Informe firma conjunta

Número: IF-2021-99354808-APN-VOCXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 18 de Octubre de 2021

Referencia: Voc XI. Expediente Nº 36.447-I “Constructora Norberto Odebrecht S.A. s/apelación”. Sentencia.

En la fecha se reúne la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por la Dra. Edith Viviana Gómez (Vocalía de la 10º Nominación) y la Dra. Agustina O’Donnell (Vocalía de la 11º Nominación), para dictar sentencia en el Expediente Nº **36.447-I** caratulado: **“Constructora Norberto Odebrecht S.A. s/apelación”**

La Dra. O’Donnell dijo:

I.- Construtora Norberto Odebrecht S.A. (o CNO) interpone el recurso de apelación que establece el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra las Resoluciones Nros. 54/2012, dictada el 25 de junio de 2012, y 49/16, el 21 de junio de 2016, por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Palermo de la Administración Federal de Ingresos Públicos, en las que se determina de oficio su obligación en el impuesto sobre los débitos y créditos en cuenta corriente bancaria por los períodos fiscales 05/2005 a 07/2005, 10/2005 y 11/2005, y se le intima el ingreso de $2.649.861,19, y por los períodos fiscales 03/2009 y 06/2009 a 10/2009, de $4.351.083, en ambos casos más intereses, conforme al art. 37, ley 11.683.

Asimismo, en el art. 3° de la Resolución N° 54/2012 se dispone dejar sin efecto el sumario que para la aplicación de la multa de omisión del art. 45 de la ley 11.683 se instruyera previamente por Resolución N°155/11 encuadrando su conducta en la causal de error excusable prevista en su último párrafo, invocándose para ello pormenores interpretativos referidos a la aplicación de la normativa en las actuaciones; por su parte, en la Resolución N° 49/2016 no se impone sanción alguna, ni tampoco se difiere el juzgamiento de la conducta de CNO a las resultas de la eventual aplicación de la ley penal tributaria, conforme al art. 20 de la ley 24.769.

Relata la recurrente, cuya actividad principal era la de construcción de obras de ingeniería civil, que resulta ilegítima la pretensión del Fisco Nacional de considerar como un sistema organizado de pagos a la remisión de letras de cambio libradas a favor del Banco Nacional de Desarrollo Económico y Social de Brasil (BNDES) por tratarse de una operatoria que forma parte del Convenio de Pagos Recíprocos (CCR) que, según explica, es un acuerdo multilateral suscripto por nuestro país en el marco del ALADI, organización creada por los países que suscribieron el Tratado de Montevideo de 1980, entre ellos y en lo que aquí interesa, Argentina y Brasil, cuyos objetivos son, entre otros, “(iv) facilitar la canalización de los pagos e intensificar las relaciones económicas entre sus respectivos países” y “(v) reducir los flujos internacionales de divisas entre los participantes”.

Describe a continuación la operatoria, afirmando que “A través del Convenio CCR se cursan y compensan cuatrimestralmente entre los bancos centrales los pagos derivados del comercio de los países miembros, de bienes originarios y servicios efectuados por personas residentes de modo que al final de cada cuatrimestre –período de compensación- solo se transfiere o recibe, según resulte deficitario o superavitario el saldo global del banco central de cada país con el resto”.

Hace referencia al decreto 1658/2004 por el cual el Poder Ejecutivo Nacional ratificó la Carta de Intención suscripta entre los Ministerios de Planificación Federal, Inversión Pública y Servicios y de Economía y Producción, el Banco de la Nación Argentina, la Secretaría de Energía, Nación Fideicomisos S.A., Petrobras Energía S.A., Petróleo Brasileiro S.A. -Petrobras y Transportadora de Gas del Sur S.A. (TGS), en el marco del Programa Global para la Emisión de Valores Representativos de Deuda y/o Certificados de Participación para la constitución de Fideicomisos de Gas para las obras de ampliación de los Gasoductos Norte y Sur.

Sigue diciendo, específicamente en relación a los ajustes practicados en la Resolución N° 54/2012, que en el marco de dicho programa el 21 de febrero de 2005 Nación Fideicomisos S.A., como fiduciario del Fideicomiso de Gas Ampliación Gasoducto Sur, junto a TGS, como gerente del proyecto y de fiduciante, y la empresa brasilera Construtora Norberto Odebrecht S.A. (CNO Brasil), como contratista, firmaron el Contrato de Ampliación del Sistema de Transporte de Gas para que esta última realizara las obras de la ampliación y explica también que se incluyó en el mismo a CNO Brasil para así poder obtener una financiación ante el BNDES, toda vez que, según sus dichos, era la institución autorizada a operar por parte de Brasil en el marco del Convenio CCR, a efectos de pagar la construcción de la obra.

