**Informe Firma Conjunta Transferible**

**Número:** IF-2021-124720791-APN-VOCVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 23 de Diciembre de 2021

**Referencia:** "MAYTIM S.A." s/ recurso de apelación" - SENTENCIA

---

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se reúnen los miembros titulares de la Sala "C" del Tribunal Fiscal de la Nación Dres. Viviana Marmillon (Vocal de la 7º Nominación), Claudio Esteban Luis (Vocal de la 8° Nominación) y Juan Carlos Vicchi (Vocal de la 9° Nominación), a fin de sentenciar en la causa 48.444-I, caratulado **"MAYTIM S.A."** s/ recurso de apelación" - impuesto sobre los débitos y créditos en cuenta corriente bancaria,

**La Dra. Marmillon dijo:**

I.- Que a fs. 12/15 la sociedad anónima MAYTIM interpone recurso de apelación contra la resolución de fecha 27 de noviembre de 2017, suscripta por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Sur de la AFIP-DGI, mediante la que se determinó de oficio su obligación respecto del impuesto a los débitos y créditos en cuenta corriente bancaria de los períodos fiscales mayo de 2011 a noviembre de 2014, se calcularon intereses resarcitorios y se aplicó una multa por los períodos mayo de 2011 a abril de 2013 y mayo a noviembre de 2014,con sustento en los artículos 46 y 47 incs c) y e) de la ley 11.683. Asimismo se difirió la aplicación de sanción por los períodos mayo de 2013 a abril de 2014, en virtud de lo establecido por el artículo 20 de la ley 24.769.

Que si bien la contribuyente plantea la nulidad de la resolución determinativa, sus agravios están dirigidos a cuestionar las conclusiones a las que llega el organismo recaudador, en relación con la aplicación del artículo 1° de la ley 25.413.

En tal sentido expone que en el caso no es posible hablar de un sistema organizado de pagos toda vez que se ha cancelado tanto a través de depósitos en efectivo como con cheques las facturas a los distintos proveedores, pero de manera alguna esta circunstancia deviene en una serie de actos previsibles y organizadas como pretende forzar la interpretación fiscal.

Sostiene que la empresa vende al por mayor a consumidores que pagan en efectivo, ya que muchos de ellos no disponen de cuentas corrientes y que lo prohibido por una cuestión de evasión o elusión fiscal es la realización de todos los pagos en efectivo. Por lo tanto se omite dar relevancia a los depósitos bancarios que en cierta medida se

han podido efectuar con los clientes cuya operatoria comercial no es tan precaria.

Considera que ha de concluirse razonablemente que la aplicación la ley 25.413 no implica necesariamente la utilización compulsiva de medios bancarios cuando las circunstancias que rodeen a las distintas operatorias económicas justifiquen excepcionalmente la aceptación de otros medios cancelatorios de las obligaciones.

En relación con la sanción aplicada, expone que no han quedado configurados ningunos de los elementos esenciales que deben indefectiblemente quedar demostrados y que son los ordenados por los artículos 46 y 47 de la ley 11.683, siendo insuficientes, a su criterio, los argumentos del Fisco para probar el presunto dolo imputado.

Finalmente cita jurisprudencia en apoyo de su postura y hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 22/44 vta. contesta el recurso interpuesto la representación fiscal. En primer término rechaza el planteo de nulidad articulado, por considerar que la resolución apelada se encuentra debidamente fundada y dictada conforme a las disposiciones legales vigentes.

Expresa que la discrepancia que pueda tener la actora con dicha valoración no se basa en defectos formales o materiales del acto administrativo que recurre, sino en interpretaciones subjetivas.

Que respecto a la procedencia del ajuste practicado , entiende que la recurrente ha puesto en práctica un verdadero sistema organizado de pagos destinado a cancelar las deudas con proveedores en efectivo , evitando así utilizar sus propias cuentas a efectos de evadir el pago del impuesto normado por el artículo 1º, inciso c) de la ley 25.453.

Explicita que dicha modalidad era llevada a cabo en forma habitual, viéndose reflejado su comportamiento en el alto porcentaje de pagos en efectivo realizados por la sociedad anónima Maytin en el marco de su actividad económica. En este sentido, afirma que la actora no puede justificar su accionar argumentando el uso de otras modalidades de pago para la cancelación de sus operaciones.

En virtud de las consideraciones expuestas, peticiona también se confirme la sanción impuesta, por reunirse en la especie los elementos material y subjetivo para su aplicación. Cita jurisprudencia e introduce cuestión federal.

III.- Que a fs. 62/62 vta. el Tribunal en Pleno resuelve no acumular las presentes actuaciones al expediente Nº 48.441.

