República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-97115262-APN-VOCVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 14 de Septiembre de 2022

Referencia: Expediente N° 45.091-I, caratulado "ANDORNI, MARÍA SOLEDAD" 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 7ma Nominación), Claudio Luis (Vocal de la 8°Nominación) y Juan Carlos Vicchi (Vocal de la 9° Nominación), a fin de sentenciar en el expediente N° 45.091-I, caratulado **"ANDORNI, MARÍA SOLEDAD"** s/ recurso de apelación" - impuesto sobre los débitos y créditos en cuenta corriente bancaria, y

La Dra. Marmillon dijo:

I.- Que a fs. 33/41 vta. la Sra. María Soledad Andorni interpone recurso de apelación contra la resolución de fecha 23 de febrero de 2011, suscripta por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Santa Fe, 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 agosto de 2006 a diciembre de 2009, se calcularon intereses resarcitorios y se aplicó una multa en relación a dichos periodos ,con sustento en el artículo 45 de la ley 11.683.

Manifiesta que a partir de la fiscalización que le fuera oportunamente practicada, el organismo recaudador constató que los depósitos en efectivo realizados por la recurrente en las cuentas bancarias de su principal proveedor , se encuentran alcanzados por el tributo en cuestión conforme a lo dispuesto por el art. 1º inc. c) de la ley 25.413.

Sostiene que el análisis efectuado precedentemente sólo comprendió las operaciones realizadas con la sociedad anónima Nobleza Piccardo , sin tener en consideración a las transacciones efectuadas con el resto de los proveedores con los que operaría.

Que bajo el lineamiento expuesto , argumenta que a mediante de un examen integral de su operatoria , es posible constatar la inexistencia de un sistema organizado de pagos tendiente a evitar el uso de sus propias cuentas bancarias . Ello así , toda vez que se ha cancelado tanto a través de depósitos en efectivo , como con cheques y transferencias bancarias las facturas emitidas por las referidas firmas proveedoras.

Que sumado a lo dicho, puntualiza que siendo una empresa dedicada a la distribución comercial de cigarrillos,

golosinas y demás productos para kioscos y pequeños comercios, cuando las condiciones comerciales así lo exigen, deposita su recaudación en las cuentas corrientes de estos. Asimismo , manifiesta que su conducta no intenta eludir el impuesto , sino realizar una opción legítima por el ordenamiento jurídico -economía de opción-.

Que 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 el artículo 45 de la ley 11.683, siendo insuficientes, a su criterio, los argumentos del Fisco para fundar el reproche penal que requiere la figura tipificada por el citado artículo.

Finalmente , cita jurisprudencia en apoyo de su postura, ofrece prueba y hace reserva de caso federal.

II.- Que a fs. 55/71 vta. el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso conferido a fs. 53. Que en primer lugar, afirma que la contribuyente cancelaba la mayor parte de las compras efectuadas a su principal proveedor -Nobleza Piccardo SAIC Y F.- mediante depósitos en efectivo, por lo que el tratamiento impositivo que corresponde dispensar en el caso se encuentra normado por el artículo 1°, inciso c) de la ley 25.453.

Expone que las transacciones realizadas con la sociedad anónima Nobleza Piccardo representan mas del 93% sobre el total de pagos efectuados a proveedores. En este sentido , manifiesta que la recurrente lleva la cancelación de sus obligaciones mediante el empleo habitual y sistemático de depósitos en efectivo, y que estos representan un volumen significativo de sus deudas , todo lo cual se vincula de manera directa e inmediata con su actividad normal y habitual .

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. 127 se resuelve cerrar el período de instrucción y elevar los autos a consideración de la Sala “C” como consecuencia del tiempo transcurrido y la inactividad de la actora desde la apertura a prueba decidida a fs. 112. A fs. 130 pasan los autos a sentencia.

IV.- 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 contribuyente 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 actividad principal declarada por la recurrnet es la venta al por mayor de de Cigarrillos y Productos de Tabaco, siendo el cierre de su ejercicio comercial en diciembre 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 1 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, 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”...

V.-Que según surge del Informe Final de Inspección obrante a fs. 124/129 de los antecedentes administrativos acompañados (cuerpo principal de imp. débitos y créditos), la mayor parte de las compras que la Sr. María Soledad Andorni efectuó a Nobleza Piccardo SAIC y F se cancelaron mediante depósitos en efectivo realizados en cuentas bancarias de esta última.

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, … 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 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 Nobleza Piccardo SAIC Y F 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.

Por ello, corresponde confirmar la resolución apelada en cuanto determina el impuesto sobre los débitos y créditos en cuenta corriente bancaria por los períodos agosto de 2006 a diciembre de 2009 , con más sus intereses resarcitorios, respecto de los que no se expresara agravio alguno.

VI.-Que en relación a la sanción aplicada con fundamento en el artículo 45 de la ley 11.683 (t.o. vigente al momento de producirse la conducta que se juzga), la misma debe ser revocada frente a la configuración de error excusable, ante 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.

VII.- Atento la forma en que se resuelve, las costas se imponen en el orden causado.

Los Dres. Luis y Vicchi dijeron:

Que adhieren al voto que antecede.

Por ello, **SE RESUELVE:**

1.-Confirmar la resolución apelada en autos en cuanto determina el impuesto sobre los débitos y créditos en cuenta corriente bancaria por los períodos agosto de 2006 a diciembre de 2009 , con más sus intereses resarcitorios.

2.- Revocar la multa aplicada.

3.- Imponer las costas en el orden causado.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.09.12 18:11:06 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.09.14 09:59:04 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.09.14 10:41:34 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.09.14 10:41:35 -03:00