Agrega que CNO Brasil se comprometió a obtener financiación de dicha entidad, a través del descuento de títulos de capital e intereses, y respecto a la forma y secuencia de pago de la operatoria, explica a continuación que:

- CNO emitía dos letras de cambio por cada factura, una por el costo de la obra –capital- y la otra por el monto de los intereses, las que remitía al Fideicomiso que al aceptarlas se convertía en girador pagador. Aclara que dichas letras quedaron en poder de CNO Brasil.
- El Fideicomiso enviaba las letras a Nación Fideicomisos S.A. para su aval por el BNA y éste solicitaba la intervención del BCRA, entidad que las registraba para luego compensar los débitos con su par de Brasil en el marco del Convenio CCR.
- CNO Brasil, luego, endosaba las letras con cláusula sin retorno o sin garantía a favor del BNDES.
- BNDES aplicaba la tasa de descuento sobre las letras –Libor- y pagaba el importe resultante de capital a CNO Brasil –en reales-, importes que le eran reembolsados por el Banco Central de Brasil. Como ya se dijo, dicha entidad, luego compensaba la diferencia entre créditos y débitos con el BCRA por cuenta del cual efectuaba el pago, en el marco de la línea de crédito bilateral entre ambos.
- El BNA le reembolsaba al BCRA el monto pagado o compensado y, por último, el Fideicomiso le reintegraba al BNA los montos pagados.

Sostiene en sus agravios que fue CNO Brasil, no CNO, la que emitió las letras de cambio que el Fisco Nacional grava en las Resoluciones y que dicha firma se encuentra territorialmente fuera del ámbito de imposición de las autoridades argentinas; se agravia también que la operatoria fue obligatoria, no facultativa, ya que fue realizada en el marco de la legislación nacional e internacional, que fue una política económica prioritaria y de interés del Estado argentino e implementada por éste, así declarada y aprobada por la ley 26.095 (BO 18/5/2006).

A renglón seguido hace extensa referencia a las actuaciones sustanciadas a partir del inicio del procedimiento de fiscalización y a los dictámenes emitidos por las diferentes áreas de asesoramiento en la propia Administración Tributaria, y por la Dirección Nacional de Impuestos y la Dirección General de Asuntos Jurídicos, ambas del entonces Ministerio de Economía de la Nación, y acusa ilegitimidad a las determinaciones de oficio recurridas que se fundan en que en la operatoria antes descripta existió un sistema organizado de pagos gravado, por cuanto:

- la modalidad de pago de las obras fue acorde a las exigencias del Convenio CCR que permitía el financiamiento del BNDES, en virtud del cual CNO remitió letras de cambio por el capital y los intereses de cada una de las facturas emitidas por las certificaciones de obras que presentaba para la aceptación de Nación Fideicomisos S.A., que las endosaba una vez aceptadas a favor del BNDES para su descuento, con cláusula sin retorno. De ello extrae que el que emitió las letras fue CNO Brasil, no CNO Argentina, empresa que carece de responsabilidad por no estar radicada en el país, por lo que no puede considerarse como un intento de esta última de crear el sistema organizado de pagos que grava la ley 25.413 en su art. 1°, inc. c), que aplicó el juez administrativo en sus determinaciones.
- los pagos fueron realizados con el aval del Estado Nacional e intervinieron el BNA, el BCRA y Nación Fideicomisos S.A., y,
- en los Contratos no se estableció el uso de cuentas bancarias y de ello extrae la recurrente que en la operatoria descripta no hubo reemplazo de cuentas bancarias, sino no utilización de las mismas.
- bajo la OI N° 245.659 se le requirió información y documentación sin especificar cuál era la finalidad, el impuesto, los períodos fiscales y el destino de los requerimientos, mientras que en una nueva OI, la N° 470.206, tampoco se le informó que estaba sujeta a verificación del impuesto previsto en la ley 25.413, ni ningún otro, y que fue recién en una tercera OI, la N° 644.327, que se le inicia la fiscalización en dicho gravamen por los períodos fiscales 1/2005 a 12/2005 comprendidos en la Resolución N° 54/2012.

Respecto de los ajustes practicados en la Resolución N° 49/2016, sostiene que se originan en las obras relativas al Fideicomiso Gasoducto del Norte y Fideicomiso Gasoducto Sur, en los que el fiduciario era también Nación Fideicomisos S.A., creados para la ejecución de los Contratos de Ampliación del Sistema de Capacidad de Transporte de Gas celebrados el 30 de noviembre y el 6 de diciembre de 2006 entre Nación Fideicomisos S.A., como fiduciario financiero, Rafael G. Albanesi S.A. y CAMMESA, como comitentes, TGS S.A. y TGN S.A. como gerentes del proyecto y por ella, CNO, como contratista.

Alega también la nulidad de la Resolución por no haberse especificado en la OI que dio inicio al procedimiento que su objeto era la fiscalización del impuesto y período fiscal que luego fue materia de ajuste, lo que, sostiene y se queja, vulneró su derecho de defensa.

