



Jurisprudencia

CÁMARA NACIONAL DE APELACIONES EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL SALA V.

AUTOS: MERA, MIGUEL A. APELACIÓN FECHA: 12/07/11 IMPUESTO A LAS GANANCIAS E IVA.

DEDUCCIÓN DE GASTOS Y CRÉDITO FISCAL. PAGOS SUPERIORES A MIL PESOS.

Fecha: 12/07/2011

.....
CÁMARA NACIONAL DE APELACIONES EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL SALA V AUTOS: MERA, MIGUEL A. APELACIÓN FECHA: 12/07/11 IMPUESTO A LAS GANANCIAS E IVA. DEDUCCIÓN DE GASTOS Y CRÉDITO FISCAL. PAGOS SUPERIORES A MIL PESOS.

Buenos Aires, 12 de julio de 2011.

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I.- El Tribunal Fiscal de la Nación, por mayoría, revocó las resoluciones N° 334/06 y 335/06, mediante las cuales la Jefa de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mar del Plata había intimado al contribuyente a pagar 98.761, 39 pesos en concepto del saldo pendiente del Impuesto a las Ganancias del ejercicio fiscal 2003, a rectificar las declaraciones juradas correspondientes al Impuesto al Valor Agregado, y a pagar 55.545,06 pesos en concepto de saldos correspondientes a los períodos fiscales transcurridos de enero a marzo de 2003.

Como fundamento, señaló que el Fisco, con base en lo dispuesto en el artículo 2° de la ley 25.345 modificado por el artículo 9° de la ley 25.413, había objetado la deducción de los gastos y los créditos fiscales correspondientes a las compras facturadas y pagadas en efectivo por importes superiores a 1000 pesos, detalladas en las planillas anexas a cada una de las resoluciones administrativas apeladas.

Al respecto, en primer lugar, expresó que si bien en el artículo 2° de la ley 25.345 se permite al Fisco reclamar directamente las diferencias correspondientes en los términos del artículo 14 de la ley 11.683, los actos administrativos cuestionados eran susceptibles de ser apelados ante el Tribunal Fiscal de la Nación pues, en sustancia, equivalían a una verdadera determinación administrativa de los impuestos en cuestión, en la medida en que se referían a la configuración y a la medida efectiva de la materia imponible relativa a cada uno de los impuestos señalados (cfr. fs. 119/122).

En cuanto al fondo de la cuestión, destacó que el Fisco había fundado las intimaciones de pago en lo dispuesto en el artículo 2° de la ley 25.345, de conformidad con la cual los pagos de importes superiores a los mil pesos que no sean efectuados por los medios previstos el artículo 1° de aquella (es decir, mediante cheques, depósitos en cuenta, giros o transferencias bancarias, tarjetas de crédito, compra o débito, o factura de crédito) "tampoco serán computables como deducciones, crédito fiscales y demás efectos tributarios que correspondan al contribuyente o responsable, aun cuando éstos acrediten la veracidad de las operaciones".



Al respecto, destacó que ese precepto contradecía lo dispuesto en el artículo 34 de la ley 11.683, de conformidad con el cual el Poder Ejecutivo Nacional está facultado para condicionar el cómputo de las deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios a la utilización de medios de pago u otras formas de comprobación de las operaciones, y que cuando los contribuyentes no utilicen tales medios "quedarán obligados a acreditar la veracidad de las operaciones para poder computar a su favor los conceptos indicados". Destacó que éste último precepto debía prevalecer sobre el primero en virtud de que constituía la "ley especial" que regula la materia, 'debido a que en la ley 11.683 se reglamenta de manera específica lo relativo al procedimiento tributario y, en ese marco, a los medios de defensa de los que puede valerse el contribuyente; mientras que la ley 25.345 se refiere de manera "general" a la prevención de la evasión tributaria'.

Agregó que las leyes no deben ser interpretadas de manera literal y que, de acuerdo con el principio de la capacidad contributiva y de la verdad material, no correspondía que el Fisco determinara la materia imponible tal como si los gastos impugnados nunca hubieran sido efectivamente realizados; es decir, haciendo abstracción de las ganancias realmente obtenidas por el contribuyente, y de lo pagado por éste a sus proveedores en concepto de Impuesto al Valor Agregado. En tal sentido, aclaró que una cosa era considerar a la falta de pago por alguno de los medios expresamente previstos en la ley 25345 como un indicio que permita poner en duda la veracidad de las operaciones; y otra muy distinta es presumir, sin admitir prueba en contrario, que tales operaciones nunca se habían realizado, negando el cómputo de los gastos pagados de esa manera.