IV.- Que por una cuestión de lógica precedencia, aunque no fue planteada como cuestión de previo y especial pronunciamiento corresponde analizar en primer término la nulidad impetrada por la recurrente.

La actora se agravia de que la resolución que apela carece de causa por ausencia de antecedentes de hecho y derecho que precedan y justifiquen el dictado de la misma.

Dispone la L.N.P.A., que si el acto carece de causa por no existir o ser falsos los hechos o el derecho invocado, el acto administrativo es nulo de nulidad absoluta e insanable ( art. 14, inc. b).

En este sentido, la causa que funda el dictado de un acto "... no puede consistir exclusivamente en la voluntad del agente , siendo por ende , siempre necesario que ella se sustente en factores objetivables" (Comadira, Julio R. " El Acto Administrativo en la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos", Editorial La Ley).

Al respecto, cuadra precisar que tal como expresara la Cámara Nacional de Apelaciones en lo contencioso

Administrativo Federal en los autos caratulados “Argecom S.R.L. y Cambio Ortega S.R.L.” y “Miguel, Alfredo” (Sala II, citado por Comadira, Julio R. en la referida obra), hay falta de causa en el acto administrativo cuando los hechos invocados como antecedentes que justificarían la emisión fuesen falsos o cuando el derecho invocado para ello tampoco existiera.

En esa línea de pensamiento, puede afirmarse que la resolución apelada en autos reúne los requisitos esenciales para ser plenamente válida, toda vez que se hallan explicitados los hechos que le sirvieron de antecedente para el dictado de la resolución en cuestión y se incluye la norma jurídica a la luz de la cual debe resolverse la misma. Que la agraviada no comparta la interpretación que de las normas en juego efectúa el funcionario fiscal no constituye fundamento suficiente para declarar la nulidad del acto.

Que sumado a lo dicho, el acto apelado incorpora en forma detallada los argumentos por los cuales se procedió a determinar la obligación de la recurrente, independientemente del error o acierto en que puede haber incurrido el juez administrativo, cuestión que se deberá tratar al momento de resolver el fondo de la causa.

Por ello, procede rechazar el planteo de nulidad sin imposición de costas, toda vez que dicha defensa no fue tratada como de previo y especial pronunciamiento ni le atribuyó tal carácter este Tribunal, sino como una defensa más frente a la pretensión fiscal (conf. CSJN “Colorín IMSSA (TF 24.123-I) c/ D.G.I.”, 2-7-13.

V.- Que la cuestión sometida a decisión de este Tribunal se encuentra circunscripta a decidir si, como sostiene el Fisco Nacional, las operaciones realizadas por la sociedad recurrente se encuentran gravadas por el impuesto sobre los débitos y créditos en cuenta corriente bancaria, por constituir movimiento de fondos realizados en el marco de un “sistema organizado de pagos” o si por el contrario, no se verificaron los presupuestos contemplados por la ley del gravamen.

Que la recurrente es una persona jurídica cuya actividad principal declarada es la venta al por mayor de productos alimenticios, siendo el cierre de su ejercicio comercial en abril de cada año.

Que a los fines de resolver la materia en litigio, procede efectuar una breve reseña de la normativa en cuestión.

Que la ley 25.413, en su redacción dada por la ley 25.453, estableció *“...un impuesto, cuya alícuota será fijada por el Poder Ejecutivo nacional hasta un máximo del SEIS POR MIL (6‰) que se aplicará sobre:*

*a) Los créditos y débitos efectuados en cuentas —cualquiera sea su naturaleza— abiertas en las entidades regidas por la Ley de Entidades Financieras.*

*b) Las operatorias que efectúen las entidades mencionadas en el inciso anterior en las que sus ordenantes o beneficiarios no utilicen las cuentas indicadas en el mismo, cualquiera sea la denominación que se otorgue a la operación, los mecanismos empleados para llevarla a cabo —incluso a través de movimiento de efectivo— y su instrumentación jurídica.*

*c) Todos los movimientos de fondos, propios o de terceros, aun en efectivo, que cualquier persona, incluidas las comprendidas en la Ley de Entidades Financieras, efectúe por cuenta propia o por cuenta y/o a nombre de otras, cualesquiera sean los mecanismos utilizados para llevarlos a cabo, las denominaciones que se les otorguen y su instrumentación jurídica, quedando comprendidos los destinados a la acreditación a favor de establecimientos adheridos a sistemas de tarjetas de crédito y/o débito.*

*En los casos previstos en los incisos b) y c) precedentes, se entenderá que dichas operatorias y/o movimientos,*

