República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe firma conjunta

Número: IF-2022-140244348-APN-VOCXII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 29 de Diciembre de 2022

Referencia: SENTENCIA Expte. N° 40.853-I y acumul. "BEYCE S.A." VOC XII

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° 40.853-I (y acumul. N° 40.854-I) caratulado “BEYCE S.A. s/recurso de apelación – Impuesto a los débitos y créditos en Cuenta Corriente Bancaria”.

El Dr. Martín dijo:

I.- Que a fs. 117/150 y a fs. 293/326 Beyce S.A. interpone recurso de apelación contra las resoluciones dictadas por el Jefe (int.) de la División Revisión y Recursos I de la Dirección Regional Centro de la A.F.I.P.-D.G.I en fechas 5 de septiembre de 2014 y 10 de septiembre de 2014:

-N° 192/2014 (DV CRR1) por la cual se determinó su obligación impositiva en el Impuesto sobre los Débitos y Créditos en Cuentas Corrientes Bancarias y otras Operatorias de los períodos fiscales 01/2009 a 12/2009 con más intereses resarcitorios y se le aplicó una multa equivalente a tres veces el impuesto omitido según los arts. 46 y 47 inc. e) de la ley N° 11.683 -t.o. 1998 y mod-

-N° 199/2014 (DV CRR1) por la cual se determinó su obligación impositiva en el Impuesto sobre los Débitos y Créditos en Cuentas Corrientes Bancarias y otras Operatorias de los períodos fiscales 01/2008 a 12/2008 y 01/2010 a 12/2011 con más intereses resarcitorios y se le aplicó una multa equivalente a tres veces el impuesto omitido según los arts. 46 y 47 inc. e) de la ley N° 11.683 -t.o. 1998 y mod-

Expone que la fiscalización concluyó que existieron movimientos y entregas de fondos que se hicieron con un claro y evidente sistema de pagos organizado que reemplazó la operatoria de depósitos en sus cuentas bancarias para evitar el ingreso del gravamen. Al respecto, alega que oportunamente presentó una Multinota en la que explicaba el criterio que sustentaba su posición, sin recibir ninguna objeción en los Impuestos a las Ganancias y al Valor Agregado.

Invoca la nulidad de los actos apelados al afirmar que contienen vicios que hacen a sus formas esenciales. Se queja de que se había sido comunicado el cierre de la inspección sin ajuste alguno y luego le confirieron vista del

cargo formulado, cuando lo correcto era que, de así considerarlo, el Fisco reabra la inspección, lo que torna inválidas las determinaciones dictadas.

En cuanto a su actividad de intermediación hace saber que negocia la compra de combustibles con proveedores para satisfacer a aquellos que lo requieren, ya sea por no tener cupo para comprar a las petroleras o por haber consumido el cupo suministrado. Continúa explicando la modalidad para operar con cada una de las petroleras con la intención de demostrar que obro conforme las condiciones estipuladas por el mercado y las características del producto. Puntualiza que las petroleras exigen el previo pago del producto, lo que hace necesario que los clientes hagan el depósito en la cuenta corriente bancaria de las petroleras para liberar el pedido en forma inmediata, es decir que el mismo mercado conlleva al pago en efectivo por parte de sus clientes en las cuentas de la petrolera para acelerar el plazo de entrega.

Remarca que no indica al cliente la modalidad de pago sino que este exige el depósito en la petrolera para realizar la transacción, cuando el cliente no lo pide se cobra directamente en su cuenta bancaria, lo que fue verificado por AFIP, y aclara que si no se amolda a estas condiciones no podría realizar las ventas.

Apunta que la forma de proceder en cuanto a los pagos y cobranzas se correspondía con las exigencias del mercado y aclara que en ningún momento posee el dominio físico del combustible al actuar como intermediario y que por la diferencia entre el precio de compra y el precio de venta del combustible siempre tributó.

Considera que no reviste la condición de sujeto del impuesto lo que hace que las resoluciones apeladas sean improcedentes al no tenerse en cuenta quién realizó el movimiento de fondos, ya que éstos eran realizados por los clientes, lo que fue desconocido por el organismo fiscal.

