Informe firma conjunta

Número: IF-2021-119799544-APN-VOCXII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 9 de Diciembre de 2021

Referencia: SENTENCIA Expte. N° 47.766-I “CLORINDA DISTRIBUCIONES S.R.L. s/recurso de apelación"

En Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith V. Gómez (Vocal Titular de la Vocalía de la 10a. Nominación), Agustina O´Donnell (Vocal Titular de la Vocalía de la 11a. Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la Vocalía de la 12a. Nominación) para resolver el Expte. N° 47.766-I caratulado “CLORINDA DISTRIBUCIONES S.R.L. s/recurso de apelación – Impuesto a los débitos y créditos en Cuenta Corriente Bancaria”.

El Dr. Martín dijo:

I.- Que a fs. 123/136 Clorinda Distribuciones S.R.L. interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 94/16 (DV RRES) de fecha 26 de diciembre de 2016 dictada por el Jefe de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Resistencia de la A.F.I.P.-D.G.I., por la que se determinó su obligación impositiva en el Impuesto sobre los Débitos y Créditos en Cuentas Corrientes Bancarias y otras Operatorias de los períodos fiscales enero a diciembre de 2011, 2012 y 2013 y enero a septiembre de 2014 con más intereses resarcitorios y se le aplicó una multa equivalente al 70% del impuesto omitido en los períodos enero a diciembre de 2011 y enero a septiembre de 2014 en los términos del art. 45 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.) y se dejó en suspenso la instrucción de sumario con relación a los períodos fiscales 2012 y 2013 conforme lo dispuesto por el art. 20 de la ley N° 24.769.

Plantea la nulidad del acto recurrido por falta de causa al haber sido dictado en ausencia de circunstancias y antecedentes de hecho que le sirvan de soporte factico al señalar que de las actuaciones administrativas no surgen elementos de prueba certeros sobre el ajuste efectuado.

Agrega además que tampoco se indicó cuáles fueron las cuentas en las que se habrían hecho los depósitos en efectivo ni se tuvo en cuenta a aquellos proveedores que informaron el pago con cheques de terceros, por lo que concluye que la carencia de datos ciertos cercena afecta su derecho de defensa.

En subsidio, realiza un análisis de las normas aplicables al caso para sostener que la falta de utilización de la cuenta corriente no se debió a una intención deliberada ni a un sistema organizado de pagos sino a una cuestión

de extrema necesidad debido a que la AFIP había bloqueado y embargado dichas cuentas en juicios de ejecución fiscal, sin que se haya contemplado la prueba ofrecida a tales efectos.

Indica que actuar de otro modo le hubiera generado consecuencias negativas para su giro comercial e insiste que no se trató de un reemplazo de la cuenta adrede e intencional.

Se queja del rechazo de la prueba pericial contable y argumenta que el costo estimado es una exageración y constituye una presunción arbitraria e infundada al tomar en cuenta valores y fechas presuntos. Remarca que no se indicó cuáles fueron los índices aplicados y la relación de cálculos con las fechas de los informes y su correlación con los respaldos documentales. En subsidio, cuestiona la tasa aplicada.

Impugna la multa aplicada al sostener que no se explica si debe responder por deuda propia o ajena como agente de retención. En definitiva advierte que no incurrió en ninguna falta por lo que al no verificarse la acción típica su conducta no merece reproche.

Cuestiona los intereses resarcitorios reclamados por confiscatorios y en caso de ser convalidada la determinación de oficio peticiona que sean rebajados los intereses aplicados.

Por último, ofrecen prueba documental, pericial contable, testimonial e informativa y por los argumentos que desarrollan, peticionan que oportunamente se dicte sentencia revocando la resolución apelada. Hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 145/171 el Fisco Nacional contesta los traslados de los recursos deducidos en autos.

Expone que se constató la existencia de un sistema organizado de pagos entre la recurrente y sus proveedores que le permitió la cancelación de sus deudas comerciales sin recurrir a la utilización de sus propias cuentas bancarias al verificarse depósitos parciales en efectivo en las cuentas de sus proveedores hasta cubrir la deuda.