Agrega que tales obras fueron financiadas por el BNDES bajo garantía del Convenio CCR, es decir con el aval del BCRA a través del BNA, a partir de facturas emitidas por CNO por los avances de las obras y la remisión de las letras de cambio por CNO Brasil, de lo que extrae

aquí también la inexistencia del sistema organizado de pagos que en los actos administrativos se gravan.

Argumenta a continuación:

- que al momento de librar las letras de cambio, ni CNO ni CNO Brasil tenían obligación de pagar absolutamente nada ya que su obligación era hacer la obra, y la de la casa matriz en Brasil era librar las letras de cambio, y que el sujeto obligado al pago de los montos reflejado en ellas era Nación Fideicomisos S.A.,
- por aplicación de los principios jurídicos de los títulos de crédito, el contrato de ampliación cuyas obligaciones son la causa de los mismos, en el caso de las letras de cambio, dejó de tener relevancia; y
- aduce que se vulneró su confianza legítima y su seguridad jurídica, ya que lo único que hizo CNO Brasil fue aplicar un mecanismo de pago financiación y pago establecido en un tratado internacional en el que intervinieron agencias estatales, tanto argentinas como brasileras.

Finalmente, en ambas presentaciones y en varias posteriores que obran a fs. 82/92, 100/103, 106/108 y 114/116, invoca jurisprudencia de este Tribunal y de la Excma. Cámara que avalaría sus agravios, tanto respecto de las nulidades que invoca, como de la procedencia de los ajustes, y solicita la revocación de las Resoluciones, con costas.

A fs. 65/78 y 181/203 contesta el traslado de los recursos el Fisco Nacional, que solicita que se confirmen sus actos en todas sus partes, con costas.

A fs. 111 obra el escrito del 8 de marzo de 2016 en el que la recurrente solicita que la causa se declare de puro derecho y que se eleven los autos a conocimiento de la Sala.

A fs. 212 se dispone la acumulación del Expediente N° 46.978-I al N° 36.447-I

II. A fs. 220 se hace saber a las partes la integración de la Sala a partir del 9 de abril de 2018 y en virtud a lo requerido a fs. 111 se declara la causa de puro derecho y se elevan los autos a su consideración.

III. Que corresponde analizar si las Resoluciones apeladas se ajustan a derecho, para lo cual debe analizarse en primer término el planteo de nulidad que formula la recurrente contra la Resolución N° 49/2016 con fundamento en que la fiscalización excedió sus atribuciones toda vez que la OI N° 711.744 únicamente se refería al impuesto a las ganancias y al valor agregado del período fiscal 2009, pero en el marco de su sustanciación se ajustó el impuesto de la ley 25.413 por el mismo período fiscal.

Agrega que si bien por Nota N° 89/2014 del 27 de noviembre de 2014 se amplió la fiscalización a dicho gravamen, ello no subsanó el vicio toda vez que la Nota fue notificada junto con la prevista de los ajustes en dicho gravamen y del impuesto a las ganancias del período fiscal 2009 –conf. art. 36, cont. ley 11.683- y, según manifiesta en sus recursos, al solo efecto de dar apariencia de legalidad al procedimiento.

A criterio de este Tribunal, el análisis de dicho planteo debe ser efectuado a la luz de los requerimientos que se le cursaron a CNO a partir de la notificación de la OI N° 711.744, iniciada el 6 de febrero de 2012, y las respuestas que ésta diera a los mismos, cuyo contenido, tanto de unos como de otros, se refería indudablemente a la operatoria de financiación en los contratos de obras públicas con el Estado Nacional que ya había sido objeto de ajustes en el impuesto sobre los débitos y créditos en períodos fiscales anteriores; de ello se sigue que CNO estaba al tanto del objetivo de las tareas de la fiscalización.

A ello debe agregarse que la emisión de la OI N° 711.744 fue el 6 de febrero de 2012, es decir en forma concomitante a la de la Resolución N° 54/12 del 25 de junio de 2012 en la que se determinaron las mismas obligaciones pero de períodos fiscales previos, es decir, vinculados al mismo gravamen pero en relación a otro Contrato, por lo que mal puede alegar CNO desconocimiento de cuál era el objeto de los varios requerimientos que se le cursaran en las inspecciones que se le sustanciaran que es, en definitiva, lo que importa a la hora de analizar la configuración del agravio que invoca.

En efecto, en el informe final agregado a fs. 1836/1875 obra el detalle de la documentación que se le solicitara sobre los movimientos de fondos, que fueron cumplidos el 29 de julio, el 19 de agosto y el 29 de agosto de 2014, en los que CNO aportó los recibos de las letras de cambio, el mayor de la cuenta contable con la casa matriz y copia del libro diario con el registro de dichos movimientos, respectivamente.

