesenta y un centavos (\$ 10.903,61) en concepto de intereses resarcitorios.

Sostiene los argumentos de hecho y de derecho por los que funda su recurso. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita que oportunamente se revoque la resolución apelada, con costas.

II. Que a fs. 238/249 vta. al contestar el recurso el Fisco nacional opone excepción de incompetencia de este Tribunal para entender en la presente causa.

Argumenta que si bien impugnó las declaraciones juradas a las que se hiciera referencia –art. 1 del acto atacado–, no determinó deuda alguna, sino que simplemente intimó su pago de acuerdo con lo previsto en el art. 14 de la ley de rito fiscal.

Aduce que en el caso de Autos, no existe una determinación de oficio en los términos de los arts. 16 y ss. de la ley de rito, ni aplicación de sanciones, que habiliten la instancia de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación, de conformidad con los arts. 76 y 159 de la ley procedimental.

Indica que, en cambio, de las constancias administrativas que se acompañan surge que la fiscalización actuante constató la existencia de comprobantes de gastos que no fueron cancelados por los medios autorizados por el art. 1 de la Ley 25.345.

Rechaza, por los fundamentos que expone, la pretensión de la recurrente y solicita se haga lugar a la excepción de incompetencia planteada, con costas.

En subsidio, contesta el fondo de la cuestión en debate, solicitando, por los argumentos de hecho y derecho que expone, se confirme el acto apelado, con costas. Hace reserva del caso federal.

Que a f. 250, pto. 2 se corre traslado a la recurrente de la excepción de incompetencia opuesta por el Fisco nacional, el que no es contestado.

Que a f. 254 se elevan los Autos a consideración de la Sala “C”, a fin de tratar la excepción de incompetencia opuesta en Autos.

III. Que corresponde expedirse con respecto a la excepción de incompetencia interpuesta por el Fisco nacional.

Que en Autos se apela el acto emitido por la A.F.I.P.-D.G.I., mediante el cual se notificó a la recurrente que se determinaron saldos a partir de la verificación de la existencia de pagos efectuados a proveedores, por sumas superiores a pesos mil (\$ 1.000) o su equivalente canceladas en efectivo, contradiciendo por ello, lo establecido en los arts. 1 y 2 de la Ley 25.345 y modificatorias.

Que el art. 159 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998) establece, en lo que aquí interesa, que “El Tribunal Fiscal será competente para conocer: a) de los recursos de apelación contra las resoluciones de la A.F.I.P. que determinan tributos y sus accesorios en forma cierta o presuntiva o ajusten quebrantos por un importe superior a \$ ... b) Los recursos de apelación contra las resoluciones de la A.F.I.P. que, impongan multas superiores a \$ ... c) De los recursos de apelación contra las resoluciones denegatorias de las reclamaciones por repetición de impuestos formuladas ante la A.F.I.P. y de las demandas de repetición que se entablen directamente ante el Tribunal. En todos los casos siempre que se trate importes superiores a \$ ... d) De los recursos por retardo en las resolución de las causas radicadas ante la A.F.I.P., en los casos contemplados en el segundo párrafo del art. 81. e) Del recurso de amparo a que se refieren los arts. 182 y 183 ...”.

Que en el caso, se trata de impugnación de declaraciones juradas del I.V.A. presentadas por el contribuyente por los períodos detallados en el Considerando I, efectuada en el marco de una fiscalización llevada a cabo por el organismo recaudador, en la cual los inspectores actuantes procedieron a la impugnación de créditos fiscales (operaciones comerciales) con sustento en la aplicación de la Ley 25.345 y sus modif. (Ley de Prevención de la Evasión Fiscal).

