República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-97119388-APN-VOCVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 14 de Septiembre de 2022

Referencia: Expediente N° 35.060-I, caratulado “DISTROSOL S.A.” s/ recurso de apelación” -impuesto sobre los débitos y créditos en cuentas bancarias y otras operatorias- 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° 35.060-I, caratulado **“DISTROSOL S.A.”** s/ recurso de apelación” -impuesto sobre los débitos y créditos en cuentas bancarias y otras operatorias-.

La Dra. Marmillon dijo:

I.- Que a fs. 41/50vta. se interpone recurso de apelación contra la resolución de la AFIP-DGI de fecha 15 de junio de 2011, en virtud de la que se determina la obligación de la sociedad anónima Distrosol en el impuesto sobre los débitos y créditos en cuentas bancarias y otras operatorias por los periodos fiscales septiembre de 2005 a agosto de 2006, con más intereses resarcitorios. Asimismo, se hace reserva de la aplicación de sanciones que fueran procedentes, de conformidad con lo establecido por el art. 20 de la ley 24.769.

Que en primer lugar, la actora plantea la nulidad de dicha resolución por considerar que el rechazo a la producción de la prueba pericial contable oportunamente ofrecida en sede administrativa no se encuentra debidamente motivada, vulnerándose de esta manera la garantía constitucional de defensa en juicio.

Que respecto al fondo de la causa, manifiesta que las operaciones realizadas con la sociedad anónima Cervecería y Maltería Quilmes y la sociedad anónima CTI Compañía de Teléfonos del interior no se encuentran alcanzadas por el mencionado impuesto. Ello así, toda vez que los productos entregados por parte de ambas firmas son recibidos por la actora en consignación para su comercialización, cuyas cobranzas percibidas son depositadas en las cuentas bancarias designadas por éstas.

Que de acuerdo a lo expuesto, sostiene que una vez realizada la venta de dichas mercaderías, procede a reintegrar a los mencionados comitentes el saldo que resulta a favor de éstos luego de detraer su correspondiente comisión, afirmando que no existen movimientos o entrega de fondos a nombre propio, conforme surge de las constancias obrantes en el Libro IVA Compras acompañado por la recurrente durante el proceso de fiscalización.

Que bajo el lineamiento expuesto, hace referencia al Anexo X de la Resolución General AFIP Nº 2111/2006, en cuanto establece que mientras exista mandato y se manejen fondos de terceros, no existe obligación de pago del gravamen en cuestión

Que desde la perspectiva enunciada, indica que de las constancias probatorias reunidas en las actuaciones administrativas surge que ambos proveedores, luego de ser circularizados por la AFIP-DGI, ratificaron haber realizado las operatorias descriptas precedentemente. En cambio, reconoce que la metodología comercial desarrollada con las sociedades anónimas Bonafide, Bic Argentina , Buhl y Bodegas y Viñedos Rubino se encuentra alcanzada por el art. 1 , párrafo 5 y 6 de la ley 25.413.

Que sumado a lo dicho, se agravia respecto de la tasa de interés aplicada por el organismos recaudador al momento de liquidar los intereses resarcitorios, solicitando la reducción de los mismos.

Finalmente peticiona que se tenga por planteada la nulidad de la resolución y se revoque la resolución en crisis. Cita jurisprudencia en apoyo de su posición, ofrece prueba y formula reserva de caso federal.

II.- Que a fs.63/80 el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso oportunamente conferido y acompaña las actuaciones administrativas antecedentes de la presente causa. Afirma que en el caso se configura el hecho imponible del tributo en cuestión, en tanto la operatoria de la recurrente constituye un sistema organizado de pagos en los términos del art. 1º inc. c) de la ley de impuestos Sobre los Créditos y Débitos en Cuentas Bancarias y Otras Operatorias y el art. 2°, inc. b) de la reglamentación.

En este sentido, sostiene que no opera la excepción prevista en el Anexo X de la Resolución General AFIP Nº 2111/2006 , toda vez que las operaciones planteadas con las firmas Cervecería y Maltería Quilmes SAICA y G, y CTI Compañía de Teléfonos del interior S.A. importan un mecanismo habitual de trabajo en el marco del cual, en ejercicio de la propia actividad de la empresa, la misma no utiliza sus cuentas bancarias sino que implementa un sistema de pagos en efectivo de manera directa .