*reemplazan los créditos y débitos aludidos en el inciso a) del presente artículo, por lo que a tal fin corresponderá aplicar el doble de la tasa vigente sobre el monto de los mismos.*

*Facúltase al Poder Ejecutivo nacional, a definir el alcance definitivo de los hechos gravados en los incisos precedentes, como así también para crear un régimen especial de determinación para las entidades financieras aludidas.*

*El impuesto se hallará a cargo de los titulares de las cuentas bancarias a que se refiere el inciso a) del presente artículo, de los ordenantes o beneficiarios de las operaciones comprendidas en el inciso b) del mismo, y en los casos previstos en el inciso c), de quien efectúe el movimiento de fondos por cuenta propia.*

Asimismo, mediante el artículo 2° del decreto 380/01 se puntualizó que *" a los efectos de determinar el alcance definitivo de los hechos comprendidos en los incisos b) y c) del primer párrafo del artículo 1º de la ley, se consideran gravados :b) todos los movimientos o entregas de fondos, propios o de terceros —aún en efectivo—, que cualquier persona, incluidas las comprendidas en la Ley de Entidades Financieras, efectúe por cuenta propia o por cuenta y/o a nombre de otra, cualesquiera sean los mecanismos utilizados para llevarlos a cabo, las denominaciones que se les otorguen y su instrumentación jurídica, quedando comprendidos los destinados a la acreditación a favor de establecimientos adheridos a sistemas de tarjetas de crédito, compra y/o débito."*

Finalmente la RG 1135/01 (hoy artículo 40 RG 2111/06), en lo que aquí interesa, dice que *" Los movimientos o entrega de fondos comprendidos en el inciso b) del artículo 2° del Anexo del Decreto N° 380/01 y sus modificaciones, son aquéllos que se efectúan a través de sistemas de pago organizados -existentes o no a la vigencia del impuesto sobre créditos y débitos en cuentas bancarias y otras operatorias-, reemplazando el uso de las cuentas previstas en el artículo 1°, inciso a) de la Ley N° 25.413 y su modificatoria.*

*Lo dispuesto precedentemente resulta de aplicación, siempre que dichos movimientos o entrega de fondos sean efectuados, por cuenta propia y/o ajena, en el ejercicio de actividades económicas"...*

VI.-Que según surge del informe final de inspección obrante a fs. 235/243 de los antecedentes administrativos acompañados (cuerpo papeles de trabajo Nº 2), la mayor parte de las compras que Maytim S.A. efectuó a los proveedores Canagro, Los 4 del Sur, Marra y Belfiore , Distribuidora Burzaco, Nextel, Cía. Americana de Alimentos, Granix, Industrias Alimenticias Argentinas S.A., Reginald Lee, Distribuidora Lamadrid, Bodegas Esmeralda, Fecovita, Edesur, Serenisima y Frigorífico Riosma, se cancelaron mediante depósitos en efectivo realizados en cuentas bancarias de éstos.

Que la cuestión traída a resolver resulta esencialmente análoga a la sentenciada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación el 12 de diciembre de 2017 en la causa "Piantoni Hnos SACIFI y A, al cual cabe remitirse.

Que en dicho pronunciamiento se estableció que *la amplitud que resultaría del texto de los incisos b y c del art 10 de la ... ley, aisladamente considerados, resulta limitada por lo establecido en el párrafo que sigue a este último inciso. En efecto, en ese párrafo -que establece el incremento de las tasas aplicables en los supuestos allí contemplados- la ley dispone expresamente que las "operatorias" o "movimientos" referidos en dichos incisos, se entenderá que "reemplazan los débitos y créditos aludidos en el inciso a) del presente artículo .."..*

*Cabe recordar que el inciso "a" se refiere a los créditos y débitos efectuados en cuentas abiertas en las entidades regidas por la Ley de Entidades Financieras y era -en el texto original de la ley 25.413,y referido específicamente a las cuentas corrientes- el único supuesto sujeto al tributo. Posteriormente, al ampliarse el objeto del impuesto mediante la ley 25.453 -que sustituyó al art. 10 de aquella dándole la redacción que interesa*

*a los fines de este pleito- el legislador consideró necesario efectuar la aclaración a la que se hizo referencia y cuyo sentido -en lo referente al inciso c, sobre el que versa esta causa- no es otro que el de dejar establecido que con dicho inciso 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.*