Que dicha norma establece en su art. 1 –texto según Dto. 363/02– 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, efectuados con fecha posterior a los quince días desde la publicación en el Boletín Oficial de la reglamentación por parte del Banco Central de la República Argentina prevista en el art. 8 de la presente, que no fueran realizadas mediante: 1. depósitos en cuentas de entidades financieras. 2. Giros o transferencias bancarias. 3. Cheques o cheques cancelatorios. 4. Tarjeta de crédito, compra o débito. 5. Factura de crédito. 6. Otros procedimientos que expresamente autorice el Poder Ejecutivo nacional”.

Que por su parte, el art. 2 del citado texto legal dispone que: “Los pagos que no sean efectuados de acuerdo con lo dispuestos en el art. 1 de la presente ley tampoco serán computables como deducciones, créditos, fiscales, y además efectos tributarios que

correspondan al contribuyente o responsable, aún cuando estos acrediten la veracidad de las operaciones”.

Agrega, luego, que: “En el caso del párrafo anterior, se aplicará el procedimiento, establecido en el art. 14 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y modif.)”. Que este último artículo reza: “Cuando en la declaración jurada se computen contra el impuesto determinado, conceptos o importes improcedentes, tales como retenciones, pagos a cuenta, acreditaciones de saldos a favor propios o de terceros o el saldo a favor de la Administración Federal de Ingresos Públicos se cancele o se difiera impropriamente (certificados de cancelación de deuda falsos, regímenes promocionales incumplidos, caducos o inexistentes, cheques sin fondo, etc.), no procederá para su impugnación el procedimiento normado en los arts. 16 y ss. de esta ley, sino que bastará la simple intimación de pago de los conceptos reclamados o de la diferencia que generen en el resultado de dicha declaración jurada”.

Que al detectar la fiscalización actuante compras relacionadas con distintos proveedores, cuyos pagos no reunían los extremos legales precedentemente citados, consideró improcedente el cómputo de los créditos fiscales respectivos y practicó los ajustes que consideró procedentes.

Que luego de notificar el resultado de la verificación, el organismo fiscal aplicó el procedimiento previsto en el art. 14 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y modif.), dictando el acto que se apela.

Que con relación a la cuestión planteada, resulta relevante formular algunas consideraciones, conforme fuera analizado –entre otras– por la Sala “A” de este Tribunal, en la causa “Miguel Pascuzzi e Hijos S.A.” del 14 de setiembre de 1994, cuestión análoga a la que aquí se resuelve, cuyos fundamentos se comparten.

Que allí se indicó con cita de Dino Jarach que la determinación “Ha de consistir en la comprobación de los hechos pertinentes y de las normas jurídicas aplicables, como también el monto imponible resultante de la aplicación de las normas y pautas legales de valoración, aun cuando se omitan las operaciones finales del cálculo del gravamen adeudado ... Que en el mismo sentido, el art. 23 –hoy art. 16– de la Ley 11.683 (t.o. en 1978 y sus modif.) expresa que cuando no se hayan presentado declaraciones juradas o resulten impugnables las presentadas, la Dirección General Impositiva procederá a determinar de oficio la materia imponible y a liquidar el gravamen correspondiente”. (Cf. “Cooperativa Agropecuaria Gral. San Martín de Coronel Suárez Ltda. s/recurso de apelación”, T.F.N., Sala “B” del 6 de abril de 1993).

Que, asimismo, en el fallo recaído en la causa “Confecat S.A.” de la Sala “B” del 27 de marzo de 1995, se dijo: “... Que desde el punto de vista objetivo, atendiendo al contenido del acto, conforme con la Ley 11.683, la determinación debe tener por objeto establecer la existencia de ‘Materia imponible’ –art. 9, inc. b)– y art. 23 –hoy 16–. Que, fijar la materia imponible, implica también acreditar la existencia, por vía directa e indirecta, del hecho imponible ... Que dicha materia imponible y su medición en términos legales dará como resultado la ‘base imponible’ sobre la que procederá el último acto del proceso de determinación que es la liquidación”. Idénticas consideraciones ha expuesto esta sala “in re” “Robert Bosch” del 13 de noviembre de 1997.

