


Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 19 de marzo de 2014.

Vistos los autos: "Mera, Miguel Ángel (TF 27.870-I) c/ DGI".

Considerando:

1º) Que la Administración Federal de Ingresos Públicos intimó al actor a abonar ciertas sumas de dinero en concepto del impuesto a las ganancias (ejercicio 2003) e IVA (ejercicios 1 a 4/2003 6/2003 11 y 12/2003 y 2 a 4/2004), como consecuencia de impugnar gastos deducidos por aquél en el primero de tales tributos y créditos fiscales computados en el segundo. Tales impugnaciones se fundaron en que el accionante abonó en efectivo algunas compras efectuadas a sus proveedores, por cifras superiores a \$ 1.000; es decir, sin ajustarse a los medios de pago previstos en el art. 1º de la ley 25.345, por lo cual la AFIP —aplicando lo dispuesto en el art. 2º de ese ordenamiento (modificado por la ley 25.413), conocido como "ley antievasión"— no admitió el cómputo de las respectivas deducciones ni créditos fiscales.

2º) Que el Tribunal Fiscal de la Nación revocó las aludidas resoluciones del organismo recaudador. Para decidir en el sentido indicado —tras rechazar a fs. 119/122 la excepción de incompetencia planteada por la AFIP a fs. 91/106— consideró que existe una colisión entre lo dispuesto por el citado art. 2º de la ley 25.345 y el texto del art. 34 de la ley 11.683 (t.o. en 1998), en tanto éste permite al contribuyente demostrar la veracidad de las operaciones realizadas para poder computar a su fa-

vor las deducciones y créditos fiscales, aun cuando los pagos se hayan realizado en efectivo. En tal situación, entendió que debía prevalecer la norma del art. 34 de la ley de procedimiento tributario por su carácter de "ley especial", y por ser tuitiva del derecho de defensa al posibilitar que el contribuyente acredite la veracidad de las operaciones impugnadas. Señaló además, que el ordenamiento tributario presupone la realidad sustantiva de las operaciones por encima de las formalidades o los medios de pago empleados para su cancelación. En ese orden de ideas, consideró asimismo la jurisprudencia de esta Corte relativa a la arbitrariedad que implica la renuncia consciente a la verdad jurídica objetiva y puso de relieve que en el caso de autos la representación fiscal no niega la veracidad de las operaciones realizadas por la actora con sus proveedores.

3º) Que la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal rechazó el recurso deducido por la AFIP ante esa alzada y, en consecuencia, confirmó lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación.

Para pronunciarse en el sentido indicado señaló, en primer lugar, que el organismo recaudador no se hizo cargo ni refutó los fundamentos dados en el pronunciamiento de fs. 119/122 para rechazar la excepción que había opuesto esa parte objetando la competencia del referido tribunal para entender en la apelación interpuesta por el contribuyente contra las intimaciones de pago formuladas en los términos del art. 14 de la ley 11.683. Sin perjuicio de ello, destacó que lo determinante para suscitar la competencia del Tribunal Fiscal no es la forma sino la sustancia del acto apelado y que, en el caso en examen, las


Corte Suprema de Justicia de la Nación

resoluciones impugnadas ante ese organismo jurisdiccional eran equivalentes a actos de determinación de los impuestos a las ganancias y al valor agregado.

4º) Que en lo referente al aspecto sustancial de la controversia, la cámara señaló que, en su criterio, el denominado "principio de especialidad", y lo dispuesto en el art. 8º de la resolución general 151/98, no era fundamento suficiente para sustentar la decisión de prescindir del texto del art. 2º de la ley 25.345. Al respecto llegó a la conclusión de que lo establecido por este artículo era incompatible con el art. 34 de la ley 11.683 y con lo dispuesto en los arts. 17 y 80 de la ley del impuesto a las ganancias y con el art. 12 de la ley del IVA (t.o. por el decreto 280/97), por lo cual, al no ser posible sostener su vigencia simultánea, correspondía examinar su validez constitucional.

Desde tal perspectiva, afirmó que cuando por medio de la aplicación literal de lo establecido en el art. 2º 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 ganancias propiamente dichas para alcanzar también a los gastos realizados para obtenerlas. Y del mismo modo, con relación al IVA, 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 dejaría de guardar relación con el mayor valor agregado

por él en la etapa respectiva. Es decir -puntualizó la cámara- que en ambos casos se alteraría el hecho imponible definido en las leyes que determinan la materia imponible y su medida.