Es así que en este caso concreto, por la forma en que se sucedieron los hechos, no puede decirse que CNO no tuviera conocimiento del alcance de las facultades de verificación que se estaban ejerciendo en el procedimiento en el que se le cursaron los requerimientos de información y de documentación y de las consecuencias que éstas según el procedimiento reglado previsto en la ley 11.683 éstas podían tener en el gravamen previsto en la ley 25.413, por lo que, sin soslayar la importancia que las OI, como actos preparatorios, tienen en el ejercicio del debido procedimiento adjetivo que la ley citada ordena tutelar, no corresponde declarar su nulidad, ni tampoco de los posteriores recurridos ante este Tribunal.

Y cabe aquí recordar que la nulidad para que sea así declarada no debe ser una mera queja, sino que debe haber producido un perjuicio concreto que en el caso no ha sido invocado, ni tampoco probado, ya que desde la instancia de fiscalización, luego en la de determinación de oficio y ante este Tribunal también, tuvo CNO la oportunidad de hacer valer sus defensas, derecho que efectivamente ejerció como se desprende de las presentaciones agregadas a las actuaciones administrativas y en las que tramitan en este expediente, y tuvo también en la instancia de revisión que este Tribunal.

Resulta así de aplicación la jurisprudencia de la Excma. Cámara según la cual "…el actor en su escrito de agravios se limita a manifestar su vulneración sin mencionar las defensas de las que se vio impedido, ni señalar, en concreto, en qué medida las mismas incidirían para eventualmente arribar a una solución distinta a la adoptada por la autoridad administrativa. Si el recurrente tuvo oportunidad suficiente de ofrecer y producir las pruebas de las que se habría visto privado en sede administrativa y formular las defensas relativas a su descargo en el trámite ante el Tribunal, invalidar lo actuado carece de finalidad práctica y trascendencia, e importaría declarar la nulidad por la nulidad misma, solución inaceptable en el ámbito del derecho procesal (Fallos CSJN: 320:1611; 325:1649; 324:1564; 322:507; entre muchos otros; y ésta Cámara, Sala II, en la Causa Nº 10.082/2011, in re "Metrópolis Casa de Cambio SA y otro c/BCRA - Resol. N 601/10", del 15/09/11, esta Sala en la Causa nº 31.324/2014, in re "Miaca SA. s/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo"). De este modo y toda vez que resulta inconciliable con el objeto del proceso la nulidad por la nulidad misma o para la satisfacción de un interés meramente teórico; y es por ello que el principio de trascendencia requiere que quien invoca dicha sanción alegue y demuestre que el vicio en cuestión le ocasionó un perjuicio cierto e irreparable, que no se puede subsanar sino con el acogimiento de la sanción (Morello, A.M. y otros, "Códigos Procesales en lo Civil y Comercial de la Provincia de Buenos Aires y de la Nación, Comentados y Anotados", t. II, pag. 795) (conf. esta Sala causa nº 14769/2011"Asenie Ana Julia y otros c/ EN-Mº Defensa-FAA-dto 1078/84 s/personal militar y civil de las FAA y de Seg")" -conf. "YCRT S.A.", del 18/8/2015-.

Cabe agregar que en dicho precedente, también se cuestionaba el alcance de la Orden de Intervención que concluyó en el acto de determinación de oficio y el Tribunal consideró para rechazar su nulidad que "…no puede admitirse un cercenamiento en su derecho de defensa, en cuanto se observa que el contribuyente fue notificado de la "prevista" y, posteriormente, de la vista por los tributos en relación por el periodo 2001 y 2002. Debe resaltarse que por su parte el contribuyente realizó el descargo de la vista haciendo uso de su derecho de defensa por ambos períodos sin hacer mención a una posible nulidad respecto del agravio en trato", criterio que también resulta aplicable en el caso por cuanto, como ya se dijo, CNO contestó los requerimientos y presento sus defensas y pruebas en conocimiento no solamente del impuesto y el período fiscal involucrado, sino de las causas del ajuste, la misma que ya se le había notificado en la Resolución N° 54/12 apenas unos días antes por otro de los Contratos adjudicados.

En definitiva, de dichas actuaciones surge con claridad que la Resolución N° 49/2016 es el resultado de un procedimiento que fue la continuación de los ajustes determinados en la Resolución N° 54/2012, por los movimientos de fondos de los contratos en los que para el pago de los certificados se adoptó la misma modalidad operativa, las letras de cambio que el Fisco Nacional invoca en la pretensión fiscal, lo que no es materia de discusión.

Por lo expresado, corresponde rechazar el planteo de nulidad, sin costas (Fallos 336:70)

IV. En cuanto al fondo, el criterio del juez administrativo al determinar de oficio las obligaciones de CNO Argentina, sucursal de CNO Brasil, a cargo de la ejecución de obras públicas de ampliación del sistema de transporte de gas, que se realizó con la financiación de un banco internacional, el BNDES, con garantía CCR, es decir con el aval del BCRA, a través del BNA, fue que incurrió en el hecho imponible previsto en el inc. c) del art. 1° de la ley 25.613, es decir en el sistema organizado de pagos alcanzado por el gravamen.