Insiste en que la ley del impuesto como su decreto reglamentario establecen quienes son sujetos del mismo y que el criterio fiscal vulnera el principio de legalidad.

En subsidio, argumenta que tampoco se configuró el hecho imponible del Impuesto sobre los Débitos y Créditos y examina la norma aplicada por el ente fiscal, el art. 40 de la RG 2111, y razona que no resulta justo que los actos apelados afirmen que evitó el uso de una cuenta corriente cuando fue el cliente que depositó los fondos en la cuenta corriente de la petrolera.

Analiza el concepto de “sistema organizado de pagos” y niega que el mismo se haya configurado debido a que su proceder respondía a las propias reglas del mercado, ya puestas de resalto.

Por otro lado, acusa que la aplicación del impuesto resulta desproporcionada e irracional al haberse tomado como base el total de los importes de las operaciones, lo que provoca que se absorba toda su renta y parte de su capital cuando intervino en calidad de intermediario.

Por los mismos motivos pide que se deje sin efecto también la multa, no obstante lo cual recalca que no hubo acción dolosa de su parte ni ardid o engaño, por lo que sostiene que no se acreditó el soporte fáctico para aplicar la presunción de defraudación. Pide que, en su caso, se reencuadre la sanción según el art. 45 de la ley de procedimiento fiscal.

Por último, ofrece prueba documental, pericial contable e informativa y por los argumentos que desarrolla y la jurisprudencia citada, peticiona que oportunamente se dicte sentencia revocando las resoluciones apeladas. Hacen reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 165/185 y 351/372 el Fisco Nacional contesta los traslados de los recursos deducidos en autos.

Niega que sea procedente la nulidad pretendida al sostener que los actos gozan de legalidad al haber sido dictados conforme los requisitos necesarios que los convalidan como tales en lo que hace a la causa, procedimiento y motivación. Afirma que la fiscalización arrojó deuda que fue puesta en su conocimiento, la que no fue conformada, por lo que resultaba viable continuar con el procedimiento de determinación de oficio, mientras que con relación a la notificación de fecha 11/12/2013 manifiesta que no se presenta ningún impedimento para fiscalizar nuevamente a un contribuyente, ya que la notificación de la finalización de la inspección es una mera formalidad.

Expone que se analizaron los cobros y pagos de la actora en sus relaciones comerciales y que se detectó que las acreditaciones bancarias de los períodos fiscales 01/2008 a 12/2008, 01/2009 a 12/2009 y 01/2010 a 12/2011 eran llamativamente inferiores a los montos de ventas oportunamente declarados, por lo que indica que se solicitó el listado de depósitos en efectivo realizados por los distintos clientes a las cuentas corrientes de las petroleras proveedoras de combustible, dado la modalidad para operar que fue explicada al personal actuante.

Alega que dada la operatoria comercial descripta por la apelante, ratificada por sus proveedores, no existieron dudas que en la misma existieron movimientos de fondos realizados a través de un claro sistema de pagos organizado, que reemplazaba la utilización de sus cuentas corrientes bancarias.

Repara en que Beyce S.A. reconoció que negocia la compra del combustible con las petroleras (intermediación) para sus clientes que carecen de cupo, siendo una condición de la operación el prepago a las petroleras en forma previa a la entrega del combustible, el cual es exigido a Beyce S.A. porque las petroleras no tienen relación comercial alguna con los clientes de la intermediaria.

Considera que ese prepago debería ser efectuado por la recurrente en efectivo a las petroleras por ser la intermediaria, mientras que el mismo es efectuado por sus clientes, lo que es exigido por Beyce S.A. a los mismos, y no por las petroleras, por lo que observa que así la actora implementó un sistema de depósito directo de los clientes en las cuentas de las petroleras para no ser alcanzada por el impuesto de autos y evitar su pago.

Resalta que la actora dio instrucciones para que los pagos se hicieran sin intervención de sus cuentas bancarias, ya que los proveedores no le acreditaban en forma bancaria el total de los pagos efectuados por los clientes, sino solo las comisiones, lo que no respondía al giro común de una empresa ya que deberían haberse registrado todos los movimientos de ingresos/egresos de fondos.