Señala que de esta manera evitó la configuración del hecho imponible previsto en el art. 1° inc. c) de la ley del Impuesto sobre los Créditos y Débitos en Cuentas Bancarias y otras operatorias, el art. 2° del Anexo del Decreto N° 380/2011 y sus modificaciones. En virtud de lo cual, se constató que no había presentado las declaraciones juradas, dejando de ingresar el impuesto en su justa medida.

Rechaza la nulidad articulada al no haber demostrado el perjuicio ocasionado por el supuesto vicio invocado y remarca que en el acto recurrido se hizo un análisis detallado de las circunstancias del caso, que el mismo está fundado en derecho y goza de la presunción de legitimidad al reunir todos los elementos requeridos por el art. 7 de la ley N° 19.549.

Repara en que la recurrente no expuso agravios concretos sobre la determinación de oficio ni otros motivos que habiliten la revocación de la misma, cuando de los elementos de la causa surge que el mecanismo empleado consiste en un sistema organizado de pagos para eludir el gravamen, lo que quiso el legislador prevenir al incorporar el inciso c) del art. 1° de la ley del tributo.

Resalta que la recurrente se dedica a la venta al por menor en supermercados, con predominio de bebidas, lo que denota un nivel elevado de organización contable y administrativa al operar con reconocidas empresas, sin que haya justificativo alguno para no utilizar sus cuentas bancarias.

Explica los motivos del rechazo de las probanzas ofrecidas y pide también que se confirmen los intereses resarcitorios exigidos al haber sido liquidados según el art. 37 de la ley de procedimiento fiscal.

En cuanto a la multa aplicada considera que se presentan los presupuestos de omisión de pago en razón de que la recurrente dejó de ingresar el impuesto, sin que se configure un supuesto de error excusable.

Por último, se opone a la prueba ofrecida y por las razones de hecho y de derecho que desarrolla, peticiona que se dicte sentencia confirmando la resolución apelada en todas sus partes, con costas y se tenga presente la reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 182 se hizo lugar a la prueba pericial contable, la que fue producida a fs. 197/225 de autos, por lo que a fs. 242 se declaró cerrado el período de instrucción.

A fs. 246 se elevan los autos a conocimiento de la Sala “D”. A fs. 260/261 obran los alegatos de la recurrente y a fs. 269/277 los del Fisco Nacional.

Finalmente por IF-2021-116211193-APN-VOCXII#TFNse pasan los autos para sentencia.

IV.- Que en primer lugar, cabe referirse a las razones por las cuales la recurrente pretende que se declare la nulidad de la resolución apelada.

Que ello así, se agravia del rechazo de las pruebas ofrecidas en el procedimiento en sede administrativa, sin que se advierta al respecto arbitrariedad en el proceder fiscal al surgir de la resolución apelada que se admitió la prueba documental e informativa, a excepción de un oficio dirigido al Banco de Chaco S.A., y también se expusieron los fundamentos de la denegación de la prueba pericial contable y caligráfica.

Que a ello cabe agregar que este Tribunal ordenó la producción de la prueba pericial contable, la que se encuentra agregada en autos.

Que se advierte que los restantes argumentos sobre los que sustenta este agravio constituyen una discrepancia con el criterio fiscal seguido para el dictado de la resolución apelada en autos, y en consecuencia relacionados con la cuestión de fondo debatida.

Por lo expuesto, cabe concluir que la nulidad invocada no es procedente, correspondiendo su rechazo.

V.- Que corresponde establecer si la resolución apelada se ajusta a derecho.

Que la contribuyente se encuentra inscripta en la actividad de venta al por menor en supermercados, venta al por mayor de bebidas alcohólicas, no alcohólicas y mercaderías.

Que en el marco de la inspección se requirió que acompañe comprobantes respaldatorios de pagos a sus proveedores por los períodos fiscales 01/2011 a 09/2014, sobre lo que uno de los socios gerentes informó que los pagos se hacían a través de depósitos parciales en efectivo en las cuentas de los proveedores hasta cubrir o cancelar la deuda. Asimismo, hizo saber que desde octubre de 2011 la cuenta corriente N° 278/8 del Banco de Formosa estaba embargada y que en meses anteriores solo había hecho depósitos parciales del total de las ventas.