En el mismo sentido, en Autos “Pescapuerta Arg. S.A. s/apelación impuesto al valor agregado” de fecha 21 de junio de 2002, se expresó: “Que a juicio de los que suscriben, la mentada resolución significa jurídica y económicamente una determinación de oficio de la obligación tributaria del impuesto al valor agregado en cabeza de la actora”.

“Ello es así, aun cuando el Fisco nacional haya prescindido del procedimiento instituido en los arts. 17 y ss. de la Ley 11.683 (t.v.), ya que el acto conlleva una operación interpretativa y de cálculo propia de tal determinación. Repárese que a través de él se describe en forma concreta el aspecto objetivo del hecho generador de la obligación tributaria, explicitándose claramente sus elementos constitutivos, la cuantificación de la base de medida, la indicación del sujeto responsable y, también, se liquida e intima el impuesto resultante (v. opinión de los suscriptos ‘in re’ ‘Robert Bosch Argentina S.A.’ del 13 de noviembre de 1997)”.

“Cabe señalar que, asimismo, la jurisprudencia coincidente de la alzada, cuyo criterio se estima aplicable de acuerdo con las particularidades del ‘sub lite’. Ha dicho que, cuando no se trate de una reclamación de importes declarados por el contribuyente ni de una ‘liquidación’ de las contempladas en el último párrafo del art. 20 (hoy art. 11) de la Ley 11.683, si en la resolución se menciona concretamente el importe de la suma por la que se requieren los comprobantes de pago, los conceptos a los que aquélla obedece y el sujeto responsable, dejándose constancia de que en caso de incumplimiento se procederá a la vía ejecutiva, no puede negarse al acto el carácter de determinación, abriendo –en consecuencia– la competencia del Tribunal Fiscal (v. ‘Alvarez Mario Roberto’, Sala I, 29 de setiembre de 1993; ‘Coop. Agrícola San Martín’, 21 de abril de 1994 y ‘Alpachiri Coop. Agrícola Ganadera Ltda.’, 22 de octubre de 1991, ambos de la Sala II)”.

“Esta tesis ya fue sostenida desde los albores del contencioso tributario que se desarrolla ante este organismo. Los Dres. Bavio Micele y Rodríguez Jauregui, expresaron tiempo ha ‘... no es solo la forma del acto lo que, fundamentalmente, caracteriza a una determinación impositiva, pues, como lo ya ha dicho el Tribunal Fiscal de Apelación de la provincia de Buenos Aires, no es posible, que ella dependa del simple arbitrio de la administración, según se adopte o no cierto aparato meramente formal, sustrayendo según ello la cuestión, al oportuno ejercicio de los derechos de los contribuyentes ...’ (v. ‘Shell Cía. Arg. de Petróleo S.A.’, 11 de julio de 1961, Fallos Tribunal Fiscal 1960/1961; 228/231)”.

Que de lo expuesto, surge, claramente que la materia aquí controvertida, importa una determinación de oficio, toda vez que de sus previsiones surge que lo que se discute –en definitiva– es la veracidad de las operaciones, conteniendo ello implicancias directas en la configuración del hecho imponible.

Que la aplicación de las disposiciones de la Ley 25.345 entraña la verificación de hechos ocurridos y de las disposiciones jurídicas aplicables, así como también la comprobación del tributo conforme con pautas legales de valoración.

Que cabe concluir que, la cuestión sometida a consideración de este Tribunal versa sobre un procedimiento llevado a cabo por el organismo fiscalizador, que debe ser considerado una determinación de oficio, más allá de la forma del acto dictado en su consecuencia y por lo tanto apelable de conformidad con lo prescripto por el art. 159 de la ley procedimental.

Que por ello, corresponde declarar la competencia de este Tribunal en las presentes actuaciones,

SE RESUELVE:

Rechazar la excepción de incompetencia opuesta por la representación fiscal, con costas.

Regístrese y notifíquese.

Esteban J. Urresti, Adriana Adorno y Juan Carlos Vicchi.