*Que, según surge de los debates parlamentarios " la modificación que la ley 25.453 (art. 3°) introdujo en el hecho imponible del referido tributo -que hasta entonces, … sólo gravaba los débitos y créditos efectuados en las cuentas corrientes bancarias fue establecida para eliminar aquellos focos de elusión que habían aparecido desde el momento que puso en vigencia este impuesto y de ese modo se generalizó el tributo "[por lo que quedarían] gravados todos los movimientos monetarios en dinero en efectivo, pagos mediante sistema electrónico, pagos de servicios y tarjetas, y sólo se exceptúa [rían] los movimientos en caja de ahorro hasta el monto del sueldo" (confr. "Antecedentes Parlamentarios", Ed. La Ley, T. 2001-B, págs. 1950 y 2017).*

*... Que, atendiendo al texto de la ley y al indudable propósito perseguido por ella, no se advierte que la reglamentación haya exorbitado los términos de la disposición legal. En efecto, tal como surge del texto del art 2° del anexo al decreto 380/01 (texto según su similar 969/01), este se ha limitado a reproducir, de manera casi textual, los términos de la ley.*

*Por su parte, la resolución general AFIP 1135/2001, dictada por la Administración Federal de Ingresos Públicos, al establecer -en lo que interesa- que los movimientos de fondos gravados son aquellos efectuados a través de sistemas de pago organizados, que reemplacen el uso de las cuentas previstas en el art. 10, inc. a, de la ley, y en ejercicio de actividades económicas (art. 43), no ha modificado ninguno de los elementos esenciales del tributo creado por el legislador ni ha pretendido ampliar los supuestos comprendidos en el ordenamiento legal abarcando situaciones nuevas o distintas de las previstas en aquel. Por el contrario, mediante dicha disposición reglamentaria se han precisado los casos en que tienen cabida en el ordenamiento legal, sin exceder las previsiones de la reforma introducida por la ley 25.453 en la ley del tributo, que, como se vio, fue establecida, precisamente, con la finalidad de evitar la elusión del impuesto en los términos en los que éste había sido originariamente establecido por el legislador.*

Que en consecuencia, cabe concluir que la modalidad de pagos utilizada por la contribuyente se encuentra alcanzada por el impuesto, independientemente de que alguna de las deudas con los mencionados proveedores fueran canceladas a través de otros medios de pago, toda vez que, según el criterio de nuestro más Alto Tribunal, la normativa aplicable no exige la existencia de uniformidad en la aplicación de un determinado sistema de pagos, máxime cuando la apelante no ofreció prueba tendiente a rebatir las conclusiones del Fisco.

Por ello, corresponde confirmar la resolución apelada en cuanto determina el impuesto sobre los débitos y créditos en cuenta corriente bancaria por los períodos mayo de 2011 a noviembre de 2014 , con más sus intereses resarcitorios, respecto de los que no se expresara agravio alguno.

VII.-Que en relación con la sanción aplicada con fundamento en el artículo 46 de la ley 11.683 (t.o. vigente al momento de producirse la conducta que se juzga), la misma debe ser revocada toda vez que, en primer término, el Fisco no ha acreditado en autos el obrar doloso que requiere la figura en cuestión, obligación que por otra parte, quedaba a su cargo. Asimismo tampoco procede su reencuadre en la conducta culposa regulada por el artículo 45 ante la configuración de error excusable, ante de la inexistencia de jurisprudencia uniforme sobre la cuestión litigiosa y habiendo sido resuelta la controversia a la luz de un pronunciamiento de fecha posterior a la interposición del recurso; esto es ..." *el dispar tratamiento y las encontradas soluciones a las que llegaron los*

*tribunales de las anteriores instancias”*(Astra CAPSA, Fallos 334:53).

En tal sentido nuestro más Alto Tribunal ha entendido que el error excusable en materia tributaria puede aducirse cuanto exista oscuridad en las disposiciones de la ley o surjan dudas del texto de la ley en torno a la situación del contribuyente (Morixe Hnos SACI, Fallos 319:1524) o frente a una situación de caso fortuito o fuerza mayor.

En atención a la forma en que se resuelve, corresponde imponer las costas por su orden.

**Los Dres. Vicchi y Luis dijeron:**

Que adhieren al voto que antecede.

Por ello, **SE RESUELVE:**

Confirmar la resolución apelada en cuanto determina el impuesto a los débitos y créditos en cuenta corriente de los períodos fiscales mayo de 2011 a noviembre de 2014, con más sus intereses resarcitorios y revocarla en cuanto a la sanción aplicada. Costas por su orden.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.21 16:37:26 -03:00

Claudio Esteban Luis
Vocal
Vocalía VIII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.22 16:24:40 -03:00

Juan Carlos Vicchi
Vocal
Vocalía IX Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.23 10:17:15 -03:00

Viviana Marmillon
Vocal
Vocalía VII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.23 10:17:16 -03:00