Rechaza los agravios opuestos y fundamenta la viabilidad de las determinaciones dictadas, y en el caso de la queja sobre la aplicación del impuesto sobre la totalidad de las operaciones expone que las operaciones son realizadas por la actora al haberlas efectuada con las petroleras mediante el uso de su cupo y como intermediaria.

Por lo expuesto, asegura que se configuró una conducta dolosa y antijurídica que causó un perjuicio al ente fiscal mediante la presentación de declaraciones juradas engañosas u ocultaciones maliciosas, por lo que las multas aplicadas devienen procedentes, sin que corresponda el reencuadre peticionado.

Pone de resalto que no expresó agravios sobre los intereses resarcitorios, respecto de los que pide su confirmación al haber sido calculados según el art. 37 de la ley de procedimiento fiscal.

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 las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas y se tenga presente la

reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 375 se acumuló la causa N° 40.854-I a la N° 40.853-I. A fs. 396 se admitió la prueba informativa y pericial contable, agregándose a fs. 426/446vta. el informe respectivo y a fs. 462 la respuesta del oficio a Petrolera del Plata, mientras que el oficio dirigido a Esso Petrolera Argentina S.R.L. fue dado por decaído a fs. 474, por lo que a fs. 476 se cerró el período de instrucción.

A fs. 479 se elevan los autos a conocimiento de la Sala “D” y a fs. 488/493 obran los alegatos del Fisco Nacional.

Finalmente a IF-2022-136168062-APN-VOCXII#TFN se pasan los autos para sentencia.

IV.- Que razones de orden hacen necesario referirse en primer lugar a la nulidad peticionada con fundamento en los vicios que según la recurrente afectan a los actos apelados. Sin embargo, se observa que los mismos fueron dictados en conformidad con las prescripciones de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.), estimando el Juez Administrativo las circunstancias de hecho y derecho que los sustentaron, advirtiéndose que los argumentos expuestos constituyen una discrepancia con el criterio fiscal aplicado, y en consecuencia relacionados con la cuestión de fondo en debate, sin que se encuentra afectada la validez de las resoluciones.

Que en lo que hace al argumento referido al cierre de una primera inspección sin ajuste comunicado, en virtud de lo cual según la actora no fue correcto que luego le fuera notificada la vista en los términos del art. 17 de la ley Nº 11.683 (t.o. 1998 y mod.) ya que el ente fiscal debió reabrir dicha inspección, cabe manifestar que dicho agravio no puede prosperar debido a que no existe ningún impedimento legal para que el organismo fiscal proceda a realizar una nueva fiscalización que culmine con el dictado de las determinaciones de oficio ahora cuestionadas.

Por lo cual, se concluye que la nulidad invocada no es procedente, correspondiendo su rechazo.

V.- Que las presentes actuaciones reconocen origen en la detección de la falta de ingreso del Impuesto sobre los Débitos y Créditos en cuentas corrientes por parte de la recurrente, quien se dedica a la actividad de “venta al por mayor de combustibles y lubricantes para automotores”.

Que el personal actuante requirió a Beyce S.A. que explique en forma detallada la operatoria comercial empleada en sus relaciones y en especial lo que hacía a la metodología de pago.

Ello así, comentó que se dedica a la comercialización de combustibles líquidos, el que era comprado en forma directa a las refinerías ESSO Petrolera Argentina S.A. y Destilería Argentina de Petróleo S.A., en las que poseía cupos variables de compra e hizo saber que cuando uno de sus clientes carecían de combustible al haber agotado su cupo de venta en las petroleras, requerían sus servicios de intermediación, para así poder realizar la operación de compraventa.

En lo que hace al pago indicó que sus clientes depositaban en la cuenta corriente bancaria de las petroleras el monto total de la operación, y el comprobante de depósito recibido luego era enviado a la petrolera para obtener la liberación del producto para que el cliente pudiera ir a realizar la carga de combustible.

De esta manera, se advirtió que la recurrente no percibió en su cuenta corriente bancaria la totalidad del pago efectuado por sus clientes, sino solo las comisiones acreditadas por las petroleras.