Se constató que en el desarrollo de su actividad económica realiza movimientos de fondos, consistentes en la cancelación de obligaciones de pago a sus proveedores sin utilizar su cuenta bancaria, por lo que al depositar el dinero en efectivo en las cuentas de sus proveedores evitó la configuración del hecho imponible que se generaría

en su cuenta bancaria si realizara el banco por un medio bancarizado, por lo que se concluyó que se configuró el hecho imponible descripto en el art. 1° inc. c) de la ley del Impuesto sobre los Créditos y Débitos en Cuentas Bancarias y otras operatorias y el art. 2° inc. b) de su reglamentación.

Que para el cálculo del impuesto el ente fiscal tuvo en cuenta las fechas e importes pagados informados por los proveedores en los períodos fiscales y fechas de vencimiento del impuesto (act. adm., cpo. de Inspección, fs. 197/254).

VI.- Que la recurrente reconoce el mecanismo de pago empleado para cancelar las obligaciones con sus proveedores por el desarrollo de su actividad comercial, y justifica tal accionar sosteniendo que su cuenta bancaria estaba embargada por el organismo fiscal debido a deudas en estado de ejecución fiscal, por lo que no se trató de una acción deliberada.

Que el personal fiscalizador curso circularizaciones a sus distintos proveedores, quienes suministraron información sobre los números de facturas, importes, fecha y admitieron que recibieron depósitos en efectivo en sus propias cuentas bancarias o en algunos casos cheques propios del Banco de Formosa S.A. o de terceros.

Que en las actuaciones administrativas se encuentra la respuesta brindada por el Banco de Formosa S.A., el que con fecha 29/11/2016 indicó que la recurrente poseía la cuenta corriente N° 278/8 Sucursal Clorinda con saldo a la fecha de $ 2.298,89, embargada por orden de la AFIP, y acompañó el detalle de los juicios iniciados por el organismo fiscal, con indicación del N° de oficio y su fecha -el primero de ellos del 24/04/2012 y el último del 03/11/2016-, N° de Expte; importe de capital e intereses involucrados y estado vigente (act. adm., cpo. N° 3, fs. 483/484). En el período abarcado por la litis los montos de los juicios se elevan a $ 174.629.

Que a ello cabe agregar que según consta en el Informe Final de Inspección la recurrente poseía la cuenta embargada desde octubre de 2011 (act. adm., cpo. N° 3, fs. 255/258), recordando que la operatoria que se cuestiona se remonta a enero de 2011.

Se advierte que existen períodos fiscales que no se encontraban comprometidos por los embargos, en los que la recurrente disponía plenamente de su cuenta bancaria, e incluso en los períodos fiscales en los que la cuenta sí poseía embargo trabado resulta llamativo que los importes involucrados eran ínfimos en correspondencia con el monto de los depósitos efectuados que ascendieron aproximadamente a 133 millones de pesos y que originaron el impuesto a ingresar intimado en autos, a lo que además se añade que, como se hace constar en la resolución recurrida, las deudas reclamadas fueron canceladas, lo que generó el pedido de archivo de los juicios por parte del Agente Fiscal.

Que todo ello corrobora que la no utilización de la cuenta era por propia voluntad de la recurrente al recurrir como medio habitual al depósito en efectivo en la cuenta bancaria de sus proveedores y/o endoso de cheques de terceros y evitar así el uso de las propias cuentas, configurando un sistema organizado de pagos.

Que si bien esta Sala “D” sostuvo mediante sentencia del 18/02/2020 en la causa N° 34.999-I caratulada “Glicel S.A. s/ apelación” que “….*No se trata de controvertir las facultades del organismo fiscal para disponer las medidas precautorias que el art. 92 y ss. de la ley 11.683 le acuerda en procura del resguardo y luego percepción del crédito fiscal, pero no puede desconocerse que ellas conllevan, no la imposibilidad pero si la restricción al uso de las cuentas bancarias…*”, en el caso ahora analizado se presentan las circunstancias arriba apuntadas que llevan a sostener que el criterio fiscal aplicado es el adecuado ante la disociación que se observa entre los montos embargados y los pagos a los proveedores mediante el circuito descripto anteriormente.