Se fundó para ello en las letras de cambio que junto con las facturas por los avances de las obras aprobadas por Nación Fideicomisos S.A. como comitente, remitió al exterior para que una vez endosadas se enviaran al BNDES, entidad que era la que, una vez efectuados los controles pertinentes, liberaba fondos a las cuentas de CNO Brasil como beneficiario final de las letras de cambio para que, desde allí se cancelaran las obligaciones de CNO Argentina con sus proveedores en cuentas en el exterior y las facturas emitidas por ésta a la sucursal por gastos de dirección y administración, entre otras operaciones.

Cabe tener en cuenta que a partir de la reforma de la ley 25.453 (BO 31/7/2001) a la ley 25.413, vigente en los períodos fiscales que aquí interesan, el H. Congreso previó que el hecho imponible de este impuesto también se configurara del modo establecido en su inc. c) que grava lo que se denomina como sistema organizado de pagos en reemplazo de la cuenta bancaria, concepto que forma parte de los denominados conceptos jurídicos indeterminados a los que la Excma. Cámara tuvo oportunidad de definir como aquellos conceptos en los que "… lo que se pretende, cualquiera sea el grado de indeterminación, es que siempre exista la posibilidad de que los tribunales controlen la corrección de la decisión, en la búsqueda de la solución justa –en ese sentido la Sala II del fuero, in re Expte. 40576/11, "Máxima Energía S.R.L. (TF 30045-I) c/D.G.I.", 23/2/12–" -conf. "El Tetu", del 21/2/2013).

Y es precisamente a dicho concepto al que se refirió la Corte Suprema de Justicia de la Nación al fallar en la causa "Piantoni Hnos.", en la sentencia del 12 de diciembre de 2017, en la que sostuvo que en el inc. c) del art. 1° de la ley 25.413, ya modificado por la ley 25.453, "…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".

Agregó allí el Tribunal que esta norma fue "…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", de lo que se sigue que su intención fue que el gravamen se aplique a otros sistemas de financiamiento utilizados por los contribuyentes en el ejercicio de las actividades como el adoptado por la recurrente que generó movimientos de fondos con los que canceló sus obligaciones comerciales, sin recurrir al uso de cuentas bancarias –art. 1°, ley 25.413-.

Se cita en el precedente citado los debates parlamentarios previos a la sanción de la ley 25.453, en los que se da cuenta de que la ampliación del ámbito de aplicación del gravamen que allí se dispuso tuvo por objetivo eliminar los focos de elusión que a los pocos meses comenzar a regir se advirtieron en las actividades económicas de los contribuyentes y que fue por ese motivo que se decidió sancionar otra ley, en la que se generalizó el impuesto de modo que alcanzara a todos los movimientos monetarios en dinero originados en actividades comerciales, exceptuando, únicamente, los movimientos en caja de ahorro hasta el monto del sueldo, ajenos a la controversia que aquí se trata.

Así, la alícuota agravada que para este particular hecho imponible allí se adopta, responde al objetivo buscado con esta reforma que fue generalizar también la bancarización de las operaciones comerciales, de modo de desalentar los movimientos de fondos por fuera del sistema bancario. Es a partir de esta finalidad que debe interpretarse lo dispuesto en el inc. c) del art. 1° de la ley, que es el que aquí interesa, que establece que en el hecho imponible sistema organizado de pagos quedan comprendidas las operaciones en las que no se usen las cuentas bancarias "…cualesquiera sean las denominaciones que se les otorguen, los mecanismos utilizados para llevarlas a cabo —incluso a través de movimiento de efectivo— y su instrumentación jurídica", dejando así a la luz la amplitud con la que el legislador/a describió a los hechos económicos que desde la reforma de la ley 25.453 buscó alcanzar con el impuesto.

Y es en ese sentido y teniendo en cuenta el contexto en el que el nuevo hecho imponible fue incorporado a la ley del gravamen como inc. c) en el art. 1°, que debe analizarse el caso de autos, en particular, esto es, si en el pago de los certificados de obra a la aquí recurrente a través de las letras de cambio giradas al exterior se incurrió en el mismo.

Y, de nuevo, siguiendo a la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación ya citada, lo que se buscó al modificarse la ley y agregar el hecho imponible descripto en el inc. c) del art. 1° de la ley 25.413 no fue alcanzar cualquier movimiento de fondos, pero sí movimientos de fondos diferentes a los que se canalizan a través de cuentas bancarias en las entidades financieras, para lo cual la ley quitó relevancia a la titularidad de los fondos, desde el momento que los movimientos gravados pueden ser de fondos propios o de terceros, y a la estructura que para ello se utilice, ya que a estos efectos se desinteresa también de la forma jurídica en que los contribuyentes se organizan para el financiamiento de sus operaciones, así como de su instrumentación formal.