Indica, en cuanto a los intereses, que la mora se produce de modo automático, constituyendo una garantía, si bien no absoluta, de que los contribuyentes procurarán cancelar sus obligaciones tributarias en término. Asimismo, manifiesta que en el presente caso se aplicaron los intereses resarcitorios que establece el art. 37 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y modif.).

Finalmente, en virtud de las consideraciones expuestas y la jurisprudencia que invoca, peticiona que se confirme la resolución apelada, imponiendo las costas a la recurrente. Introduce cuestión federal.

III.- Que a fs. 135, previa apertura de la causa a prueba y ante el resultado infructuoso de las intimaciones obrantes a fs. 114, 119 y 124, se resuelve dar por decaído el derecho a producir la pericia contable requerida. A fs. 142 se elevan los autos a consideración de la Sala “C”, la que a fs. 146 dicta el autos para sentencia.

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

La actora se agravia respecto de que en la resolución determinativa de oficio no se explicitaron los motivos que dieran origen al rechazo de la prueba pericial contable ofrecida en sede administrativa, vulnerándose de esta manera la garantía constitucional de defensa en juicio.

Que la motivación tiene como finalidad *“...que la Administración sometida al derecho de un régimen*

republicano dé cuenta de sus decisiones, que éstas puedan ser examinadas en su legitimidad por la justicia en caso de ser impugnadas y que el particular afectado pueda ejercer su defensa" (COMADIRA, Julio R; Ley Nacional de Procedimientos Administrativos Anotada y Comentada, T1, La Ley); en definitiva, un acto administrativo está motivado cuando expresa su causa, es decir, las razones de hecho y derecho que lo sustentan.

Al respecto, ha de recordarse que la garantía constitucional de la defensa en juicio supone elementalmente la posibilidad de ocurrir ante algún órgano jurisdiccional en procura de justicia, la que no debe ser frustrada por consideraciones de orden procesal o de hecho (Fallos 246:87; 249:399 y esta Sala en "Centro SA"(15/10/1998), "Joaquín Soto e Hijos SA (7/11/2002, citado por la Sala IV de la CNACAF en autos "Trucco, Pedro A. c/DGI" 14/6/16).

Que sin perjuicio de ello, a fs. 48 la referida prueba fue ofrecida nuevamente ante este Tribunal y concedida su producción a fs. 109. Sin embargo, ante el resultado infructuoso de las intimaciones obrantes a fs. 114, 119 y 124 y el silencio de la recurrente respecto de lo dispuesto a fs. 130, se resolvió a fs. 135 dar por decaído el derecho a producir la misma.

Por ello, *"el hipotético gravamen que le habría ocasionado la denegación de las pruebas en sede administrativa … pierde toda entidad ya que, al margen de lo actuado en el procedimiento administrativo, en la instancia jurisdiccional posterior pudo ejercer plenamente su derecho de defensa (cfr. Fallos 310:360), ofreciendo todas las pruebas que hicieran a su derecho y alegando sobre su mérito. Así, se satisfece la exigencia de la defensa en juicio brindando la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia"* (cfr. Fallos: 205:549, Sala IV en autos "Ex Entidad Tarraubella SA Cia Financiera y otros c/BCRA 10/3/09 y Sala II "Delia, Carmelo F c/DGI 10/3/09).

Que por lo tanto, la recurrente no puede invocar su afectación al derecho de defensa en juicio, indepedientemente del error o acierto en que pueda haber incurrido el juez administrativo, cuando tuvo la posibilidad de ejercer ante esta instancia plenamente su derecho de defensa ofreciendo todas las pruebas que considerara pertinentes. Ello así, corresponde el rechazo de la nulidad interpuesta sin imposición de costas, toda vez que dicha defensa no fue planteada como de previo y especial pronunciamiento ni le atribuyó tal carácter este Tribunal, sino articulada como una defensa más frente a la pretensión fiscal (conf. "Colorín IMSSA 2/7/13).

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

Que 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”...

VI.-Que según surge del informe final de inspección obrante a fs. 768/771 de los antecedentes administrativos acompañados (cuerpo impuesto sobre los créditos y débitos N°4) la mayor parte de las compras que Distrosol SA efectuó a Cervecería y Maltería Quilmes SA y CTI Cia de Teléfonos SA se cancelaron mediante depósitos en efectivo.