Sobre el particular, expresó que en el informe final de la inspección, agregado a fs. 101 y ss. del Cuerpo Verificación I.V.A., los inspectores habían señalado que no existían elementos para concluir en la inexistencia de las operaciones, ni que el proveedor no hubiera contado con capacidad suficiente para desarrollar la actividad respectiva y, además, en el informe pericial contable agregado a fs. 158/207, los peritos habían individualizado cada una de las compras, el asiento contable en el Libro de I.V.A., así como número de factura y de recibo (en ese informe, también precisaron que el importe del Impuesto al Valor Agregado correspondiente a cada una de las compras objetadas habían sido pagadas con cheque, excepto con respecto a las dos facturas indicadas a fs. 209, y también se expidieron sobre los movimientos bancarios depurados de las dos cuenta corrientes, indicando que el monto respectivo se correspondían con las ventas registradas en el ejercicio 2003).

2

Por lo demás, el Tribunal Fiscal destacó que en las causas "Miguel Pascuzzi e Hijos S.A. s/ recurso de apelación- Impuesto al Valor Agregado", resuelta por la Sala A del Tribunal Fiscal de la Nación el 19 de septiembre de 2004, así como en la causa "Epuén S.A. c/ A.F.I.P.-DGI por acción de inconstitucionalidad", decidida por la Cámara Federal de Paraná el 14 de noviembre de 2006, los respectivos tribunales se habían pronunciado en el sentido de que el contribuyente tenía derecho a realizar las deducciones, así como a computar el crédito fiscal correspondiente a las compras pagadas en efectivo, en la medida en que hubiera acreditado la veracidad de las operaciones. En tal sentido, cabe advertir que en la primera de esas causas el Tribunal Fiscal de la Nación llegó a esta conclusión advirtiendo que, según lo dispuesto en el artículo 185 de la ley 11.683, carecía de atribuciones para declarar la inconstitucionalidad del artículo 2º de la ley 25.345, objetada por el recurrente con fundamento en que vulnera los principios constitucionales relativos a la reserva de ley y a la capacidad contributiva (cfr. Consid. XVII, causa "Miguel Pascuzzi e Hijos S.A. s/recurso de apelación- Impuesto al Valor Agregado", Sala A del Tribunal Fiscal de la Nación, del 14/9/2004).

II.- Que contra esa sentencia, el Fisco apeló y expresó agravios a fs. 233/238, los que fueron replicados a fs. 240/244. En primer lugar, objeta la competencia del Tribunal Fiscal para entender en las apelaciones dirigidas contra las resoluciones administrativas recurridas, que fueron dictadas en los términos previstos en



el artículo 14 de la ley 11.683. Al respecto, sostiene que tales actos no equivalen a la determinación del impuesto a la que se refiere el artículo 159 de la ley 11.683, en el que se delimita la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación. En segundo término, sostiene que lo dispuesto en el artículo 2º ley 25.345 tiene el carácter de "ley especial" con respecto a lo establecido en el artículo 34 de la ley 11.683, pues dicho precepto se refiere específicamente a los medios de pago que pueden utilizar los contribuyentes, prohibiendo la prueba de la veracidad de las operaciones en las que se hayan utilizado medios distintos de los expresamente previstos en el artículo 1º de aquella ley. Afirma que, por tal razón, las disposiciones de la ley 25.345 deben prevalecer sobre lo establecido en el artículo 34 la ley 11.683, que se refiere al procedimiento tributario "en general".

En tal sentido, señala que en el artículo 8º de la Resolución General 151/98 se permitía a los contribuyentes que hubieran utilizado otros medios de pago distintos acreditar la veracidad de las operaciones respectivas, pero advierte que a partir de la derogación de esa resolución general por medio de la Resolución General 1547/03, el artículo 34 de la ley 11.683 carece de operatividad "autónoma", ya que no fue reglamentado (cfr. fs. 236 vta.).

En cuanto interesa, sostiene que el artículo 2º de la ley 25.345 priva de toda validez al pago efectuado por medios distintos de los previstos en ella, tanto con relación a las partes como respecto del Fisco, y señala que de acuerdo con lo expuesto por el vocal que votó en disidencia, ese artículo viene a integrar la Ley del Impuesto a las Ganancias y la Ley del Impuesto al Valor Agregado, limitando las deducciones admisibles y la posibilidad de computar el crédito fiscal.