Ello así, se concluyó, por aplicación de la ley N° 25.413 y normas reglamentarias -decreto reglamentario y RG (AFIP) 2111-, que en la operatoria de negocios descripta existieron movimientos y entregas de fondos realizados

a través de un claro y evidente sistema de pagos organizado, que reemplazó el depósito en las cuentas bancarias de la recurrente para la cancelación de las operaciones antedichas, ya que las sumas se acreditaban en cuentas de terceras firmas, como son las petroleras, por lo que se procedió a determinar el Impuesto a los débitos y créditos en Cuenta Corriente Bancaria.

Por su parte, la apelante expuso las razones por las cuales la operatoria respondía a las condiciones descriptas, entre las que cabe mencionar que ello obedecía a las propias pautas y/o exigencias del mercado petrolero, la necesidad de celeridad en los plazos para obtener el combustible, entre otras que la llevaron a sostener, por los argumentos expuestos en su escrito recursivo, que no está alcanzada por el impuesto.

VI.- Que la cuestión traída a resolver consiste en determinar si se ajusta a derecho la pretensión fiscal de someter al Impuesto sobre los Créditos y Débitos en Cuenta Corriente Bancaria -ley 25.413, mod. por la ley 25.453-, a los depósitos en efectivo que los clientes de la recurrente realizaban en las cuentas corrientes bancarias de las petroleras, originados en la actividad de intermediación desplegada por Beyce S.A, ya que según el Fisco Nacional tales movimientos de fondos constituían un "sistema organizado de pagos" en los términos del art. 1º), inc. c) de la ley 25.413 y el art. 2 del Anexo del Decreto Reglamentario Nº 380/2001.

Que el cargo reconoce origen en el desfasaje advertido entre las acreditaciones bancarias y los montos de ventas oportunamente declarados, al ser las primeras menores, debido a que no percibía en su cuenta corriente bancaria la totalidad del pago efectuado por los clientes, sino solo las comisiones acreditadas por las petroleras.

Que ello así corresponde considerar los agravios junto con las probanzas presentadas ante este Tribunal.

Que el principal argumento de la recurrente para respaldar la metodologia de pago utilizada por sus operaciones de intermediación en la compraventa de combustible reside en sostener que los clientes hacían los depósitos de fondos en forma directa en las cuentas bancarias de las petroleras para el pago del anticipo exigido como requisito impuesto por éstas para la entrega inmediata del combustible, es decir que afirma que se trataba de una exigencia propia y natural del mercado surgida a iniciativa de las petroleras.

Que una de las empresas petroleras oficiadas, Compañía Petrolera Refinadora Comercializadora y Distribuidora del Plata S.A., respondió a fs. 462 que las operaciones efectuadas con Beyce S.A. durante los años 2008, 2009, 2010 y 2011 por la venta de combustibles se realizaron bajo la modalidad de pago anticipado a la entrega de los productos. Asimismo, informó que en la totalidad de las operaciones hechas bajo esa modalidad, el pago se hacía por los clientes que adquirían los productos mediante depósito o transferencias.

Que en el informe pericial contable agregado a fs. 426/446 de autos los expertos contables enumeraron los extractos bancarios a nombre de Beyce S.A. que tuvieron a disposición y por su parte el perito de la actora aclaró que del muestreo se observó que esas cuentas fueron usadas para el giro ordinario de sus negocios, y que se identificaron distintos pagos que sus clientes le hicieron en concepto de contraprestación por el servicio prestado.

A la pregunta sobre sí se depositaron fondos de terceros en las cuentas bancarias de las petroleras ESSO y DAPSA los peritos enumeraron la documental examinada (facturas y boletas de depósito), y acompañaron los Anexos I a IV. Allí el perito de Beyce S.A. agregó que de la documentación constató que los clientes de la empresa recurrente hicieron depósitos de fondos en forma directa en las cuentas bancarias de las petroleras para el pago del anticipo exigido como requisito impuesto por las petroleras para la entrega inmediata del combustible. Sobre la existencia de depósitos hechos por Beyce S.A. en forma directa a las petroleras brindaron el detalle de los mismos.