Se advierte así que por decisión del H. Congreso de la Nación la hipótesis de incidencia de esta norma es amplia, comprensiva de prácticamente todos los movimientos de fondos que se producen por el ejercicio de las actividades económicas, en la medida que respondan a una organización sistematizada de movimientos de fondos por fuera del sistema bancario, salvo las excepciones que la propia ley y sus reglamentaciones disponen, pero sin que entre ellas se prevea alguna para el tipo de operatoria con letras de cambio que aquí se trata y que es la que interesa, que no goza ninguna exención objetiva ni tampoco subjetiva, ni en dicha norma ni en ninguna otra, ni ello tampoco ha sido invocado por CNO.

Aplicado el concepto al caso, la no utilización de las cuentas bancarias, como invoca la recurrente, en forma sistémica y organizada para la cancelación de cada uno de los pagos comprendidos en las obras públicas por ella realizadas en el país, implicó en los hechos la evitación del perfeccionamiento del hecho imponible, y como ya se dijo, es precisamente para estos supuestos para los cuales la propia ley amplió el alcance del mismo en el inc. c) del art. 1°, interpretación que es la que mejor se compadece no solamente con su texto, sino también con el propósito de la ley y su significación económica –arts. 1° y 2°, ley 11.683.

Resulta aquí de aplicación el criterio adoptado en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación citada en cuanto a que las pautas de interpretación fijadas en dichas normas rigen en todos los casos y no únicamente cuando la determinación de las obligaciones se sustenta en una evasión tributaria en sentido estricto: "A ello cabe añadir que ningún elemento hay en su texto que permita sostener válidamente que el principio de la realidad económica abarca exclusivamente a los casos de evasión fiscal en sentido estricto, o que su aplicación se halla supeditada a la previa acreditación de la intención evasiva del impuesto, o a la demostración de que el modus operandi del contribuyente constituye una forma ilícita sancionada por el derecho común" – Fallos 340:1513, del voto en disidencia de los Dres. Rosenkratz y Highton de Nolasco-.

Por otro lado, y como ya se dijo, la generalización del tributo a través de la norma ya citada tuvo por objetivo ampliar su ámbito de aplicación no solamente con un fin fiscal, que es la recaudación, sino extrafiscal, ya que al gravarse también y con mayor alícuota a las operaciones comerciales sistemáticamente realizadas por fuera del sistema bancario, lo que buscó el legislador fue fomentar que éstas se lleven a cabo dentro del mismo, decisión que excede la de ser una medida de política tributaria ya que también tiene un componente socioeconómico, que fue disminuir la informalidad en nuestra economía, una de las principales fuentes de la evasión estructural que la afecta y causa directa de históricas desigualdades sociales y económicas que impiden su desarrollo a la par de otros países.

Por último, yerra la recurrente cuando entre sus agravios invoca la falta de potestad tributaria de nuestro país para gravar a las operaciones

comprendidas en la Resolución, ya que no se encuentra controvertido que la cancelación –y los movimientos de fondos alcanzados por el gravamen-, corresponden a obras públicas realizadas en esta jurisdicción territorial.

Por todo lo expuesto, corresponde confirmar las Resoluciones recurridas, tanto respecto al capital como a los intereses resarcitorios intimados en ellas por aplicación del art. 37 de la ley 11.683, en este caso por no darse el supuesto de demora inculpable al que se refirió la Corte Suprema de Justicia de la Nación en Fallos 304:203.

Las costas quedan a cargo de la recurrente.

La Dra. Gómez dijo:

I- Que comparte el voto de la Dra. O´Donnell en cuanto rechaza los planteos de nulidad formulados por la recurrente, no correspondiendo la imposición de costas que pretende el Fisco Nacional (vg. vide fs. 70), toda vez fueron interpuestos como agravios que forman parte de la defensa de fondo, sin otorgársele el carácter de previo y especial pronunciamiento.

II- Que en cuanto a la cuestión de fondo, cabe realizar las siguientes precisiones, no obstante recordar que los jueces no están obligados a analizar todas y cada una de las argumentaciones de las partes, sino tan sólo aquéllas que sean conducentes y posean relevancia para decidir el caso (Fallos: 301:1187; 319:119; 307:2012; 311:2135; entre otros).-

Que cabe señalar que la recurrente es una sucursal de una empresa extranjera de origen brasileña, cuya actividad consiste en la prestación de servicios integrados de ingeniería, provisión, construcción, montaje, gestión de obras civiles, industriales y de tecnología especial.

Que durante los períodos determinados, la apelante realizó la obra de ampliación del gasoducto del sur, para lo cual el estado nacional constituyó el Fideicomiso del Gas- Ampliación Gasoductos Sur, siendo el órgano fiduciario, la firma Nación Fideicomisos S.A.