Finalmente, sostiene que en la ley en cuestión se reglamenta de un modo razonable lo relativo a los medios de pago, con la finalidad de forzar a los contribuyentes a utilizar medios bancarios y, de esta manera, evitar la posibilidad de que omitan la declaración de las operaciones efectivamente realizadas y, por esa vía, evadan el pago de los impuestos respectivos. En suma, aduce que no es posible prescindir del texto legal del artículo 2º de la ley 25.345, cuanto menos, sin que medie un pronunciamiento expreso sobre la constitucionalidad del precepto en cuestión.

3

III. Que, con respecto a las objeciones del Fisco sobre la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación para entender en la apelación interpuesta por el interesado contra la intimación de pago formulada en los términos del artículo 14 de la ley 11.683, cabe señalar que en la expresión de agravios el Fisco no se hace cargo ni rebate los fundamentos expuestos a fs. 119/122, en virtud de los cuales fue desestimada la excepción de incompetencia opuesta por su parte. Por lo demás, corresponde destacar que lo determinante para suscitar la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación no es la forma sino la sustancia del acto apelado.

En la especie, mediante la impugnación y exclusión de los gastos a los que se refieren los artículos 17 y 80 de la Ley del Impuesto a las Ganancias (texto ordenado por el decreto 649/ 97) y del crédito fiscal al que se refiere el artículo 12 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (texto ordenado por el decreto 280/97) computados en su favor por el contribuyente, el Fisco modificó la medida de los respectivos hechos imposables, por haber considerado como no computables, es decir, no realizados, a los gastos pagados en efectivo y deducidos del balance o cuyo crédito fiscal fue computado con fundamento en la ley que rige uno de los impuestos a cuyo pago intimó al contribuyente. De manera que, en sustancia, el acto apelado equivale a un acto de determinación de los impuestos referidos (cfr. esta sala, "Telefónica Móviles Argentina S.A. c/ EN- AFIP DGI- resol 39 y 40/07 (gc)" (expte. 47428/07), del 15/05/2008).

IV.- Que, en cuanto a lo expuesto en la sentencia apelada con relación al "principio de especialidad",

cabe advertir que así como es posible considerar a la ley 11.683, de procedimientos fiscales (y en particular, al artículo 34 de ella) como una ley "especial" con relación a la ley 25.345, de prevención a la evasión fiscal, también es posible considerar a esta última y, en particular, a su Capítulo I, como "especial" con respecto a la primera. Porque lo determinante para considerarlas de una u otra manera es el modo, es decir, el grado de especialidad con el que cada una de ellas singulariza el presupuesto de hecho y la correspondiente consecuencia jurídica respectiva, así como la ratio legis respectiva.

En tal sentido, cabe advertir que si bien en el artículo 34 de la mencionada ley 11.683 se faculta al Poder Ejecutivo a condicionar el cómputo de las deducciones y los créditos fiscales a la utilización de determinados medios de pago, en cuyo caso los contribuyentes que no los utilicen quedarán obligados a demostrar la veracidad de las operaciones, en el artículo 2º de la referida ley 25.345 se regula de manera particularizada el efecto concreto que, en el ámbito tributario, tiene el pago efectuado por medios no autorizados por la ley, prohibiendo de modo directo el cómputo de las deducciones y de los créditos fiscales, para el supuesto del pago en efectivo de gastos por importes superiores a los mil pesos.

Además, ya en el plano de las disposiciones reglamentarias aplicables, cabe apuntar que en el artículo 8º de la Resolución General 151/98, publicada en el Boletín Oficial el 25 de junio de 1998, se admite la prueba de la veracidad de las operaciones, y esa disposición permaneció en vigencia inclusive después de sancionada la ley 25.345, publicada en el Boletín Oficial el 17 de noviembre de 2000, modificada por la ley 25.413 (publicada en el Boletín Oficial el 26 de marzo de 2001), y finalmente fue derogada por medio la Resolución General 1547/03.