La sala destacó asimismo que en la especie el organismo recaudador no ha formulado ninguna objeción con respecto a que los gastos de cuya deducción se trata fueron efectivamente realizados, contabilizados y facturados. Puntualizó que existen recibos válidos coincidentes con los requeridos por el Fisco a los proveedores; que está justificada la procedencia de los fondos y, en suma, que no se presenta ninguna circunstancia que permita poner en duda la veracidad de las operaciones.

5º) Que, sentado lo que antecede, el a quo juzgó que aplicar lo dispuesto en el art. 2º de la ley 25.345 -según el cual tales gastos, a pesar de que se acredite la veracidad de las operaciones, no podrían ser computados como deducciones ni créditos fiscales por los contribuyentes o responsables-, comportaría una exacción que carece de base legal ya que so pretexto del incumplimiento de un "deber formal", se habilitaría la recaudación de una cantidad mayor de la permitida por las leyes que crean los impuestos respectivos. En ese orden de ideas, concluyó que, lo contrario no respetaría el principio de razonabilidad de la ley.

6º) Que contra esa sentencia, la Administración Federal de Ingresos Públicos interpuso el recurso extraordinario de fs. 294/309 vta. que, tras ser contestado por la actora (fs. 314/322), fue concedido por el a quo en los términos de la resolución de fs. 324.


Corte Suprema de Justicia de la Nación

7º) Que los agravios formulados respecto de la admisión de la competencia del Tribunal Fiscal para entender en el recurso planteado por el contribuyente remiten al examen de una cuestión estrictamente procesal que, a pesar de estar regida por una ley federal resulta, en principio, ajena a la vía prevista en el art. 14 de la ley 48 (Fallos: 297:301; 298:510; 300:293; 306:1855; 310:2937), máxime al no presentarse un supuesto de arbitrariedad. Ello sin perjuicio de que en atención a los alcances con los que fue concedido el recurso en el auto de fs. 324, y ante la ausencia de queja por su denegación parcial, los referidos agravios serían de todos modos inatendibles en esta instancia (confr. doctrina de Fallos: 322:2559; 323:385, entre otros).

8º) Que en lo concerniente a la cuestión de fondo, el recurso extraordinario resulta formalmente procedente, toda vez que se encuentra en disputa la aplicación y validez constitucional del art. 2º de la ley 25.345, y la decisión del superior tribunal de la causa ha sido contraria al derecho que el recurrente sustenta en esa norma (art. 14, inc. 1º, de la ley 48).

9º) Que en primer lugar cabe señalar que resultan inconducentes para la decisión del pleito los argumentos desarrollados por el Fisco Nacional con el objeto de sostener que el art. 34 de la ley 11.683 no debe ser considerado como "ley especial" que desplace, por ese motivo la aplicación del art. 2º de la ley 25.345.

En efecto, como surge de la reseña efectuada en los considerandos que anteceden, el a quo juzgó que el referido art.

2° de la llamada "ley antievasión" era inaplicable al caso porque resultaba irrazonable -desde una perspectiva constitucional- y no porque el art. 34 de la ley de procedimiento tributario tuviese mayor especificidad que aquél.

10) Que el mencionado art. 2° prohíbe al contribuyente o responsable que no hubiera efectuado los pagos de sumas de dinero superiores a diez mil pesos -importe luego reducido a mil pesos por la ley 25.413- por alguno de los medios previstos en el art. 1° de esa ley -depósitos en cuentas de entidades financieras, giros o transferencias bancarias, mediante tarjetas de crédito, etc.- computar como deducciones, créditos fiscales o asignar el efecto tributario que corresponda a las erogaciones realizadas, aun cuando aquéllos "acreditaren la veracidad de las operaciones".

11) Que la objeción constitucional formulada por el a quo se funda en que la aplicación de esa norma -en casos como el sub examine en que está acreditada sin margen de duda la veracidad de las respectivas operaciones en las que el accionante efectuó pagos en efectivo a sus proveedores- distorsionaría la situación del contribuyente frente a los impuestos en los que se le efectuaron los ajustes: en el tributo a las ganancias se le impedirían deducir gastos necesarios para la obtención de las ganancias con lo cual se gravaría una utilidad ficticia y desproporcionada con la que verdaderamente el legislador ha querido gravar con el tributo; y frente al IVA se desnaturalizaría el cotejo entre débitos y créditos al excluirse la posibilidad de computar éstos últimos. En síntesis, la cámara juzgó irrazonable que el incumplimiento de deberes de carácter formal -como los


Corte Suprema de Justicia de la Nación

establecidos en el art. 1° de la citada ley 25.345- puedan acarrear tales consecuencias.