Que por tanto, 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 referido específicamente a las cuentas corrientes- el único supuesto sujeto al tributo. Posteriormente, al ampliarse el objeto del impuesto mediante la ley 25.453 -que sustituyó al art. 10 de aquella dándole la redacción que interesa a los fines de este pleito- el legislador consideró necesario efectuar la aclaración a la que se hizo referencia y cuyo sentido -en lo referente al inciso c, sobre el que versa esta causa- no es otro que el de dejar establecido que con dicho inciso no se pretende gravar cualquier movimiento de fondos, sino únicamente aquel que razonablemente pudiera considerarse que estuviese "reemplazando" una operación que no fue realizada a través de un débito o crédito en las cuentas bancarias de quien efectuó dicho movimiento.

Que, según surge de los debates parlamentarios " la modificación que la ley 25.453 (art. 3°) introdujo en el hecho imponible del referido tributo -que hasta entonces, … sólo gravaba los débitos y créditos efectuados en las cuentas corrientes bancarias fue establecida para eliminar aquellos focos de elusión que habían aparecido desde el momento que se 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 relación con lo manifestado por la actora en el sentido que la firma actúa como un consignatario debido a que se le encomienda la distribución de los productos, su cobro y luego deposita el dinero en una cuenta recaudadora de las firmas Cervecería y Maltería Quilmes S.A.I.C.A y CTI Compañía de Teléfonos del Interior S.A., es dable destacar que tal como se menciona precedentemente, la ley del tributo tiene por objeto gravar todos los movimientos de fondos, tanto propios como de terceros, que se efectúen por cuenta propia o por cuenta y/o a nombre de otras.

Respecto de lo señalado en el Anexo X inciso b) de la R.G. (AFIP) 2111/06, corresponde puntualizar que el mismo únicamente considera como no alcanzadas a las operaciones de cobranzas efectuadas a nombre y por

cuenta de un tercero sin intervención de una entidad financiera (inmobiliarias, mandatarios, etc.), situación que no resulta ser la discutida en autos, donde -conforme lo reconoce la propia recurrente en su recurso de apelación- ésta resulta ser consignataria de las empresas Cervecería y Maltería Quilmes S.A.I.C.A. y CTI Compañía de Teléfonos del Interior S.A., encomendándosele además del depósito del dinero recaudado, la distribución del producto.

A mayor abundamiento, cabe agregar que no puede dejar de mencionarse que la normativa antes citada aclara en su último párrafo, que las operaciones de cobranzas efectuadas a nombre y por cuenta de un tercero, sin intervención de una entidad financiera serán operaciones no alcanzadas ***"...en tanto dichas cobranzas no se efectúen en el marco de un sistema de pagos organizados y en reemplazo del uso de una cuenta corriente..."*** (el destacado es propio).

Que en consecuencia, cabe concluir que la modalidad de pagos utilizada por la contribuyente se encuentra alcanzada por el impuesto en cuestión, independientemente de que alguna de las deudas con Cervecería y Maltería Quilmes SA y CTI Cia de Teléfonos SA 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.

VII.-Que respecto de los intereses resarcitorios, el artículo 37 de la ley 11683 (t.o. en 1998 y modif) autoriza su aplicación a partir el vencimiento de las obligaciones tributarias sin necesidad de interpelación alguna, como consecuencia de que ellos configuran una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora incurrida por el deudor.

Que ante la ausencia de disposición expresa en la ley de procedimiento tributario sobre su carácter, es posible recurrir a la legislación común para llenar este vacío, resultando aplicable a la ley tributaria el artículo 509 del Código Civil, que exime al deudor cuando prueba que aquella no le es imputable (conf Fallos 304:203). En el mismo sentido se expide hoy el artículo 888 del Código Civil y Comercial.

Que, en consecuencia, su configuración requiere la existencia de dos requisitos, a saber: el retardo en el incumplimiento de la obligación y que el mismo no le sea imputable al deudor por haberse configurado circunstancias excepcionales, ajenas a él, que hubieren impedido el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria, debidamente acreditadas.

En el caso de autos, el contribuyente no acreditó la existencia de dichas causales exculpatorias, por lo que deben confirmarse los intereses resarcitorios aplicados por el organismo recaudador.

En consecuencia, corresponde confirmar la resolución apelada en todas sus partes, imponiendo las costas por su orden atento la forma en que se resuelve.

Los Dres Luis y Vicchi dijeron:

Que adhieren al voto precedente.

Por ello, **SE RESUELVE:**

Confirmar la resolución apelada en todas sus partes. Costas por su orden

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.09.12 18:11:45 -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 09:58:08 -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 10:46:07 -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 10:46:08 -03:00