En lo que hace a la confiscatoriedad, luego de analizar la documentación a disposición, el profesional actuante por la apelante expuso el resultado contable e impositivo antes y después de considerar el impuesto y el porcentaje en que varía el resultado por período fiscal para afirmar que los resultados luego de considerar el impuesto disminuyen en forma significativa. Mientras que el otro profesional estimó que no correspondía pronunciarse sobre la incidencia del impuesto a los fines de la confiscatoriedad debido a que la mecánica del impuesto no guarda relación con los resultados contable e impositivo de la sociedad, sino con los créditos y débitos en cuentas corrientes bancarias.

Por último, respondieron sobre la relación entre el total de ventas, el patrimonio neto y el porcentaje que representaban los depósitos de los clientes a fin de validar el argumento según el cual el pago se hacía directo en las cuentas de las petroleras para no asumir riesgos económicos y financieros. A lo que contestaron con la exposición de los porcentajes respectivos, sobre lo que el perito de la actora manifestó que se observó que para Beyce S.A. representó un porcentaje ínfimo respecto de las ventas consignadas en los Estados Contables para cada período involucrado y aseguró que de la relación porcentual entre los depósitos y el patrimonio neto se desprendía el motivo por el cual las petroleras solicitaban que los clientes hagan el pago en forma directa en sus cuentas para no asumir riesgos.

Que luego a fs. 448/448vta. se agregó la impugnación del ente fiscal en la que objetó las respuestas unilaterales dadas por el profesional interviniente por la actora.

VII.- Que, la Ley N° 25.413 -modificada por su par N° 25.453- estableció un impuesto aplicable sobre los créditos y débitos generados en cuentas bancarias y otras operatorias; definiendo en su art. 1° qué supuestos son los que perfeccionan el hecho imponible del impuesto, delegando a su vez en el Poder Ejecutivo Nacional la facultad de definir el alcance de los hechos gravados.

Por su parte, el art. 1°, en su inc. c) dispone que: "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" (texto actualizado cf. ley 25.453).

Asimismo, el quinto párrafo del citado artículo prevé, respecto del inc. c), que el impuesto será ingresado por quien realice el movimiento o entrega de fondos a nombre propio, o como agente perceptor o liquidador cuando lo efectúe a nombre y/o por cuenta de otra persona.

Que, el Poder Ejecutivo mediante el dictado del Decreto Reglamentario N° 380/2001 (B.O. 30/3/2001), modificado por el Decreto N° 969/2001 (B.O. Del 31/7/2001), reglamentó la ley del gravamen bajo análisis. El art. 2° de la reglamentación estableció que: "A los efectos de determinar el alcance definitivo de los hechos comprendidos en los incisos b) y c), del primer párrafo del artículo 1° de la ley, se consideran gravados: a) Las operaciones que se indican en el artículo siguiente, en las que no se utilicen las cuentas bancarias a que se refiere el artículo anterior, efectuadas por las entidades comprendidas en la Ley de Entidades Financieras, 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, 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."

Luego, la Administración Fiscal mediante el dictado de la Resolución General N° 1135, del 7/11/2001 (B.O. 9/11/01), dispuso en su art. 43 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. No se encuentran alcanzados por la norma citada en el primer párrafo, la transmisión de cheques mediante endoso -conforme a las disposiciones en vigencia dictadas por el Banco Central de la República Argentina-, ni los egresos que se realicen mediante los sistemas de caja chica o fondos fijos."

Que así, la obligación de percepción y pago directa establecida en el art. 2°, inc. b) del Decreto N° 380/2001 -norma ésta que reproduce el art. 1°, inc. c), de la ley-, es la que se efectúa por intermedio de 'sistemas organizados de pagos' existentes, o no, a la vigencia del impuesto sobre créditos y débitos en cuentas bancarias y otras operaciones, es decir que tal sistema de pagos organizado debe reemplazar el uso de las cuentas previstas en el art. 1°, inc. a), de la ley 25.413 y sus modificaciones; mientras que el segundo párrafo de dicho art. 43 estableció que esas operaciones deben ser efectuadas en el ejercicio de actividades económicas, excluyendo así de la obligación tributaria a los consumidores finales.

Que la Administración Federal de Ingresos Públicos, en la Nota Externa N° 1, del 23/5/2001 (B.O. 28/5/01), aclaró en sus puntos 5 y 12 que debe haber un sistema de pagos organizado para que haya obligación de tributar y aquél debe sustituir el uso de cuenta corriente.