12) Que el organismo recaudador no ha expresado ante esta Corte argumentos de peso que demuestren la razonabilidad de las referidas consecuencias. En efecto, en el recurso extraordinario, se trae a colación el voto en disidencia de un vocal del Tribunal Fiscal en el que se señala que "...la ley 25.345 ha pasado a integrar las leyes respectivas de impuestos" (fs. 301), puntualizando que esa ley ha sido clara en cuanto a que su incumplimiento no permitirá efectuar deducción o crédito fiscal alguno; y que la norma impugnada no presume la veracidad ni la inexistencia de las operaciones, sino que prohíbe computar los gastos y créditos fiscales por incumplimiento del art. 1°. En esa línea de argumentos, la representación fiscal señala que no se trata de que las operaciones estén probadas o que no lo estén porque "estamos ante un tema de validez: aun si fueran ciertos los gastos o compras, la ley prohíbe el cómputo del beneficio por contravención a la norma" (fs. 301 vta.).

13) Que, como se observa, esa línea argumental consiste en una exégesis de la norma impugnada que inclusive puede aceptarse como una correcta explicación del contenido de esa disposición. Sin embargo, nada aporta que pueda avalar la razonabilidad de ese precepto frente a las concretas objeciones en que se sustenta la decisión de la cámara; ni la lógica que pueda guardar que se niegan o desconozcan los efectos de actos jurídicos u operaciones cuya existencia y validez se encuentra probada.

14) Que en ese contexto 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).

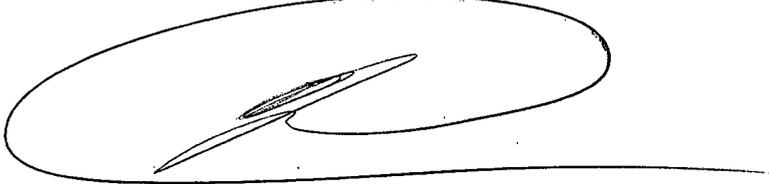
15) Que ese mismo orden de consideraciones lleva a coincidir con el a quo en cuanto a la inconstitucionalidad del art. 2° de la ley 25.345, máxime cuando en el caso en examen la norma impugnada prohíbe lisa y llanamente el cómputo de las operaciones cuyos pagos hayan sido efectuados por medios distintos 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

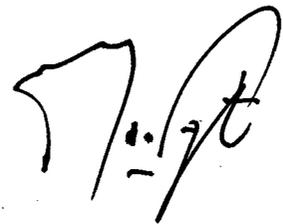
Corte Suprema de Justicia de la Nación

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 4º, y sus citas); de manera que también, desde esta perspectiva, se concluye en la falta de razonabilidad de la norma impugnada.

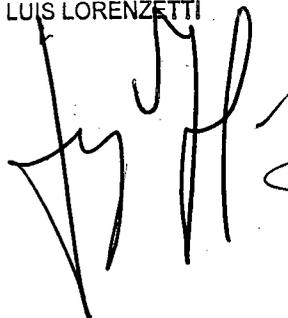
Por ello, oída la señora Procuradora Fiscal, se declara formalmente admisible el recurso extraordinario —excepto en lo relativo al punto tratado en el considerando 7º— y se confirma la sentencia apelada en cuanto pudo ser materia de dicho recurso. Con costas (art. 68 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese y devuélvase.



RICARDO LUIS LORENZETTI



CARLOS S. FAYT



JUAN CARLOS MAQUEDA



E. RAUL ZAFFARONI

Recurso extraordinario interpuesto por el Fisco Nacional (AFIP - DGI), representado por la Dra. **Beatriz Lovotrico**, con el patrocinio letrado de la Dra. **Silvia Josefina Pepe**.

Traslado contestado por **Miguel Ángel Mera**, con el patrocinio letrado de la Dra. **María Belén Murillo**.

Tribunal de origen: **Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal**.

Tribunal que intervino con anterioridad: **Tribunal Fiscal de la Nación**.