Que el proyecto contaba con un la financiación de un banco del exterior a diez años de plazo con un período de gracia equivalente al de ejecución de la obra, efectuándose los pagos de capital e intereses semestralmente a una de interés internacional. Dicha financiación tuvo garantía CCR (Convenio de Créditos Recíprocos), es decir contaba con el aval del Banco Central de la República Argentina, instrumentándose a través del Banco de la Nación Argentina.

Que la operatoria llevada a cabo consistía en la emisión por parte de la responsable de facturas por los avances de obra aprobados, las cuales eran entregadas a su cliente Nación Fideicomisos S.A., conjuntamente con una letra de cambio sólo por el valor del monto gravado en el IVA, la cual era aceptada por el mismo y avalada por el Banco de la Nación Argentina. En este contexto, dicha entidad les asignaba los códigos de reembolso informados por el Banco Central de la República Argentina, los que representaban la garantía prevista en la financiación; por los intereses se emitía que seguía el mismo curso señalado precedentemente. En cuanto al monto correspondiente al IVA de cada factura, era abonado en el país a su vencimiento, a través de transferencia bancaria a la cuenta corriente de la aquí actora.

Que por su parte, las letras de cambio aceptadas por el monto de la obra y por los intereses eran enviadas al banco radicado en el exterior, el cual, luego de los respectivos controles, remitía a la cuenta corriente de la casa matriz los fondos relativos a las letras correspondientes al monto de la obra ejecutada, pasando a ser endosatario y beneficiario final de las mismas quedándose como beneficios las letras de cambio por los intereses.

Que la casa matriz de Construtora N. Odebrecht S.A. con los fondos recibidos realizaba las siguientes operaciones: abonaba a proveedores de la Argentina de la sucursal y del exterior, transfiriendo a cuentas bancarias del exterior; transfería fondos a la sucursal argentina para la cancelación de gastos locales, de acuerdo a sus necesidades financieras; se cobraba las facturas emitidas por ésta a la sucursal por gastos de dirección y administración.

Que la fiscalización consideró que la remisión de las letras de cambio al banco del exterior genera un movimiento o entrega de fondos propios, causal prevista en el art. 1° inciso c) de la ley 25.413, reclamando el ingreso del doble de la tasa vigente sobre el monto de las mismas, perfeccionándose el hecho imponible en el momento de la entrega de dichas letras (vide fs. 240/242 del Cuerpo Impuesto sobre los Débitos y Créditos en Cuenta Corriente Bancaria N°2). En tal sentido, cabe remarcar que surge de sendos actos apelados que no existe un desacuerdo respecto a la utilización de letras de cambió en la operatoria reseñada, sino que lo que se objeta es la omisión por parte de la actora del tributo de marras.

III- Que asiste razón al organismo recaudador en cuanto señala que se equivoca la actora con la interpretación que realiza del art. 1 inc. c) de la ley 25.413, cuando plantea su no aplicación cuando los sistemas de pago que son realizados en el curso normal de un negocio, del cumplimiento de un contrato o de un convenio internacional como el Convenio de Créditos Recíprocos, el cual cabe poner de resalto no tiene implicancias de índole impositiva para el caso que nos ocupa.

Que al respecto, prestigiosa doctrina ha sostenido que "La interpretación más razonable indica que se ha deseado reiterar, con el mayor

énfasis posible, que el hecho imponible comprende todo movimiento o entrega de fondos realizados por el contribuyente mediante una operatoria asimilable a las que normalmente suelen efectuarse mediante la utilización de una cuenta bancaria " (cfr. Villegas Héctor, "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario", novena edición, actualizada y ampliada, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2005, pág. 871).

Que cabe traer a colación lo expuesto por la Dirección Nacional de Impuestos en su Memorando 207/2011 (vide fs.128/139) en lo que atañe a la operatoria desarrollada y a la interpretación de las normas involucradas.

Ello así surge del citado Memorando: “La contratista, según surgiría de los actuados, sería quien realiza la obra, resultando por ello acreedora de la contratante, Nación Fideicomisos S.A. En este esquema, la primera emite letras –libradora- y la segunda en su carácter de deudora las acepta –girada- endosándolas a favor de la libradora. Luego, esta última las endosa a favor del beneficiario –BNDES- quien acredita las sumas pertinentes en una cuenta de la matriz ubicada en la República Federativa de Brasil, fondos que son aplicados en parte a cancelar obligaciones de la inspeccionada sin que intervengan cuentas bancarias locales”.

“El endoso de títulos de crédito tales como pagarés, letras de cambio o similares constituyen promesas de pago cuya cesión, no implica que el cedente se ha desprendido de la obligación que adquirió, es decir, que hasta que no se produzca el efectivo pago, éste no se libera de la misma. En otras palabras, para que se perfeccione el hecho descripto en el mencionado inciso c), los fondos transmitidos deben tener un carácter tal que el transmisor provoque con ellos los efectos del pago y ello es así porque debe tratarse de un sistema de pago organizado” (el resaltado corresponde al original).