En el referido artículo 8º de la Resolución General 151/98 se establecía que la no utilización de los medios de pago establecidos en ella constituía causal suficiente para impugnar el cómputo de las deducciones y créditos fiscales, "...quedando condicionado dicho cómputo a que los compradores, locatarios o prestatarios acrediten la veracidad de las operaciones", expresión suprimida por el artículo 6º de la Resolución General 1547/03, publicada en el Boletín Oficial el 12 de agosto de 2003. Sin embargo, tal como lo expresó el vocal que votó en disidencia, lo dispuesto en el artículo 8º de la Resolución General 151/98 resulta incompatible con lo establecido en el artículo 2º de la ley 25.345, que es una norma de rango superior-

V.- Que, en virtud de lo expuesto, el denominado "principio de especialidad" y lo dispuesto en el artículo 8º de la Resolución General 151/98 no aparecen como fundamentos suficientes para sustentar lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación, en el sentido de prescindir del texto del artículo 2º de la ley 25.345. Al respecto, es del caso recordar que las leyes deben ser interpretadas evitando darles un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, destruyendo unas por las otras, y adoptando como verdadero el sentido que en la medida de lo posible las concilia y deja a todas con valor (cfr. Fallos 330:304; 330:3593; 331:1234, entre otros).

En consecuencia, corresponde examinar si el artículo 2º de la ley 25.345 puede ser interpretado como un precepto autónomo y aislado, con un sentido contrario y derogatorio de lo establecido en el artículo 34 de la ley 11.683, en los artículos 17 y 80 de la Ley del Impuesto a las Ganancias (texto ordenado por el decreto 649/97), y en el artículo 12 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (texto ordenado por el decreto 280/97); o si es posible armonizarlo con el resto del ordenamiento específico en materia tributaria; esto es, haciendo de éste, como una totalidad, el objeto de una discreta y razonable hermenéutica (cfr. Fallos 315:285).



VI.- Que, en primer lugar, cuando la expresión literal presenta imperfecciones técnicas, suscita dudas o ambigüedades, es necesario recurrir a la ratio legis (Fallos 322:1699, consids. 6° y 8°). Sobre el particular, cabe señalar que la limitación de la deducción y del cómputo del crédito fiscal con respecto a los pagos en efectivo establecida en el artículo 2° de la ley 25.345 fue concebida con la finalidad de que ellos se realicen por medios bancarios, debido a que la necesaria intervención de una entidad financiera con carácter de intermediaria de los pagos, que registra y deja constancia de ellos, evita la posibilidad de que los contribuyentes eventualmente no los declaren.

Sin embargo, cabe advertir que esa misma ratio legis es la que inspiró la facultad, conferida en el artículo 34 de la ley 11.683, de condicionar las deducciones de los gastos y el cómputo del crédito fiscal a la utilización de determinados medios de pago. Además, la exigencia de que el contribuyente cumpla con determinados deberes de carácter "formal" no puede traer aparejada como consecuencia la desnaturalización de las leyes que crean los impuestos y definen los respectivos hechos imponible.

VII.- Que, en consecuencia, el examen circunstanciado de las disposiciones legales examinadas revela que ellas son incompatibles entre sí, de tal manera que no es posible sostener su vigencia simultánea. En consecuencia, y a pesar de que la declaración de inconstitucionalidad configura un acto de gravedad institucional que debe ser considerado como la ultima ratio del orden jurídico (cfr. Fallos 301:962; 304:849; 326:2692, 328:4542, entre otros), corresponde pronunciarse en tal sentido. De conformidad con el artículo 17 de la Ley del Impuesto a las Ganancias (texto ordenado por el decreto 649/97), para establecer la ganancia sujeta al impuesto "se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, mantener y conservar la fuente, cuya deducción admita esta ley, en la forma que la misma disponga".

Por su parte, en el artículo 80 de esa ley se dispone que "Los gastos cuya deducción admite esta ley, con las restricciones expresas contenidas en la misma, son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que las origina". De tal manera que, en síntesis, las ganancias sujetas al gravamen se determinan previa deducción de los gastos necesarios para obtenerlas. A su vez, en el artículo 12 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (texto ordenado por el decreto 280/97) se establece que los responsables tienen derecho a computar como crédito fiscal y, por tanto, a restar del débito fiscal, el gravamen que en el período fiscal respectivo se les hubiera facturado por compra definitiva de bienes, en la medida en que se vinculen con operaciones gravadas; de manera tal que el tributo se corresponda con el mayor valor agregado en la etapa sobre la que se está liquidando el impuesto.