Al respecto resulta pertinente tener en consideración lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Piantoni Hnos. S.A.C.I.F.I. y A. c/ Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo” del 12/12/2017 al analizar el art. 1° de la ley N° 25.413, modificado por el art. 3° de la ley N° 25.453, el art. 2° del Anexo del Decreto 380/01 y por último el art. 43 de la Resolución General AFIP 1135/2001 para sostener que la finalidad del inc. c) del art. 1° de la ley fue establecer que *“…no se pretende gravar cualquier movimiento de fondos, sino únicamente aquel que razonablemente pudiera considerarse que estuviese 'reemplazando" una operación que no fue realizada a través de un débito o crédito en las cuentas bancarias de quien efectuó dicho movimiento”*, de modo de alcanzar también con el gravamen a todos los movimientos de dinero en efectivo, como dice el Máximo Tribunal *“…establecida, precisamente, con la finalidad de evitar la elusión del impuesto en los términos en los que este había sido originariamente establecido por el legislador”* .

VII.- Que en subsidio, la recurrente cuestiona la liquidación del impuesto pero sin brindar elementos concretos que demuestren arbitrariedad en el cálculo del mismo y sin que los peritos se hayan pronunciado al respecto a pesar de estar incluido un punto en el informe pericial en razón de que la perito de la actora expresó que no se encontraron datos que acrediten la fecha fehaciente de acreditación en cuenta o puesta a disposición , mientras que el profesional del ente fiscal sostuvo que no le corresponde pronunciarse al respecto.

VIII.- Que procede también confirmar la liquidación de los intereses resarcitorios, toda vez que los mismos se ajustan a lo dispuesto por el art. 37 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y modif.).

IX.- Por último, resta referirse a la sanción aplicada con sustento en el art. 45 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.).

Que al encontrarse acreditados los elementos que permiten encuadrar la conducta en dicha figura al configurarse el presupuesto básico de omisión de pago, sin que se haya logrado acreditar la falta de culpa en su accionar, ni tampoco la existencia de un error con entidad para eximir su conducta, cabe disponer la confirmación de la multa aplicada.

X.- Por lo expuesto, voto por confirmar la resolución apelada en todas sus partes, con costas.

La Dra. Gómez dijo:

I.- Que comparte el voto del Dr. Martín en cuanto rechaza el planteo de nulidad formulado por la recurrente, no correspondiendo la imposición de costas, toda vez que el mismo fue interpuesto como un agravio integrante de la defensa de fondo, sin otorgársele el carácter de previo y especial pronunciamiento.

II.- Asimismo, adhiere a la solución propiciada por el Vocal Instructor en cuanto confirma la determinación practicada en el Impuesto sobre los Créditos y Débitos en Cuenta Corriente Bancaria, la liquidación de accesorios y la multa impuesta en los términos del art. 45 de la ley de rito fiscal. Con costas a la actora.

La Dra. O´Donnell dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Martín

Que en virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

1) Confirmar la resolución apelada en todas sus partes, con costas.

2) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos en la suma de $ 123.404 (pesos ciento veintitrés mil cuatrocientos cuatro) por la representación procesal y de $ 307.760 (pesos trescientos siete mil setecientos sesenta) por el patrocinio letrado; los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tal fin la labor desarrollada por los mismos en las dos primeras etapas cumplidas, el resultado obtenido y demás pautas establecidas en la ley N° 21.839, modificada por la ley N° 24.432.

3) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, fijándolos para la representación procesal en la suma de $ 130.495 (pesos ciento treinta mil cuatrocientos noventa y cinco) equivalente a 21,18 (veintiuno con 18/100) UMA -Unidad de Medida Arancelaria- y por el patrocinio letrado, la suma de $ 326.236 (pesos trescientos veintiséis mil doscientos treinta y seis) equivalente a 52,96 (cincuenta y dos con 96/100) UMA -Unidad de Medida Arancelaria-, los que quedan a cargo de la recurrente teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en la etapa procesal y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por los artículos 14, 15, 16, 19, 20, 21, 24, 29, 44 inciso b) y 51 de la Ley Nº 27.423, la Acordada N° 21/21 (01/10/2021)de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017.

4) Se deja constancia que los honorarios regulados no incluyen el IVA.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.09 17:06:05 -03:00

Edith Viviana Gomez
Vocal
Vocalía X Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.09 17:22:03 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal
Vocalía XI Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.09 20:46:19 -03:00

Daniel Alejandro Martín
Vocal
Vocalía XII Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.09 20:46:20 -03:00