“En la realidad económica, la operatoria instrumentada habría implicado que por el simple endoso sin garantía, la endosante se desprendía de obligaciones contraídas a través de la acreditación de fondos en la cuenta de la matriz de Brasil los que, sin que existiera la posibilidad de regresarlos, se aplicarían a la cancelación de aquellas obligaciones. De esta manera la cesión de los títulos efectuada por la inspeccionada, en los hechos, se hallaba indisolublemente asociada a la obtención de recursos que para la cedente tuvieron igual efecto que el de pago pues, como ya se dijo, para ella el referido endoso importaba desligarse definitivamente de sus obligaciones, aun cuando las letras de cambio no fueren abonadas”.

Que por su parte, cabe señalar que yerra la actora cuando se agravia de una supuesta falta de potestad tributaria de la República Argentina en el caso de marras, siendo que la cancelación de las operaciones cuestionadas corresponde a obras realizadas en nuestro país.

En efecto y siendo que tampoco se verifica ningún supuesto exentivo, cabe concluir que la recurrente mediante la remisión de las letras de cambio al exterior acudió a un sistema de pagos que permitía la cancelación de sus deudas comerciales contraídas en el país sin recurrir al uso de las cuentas previstas en el art. 1° de la ley 25.413, por lo que tales movimientos de fondos propios, efectuados en el ejercicio de su actividad, se encuentran sujetos a tributación en los términos expuestos por las resoluciones apeladas.

Finalmente, considero que la aplicación de una alícuota mayor para el supuesto de marras persiguen alentar la bancarización de las operaciones, ello en consonancia con la política desarrollada en los últimos años en nuestro país y en el derecho comparado que promueve una mayor formalización y transparencia de la economía (cf. dictamenes de la Procuración General emitidos en las causas "Vietri, Darío Tomas c/ Grúas San Blas y otros s/ accidente", S.C. V. 281, L. XLVII, del 23 de abril de 2013 y “Máxima Energía SRL (TF 30045-I) c/DGI” del 2 de junio de 2014).

Por lo expuesto, corresponde confirmar los ajustes practicados en sendas resoluciones apeladas.

IV- Que respecto a los intereses resarcitorios liquidados, de conformidad con el artículo 37 de la Ley Nº 11.683, "la falta total o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, percepciones, anticipos y demás pagos a cuenta, devengará desde los respectivos vencimientos, sin necesidad de interpelación alguna, un interés resarcitorio". Tal consideración, basada en la literalidad de la norma, permite descartar sin más los agravios expuestos por la recurrente en este caso (cfr. Sala V in re "Cuerolandia SACIF (TF 9740-I) c/ DGI", sentencia del 27/07/2005).

Que en esta línea, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha pronunciado en autos “Citibank NA C/D.G.I” (sentencia del 1/06/2000), resolviendo que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias y que la exención de tales accesorios con sustento en las normas del Código Civil queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales, ajenas al deudor y que deben ser restrictivamente analizadas -las cuales definitivamente no se presentan en el caso concreto- resaltando que la imposición de intereses es ajena a la de las normas represivas, con lo cual se descarta la necesariedad del elemento culpa para su imposición.

Que también debe precisarse que los accesorios previstos en el art. 37 de la ley de rito trascienden el mero interés particular de las partes pues ponen de relieve una finalidad de otra naturaleza, esto es la necesidad de estructurar un sistema que permita una más eficiente y rápida recaudación tributaria. De allí que, en principio, resulta razonable que frente a la mora en que incurra el contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, la ley prevea la posibilidad de fijar una tasa de interés más elevada que la prevista para las relaciones entre particulares (conf. "Arcana Orazio" del 3/7/84 y "Marthay, Jorge" del 6/6/1995, entre otras), sin que se advierta en el caso

que el Fisco se haya extralimitado de forma alguna en el cálculo de los accesorios bajo trato. A mayor abundamiento, debe precisarse que "el interés común en el pago puntual de los impuestos a fin de permitir el normal desenvolvimiento de las finalidades del Estado, interés que justifica la elevación de las tasas más allá de lo normal, elevación que -por otra parte- no beneficia a personas determinadas, sino a la comunidad toda" (Fallos: 308:283).

Que en virtud de todo lo expuesto, procede confirmar sendas liquidaciones de accesorios.

V -Por todo lo expuesto voto por confirmar las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas.

Atento al resultado de la votación que entecede,

SE RESUELVE:

Confirmar las Resoluciones Nros. 54/2012 y 49/2016 en todas sus partes, con costas.

Se hace constar que este pronunciamiento se emite de conformidad con lo previsto por el art. 59 del reglamento de Procedimientos de este Tribunal.

Regístrese, notifiquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos agregados y archívese.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.10.18 16:09:04 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.10.18 16:19:28 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.10.18 16:19:28 -03:00