VIII.- Que tanto de las pruebas producidas como de las manifestaciones de la recurrente no se observa en forma categórica que el pago anticipado del producto por parte de sus clientes en las cuentas bancarias pertenecientes a las petroleras sea una pauta impuesta por el mercado a pedido de las mismas, y aún entendiendo que si lo sea, ello no justifica el no uso de sus cuentas corrientes bancarias cuando ello no resultaba acorde a la operatoria instrumentada y a la mecánica del impuesto.

Que no puede ignorarse que Beyce S.A. facturaba las ventas de combustibles a sus clientes, quienes no realizaban el pago del producto en sus cuentas corrientes bancarias sino que lo hacían en las cuentas de titularidad de las petroleras bajo la premisa que esa era la condición para acceder al producto, es decir, como lo afirma el organismo fiscal, era la recurrente quien indicaba a los clientes la modalidad de pago a las petroleras y ella luego obtenía de parte de las mismas el pago de la comisión respectiva.

De esta forma en forma deliberada se produjo la alteración el circuito del dinero abonado por lo clientes para evitar el uso de sus propias cuentas bancarias, conforme se pone de relieve en las resoluciones dictadas, ya que Beyce S.A. organizó un circuito para el cobro de sus ventas en el que se excluían sus cuentas bancarias, sin recibir por parte de las proveedoras el pago del total de la operación sino solo la comisión pactada.

IX.- Que resulta oportuno recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en la causa “Piantoni Hnos. S.A.C.I.F.I. y A. c/D.G.I. s/recurso directo de organismo externo”, de fecha 12/12/2017, sostuvo: “...de lo

transcripto precedentemente surge que los elementos esenciales del tributo, su hecho imponible, los sujetos obligados, la base imponible y las exenciones han sido expresamente establecidos por una ley, en sentido formal y material, emanada del Congreso de la Nación, por lo cual el planteo de la recurrente no puede prosperar.

Al respecto cabe señalar, en primer lugar que la amplitud que resultaría del texto de los incisos b y c del art. 1° de la citada 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. 1° 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”.

“8°) 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, como se señaló, solo 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 en que se puso en vigencia este impuesto" (exposición del miembro informante, diputado Pernasetti) y, de este modo -como lo señaló el diputado Pichetto en su intervención- 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)”.

“9°) 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. 1°, 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 este había sido originariamente establecido por el legislador”.

X.- Que por lo expuesto, cabe concluir que en autos se encuentran involucrados movimientos de fondos

realizados en el marco del desarrollo de una actividad económica habitual, que se hicieron mediante un sistema de pagos organizados, al responder a una estructura instaurada con la finalidad de reemplazar la utilización de las cuentas corrientes bancarias de la recurrente.

Y si bien la actora insiste en explicaciones y/o manifestaciones sobre el porqué del mecanismo de pago empleado lo cierto es que cuando las manifestaciones de los contribuyentes o responsables no se hallan respaldadas por pruebas categóricas, las estimaciones de oficio gozan en principio de legitimidad e incumbe a quienes las impugnan la demostración intergiversable de los hechos.

Por lo tanto, no se desvirtúa la imputación que da sustento y causa a las determinaciones de oficio recurridas, y corresponde confirmar el ajuste efectuado al resultar acertado el criterio fiscal para gravar en el Impuesto sobre los Débitos y Créditos en Cuentas Bancarias.

XI.- Que en subsidio la apelante critica la base de cálculo del impuesto al sostener que el mismo se aplicó sobre el total de los importes de las operaciones, cuando en realidad intervino en carácter de intermediario, lo que arrojó un monto de impuesto desproporcionado al afectar toda la renta.

Que al respecto, el impuesto fue calculado según las disposiciones vigentes y conforme lo sostuvo el perito designado a propuesta del Fisco la mecánica del impuesto no guarda relación con los resultados contable e impositivo de la sociedad, sino con los créditos y débitos en cuentas corrientes bancarias.

Por otra parte en cuanto a la afectación de los márgenes de utilidad en su calidad de intermediario hay que resaltar que el Decreto N° 380/01 contempla minuciosamente las diferentes alícuotas cuando se hubiera demostrado que el sector económico u operatoria requieran un menor impacto del gravamen.