VIII.- Que, en consecuencia, cuando por medio de la aplicación literal de lo establecido en artículo 2° de la ley 25.345 con relación a los medios de pago admitidos, se niega al contribuyente la posibilidad de descontar los gastos efectivamente realizados para obtener o conservar las ganancias gravadas, el impuesto deja de recaer exclusivamente sobre las ganancias propiamente dichas, para alcanzar también a los gastos realizados para obtenerlas. De la misma manera, si por aplicación literal de ese precepto no se admitiera que el responsable pudiera computar a su favor el crédito fiscal efectivamente facturado y pagado a su proveedor, el impuesto que le es exigido deja de guardar relación con el mayor valor agregado por él en la etapa respectiva.

En ambos casos se altera el hecho imponible definido en las leyes que determinan la materia imponible y la medida de ella pues, en el primer caso, además de gravarse las ganancias reales también se gravan las ganancias aparentes o ficticias, mientras que en el segundo caso también se grava el mayor valor agregado en la etapa anterior por el proveedor del responsable.

IX.- Que, en la especie, el Fisco no ha formulado ninguna objeción con respecto a que los gastos de cuya deducción se trata fueron efectivamente realizados, es decir, fueron debidamente contabilizados y facturados; existen recibos o comprobantes válidos, y ellos coinciden con los requeridos por el Fisco a los proveedores; está justificada la procedencia de los fondos; y, además, no se da ninguna otra circunstancia que permita poner en duda la veracidad de las operaciones. En tales condiciones, la prohibición de deducir los gastos, y de computar el crédito fiscal correspondiente a las facturas pagadas por medios distintos de los previstos en los artículos 1º y 2º de la ley 25.345, no se circunscribe a imponer al responsable el cumplimiento de un deber meramente formal.

Tal como se ha expresado, esa exigencia formal desnaturaliza los hechos imposables definidos en la Ley del Impuesto a las Ganancias y la Ley del Impuesto al Valor Agregado, alterando el modo de medir la base imponible fijada. Esto es así porque, al omitir la deducción, no se tienen en cuenta los pasivos del sujeto alcanzado, y el tributo determinado de esta manera se desentiende de la existencia de utilidades reales y efectivas al presumir, sin admitir prueba en contrario, que las compras y gastos no pagados por los medios establecidos en la ley 25.345 no han tenido lugar. A título de ejemplo, si el contribuyente hubiera obtenido una ganancia bruta de 1000 pesos y, para obtenerlas hubiese realizado gastos por 500 pesos, la ganancia sujeta al impuesto resultaría ser de 500 pesos, y no de 1000 pesos, como resulta de la aplicación literal del texto del artículo 2º de la ley 25.345.

X.- Que, en suma, la existencia de pagos realizados por otros medios distintos de los previstos en la ley 25.345 constituye un serio indicio que permite poner en duda la existencia de las operaciones respectivas, y obliga al interesado a aportar la prueba detallada de ellas. Sin embargo, lo dispuesto en el artículo 2º de esa ley, de conformidad con el cual tales gastos, a pesar de haber sido realizados, no pueden ser computados para la determinación de las ganancias sujetas al impuesto, significa tanto como gravar ganancias aparentes o ficticias, y cobrar el impuesto sobre un valor agregado mayor que el añadido por el interesado.

Ello comporta una exacción que carece de base legal ya que, so pretexto del incumplimiento de un "deber formal", se habilita la recaudación de una cantidad mayor que la permitida por la ley que crea el impuesto respectivo y determina la medida del hecho imponible.

Si los pagos en cuestión han sido realizados por medios distintos de los previstos en la ley 25.345, pero después de un escrutinio riguroso, se ha concluido que el contribuyente efectivamente los realizó, no es posible negarle el derecho a realizar las deducciones a las que se refieren los artículos 17 y 80 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, y a computar el crédito fiscal al que se refiere el artículo 12 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Ello es así pues, de lo contrario y por las razones ya expresadas, no se respetaría el principio de razonabilidad de la ley, en la medida en que no se gravan las ganancias sino también los gastos (cfr., mutatis mutandi, Fallos 333:993).

Por ello,

SE RESUELVE:

1) Rechazar el recurso de apelación interpuesto por el Fisco y confirmar la sentencia apelada en cuanto ha sido materia de agravios.

2) Con costas de esta instancia también en el orden causado, en atención al carácter novedoso de la



cuestión planteada (art. 68, segunda parte, del C.P.C.C.N.).

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

Guillermo F. Tracy Jorge Federico Alemany Pablo Gallegos Fedriani