XII.- Que con relación a los intereses resarcitorios reclamados, cabe recordar 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 (cfr. C.S.J.N., Citibank NA el DGI, 01/06/2000), lo que se produce por el solo vencimiento del plazo, es decir en forma automática. A ello se agrega que fueron calculados según el art. 37 de la ley N° 11.683 (t.o. en 1998), por lo que cabe disponer la confirmación de los mismos.

XIII.- Que resta referirse a las multas aplicadas según los arts. 46 y 47 inc. e) de la ley N° 11.683 -t.o. 1998 y mod-

Que al analizar la figura del art. 46 y las presunciones enumeradas en el art. 47 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.), la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal sostuvo que del juego armónico de tales preceptos surge que se debe acreditar en forma clara y suficiente la intención de omitir el impuesto, es decir, la existencia de ardid, maniobra o engaño, y no solamente el resultado defraudatorio. Corresponde, pues, al juez administrativo probar fehacientemente los hechos que determinan la aplicación de las presunciones, los que deberán ser ciertos y no meramente conjeturales (Sala I, “Pereda, Francisco (TF 34.603-I) c/DGI” del 12/12/2013 y “Mora y Araujo Manuel c/EN-AFIP- DGI-R. 812/2004 (RNOR) s/DGI” del 08/04/2014).

Que las presunciones previstas en el art. 47 de la norma fiscal admiten prueba en contrario, correspondiendo al recurrente probar la falta del elemento subjetivo doloso en orden a desvirtuar el criterio aplicado por el organismo fiscal.

Que el análisis de las circunstancias de hecho y prueba efectuado en los Considerandos precedentes ponen de

resalto que se encuentran configurados los elementos que permiten encuadrar la conducta de Beyce S.A. en dicha figura infraccional, debido a que la no utilización de sus cuentas corrientes bancarias constituye el elemento doloso requerido con el consiguiente perjuicio fiscal por la falta de ingreso del gravamen. A lo que se agrega que no se advierten elementos que justifiquen un reencuadre de la conducta, o la consideración de un supuesto de error excusable.

XIV.- Por ello, voto por confirmar las resoluciones recurridas en todas sus partes, con costas.

Las Dras. Gómez y O`Donnell dijeron:

Que adhieren al voto del Vocal Instructor.

Que en virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

1°) Confirmar las resoluciones recurridas en todas sus partes, con costas.

2°) Regular honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos en la suma de $ 372.897 (Pesos trescientos setenta y dos mil ochocientos noventa y siete) por el patrocinio letrado y de $ 149.159 (Pesos ciento cuarenta y nueve mil ciento cincuenta y nueve) por la representación procesal, los que quedan a cargo de la actora, 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 Nº 21.839, modificada por la Ley Nº 24.432.

3°) Regular los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional por su actuación en autos, fijándolos por el patrocinio letrado en la suma de $ 444.116 (Pesos cuatrocientos cuarenta y cuatro mil ciento dieciséis) equivalente a 42,70 (cuarenta y dos con 70/100) UMA – Unidad de Medida Arancelaria- y por la representación procesal $ 177.646 (Pesos ciento setenta y siete mil seiscientos cuarenta y seis) equivalente a 17,08 (diecisiete con 08/100) UMA, respectivamente, los que quedan a cargo de la recurrente teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en la última etapa procesal cumplida y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por los artículos 15, 16, 20, 21, 29 y 51 de la ley 27.423, la Acordada N° 25/2022 (8/09/2022) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

4°) Regular los honorarios del Dr. José Luis Domper, por su actuación como perito contador designado a propuesta del Fisco Nacional en la suma de $ 152.549 (Pesos ciento cincuenta y dos mil quinientos cuarenta y nueve) los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tal fin la aceptación del cargo, el resultado obtenido y demás pautas establecidas en la Ley Nº 21.839, modificada por la Ley Nº 24.432

5°) Se deja constancia que los honorarios regulados no incluyen IVA.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.12.29 11:00:48 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.12.29 12:16:15 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.12.29 13:37:24 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.12.29 13:37:26 -03:00