República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Informe firma conjunta

Número: IF-2023-124174809-APN-VOCX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 19 de Octubre de 2023

Referencia: EX-2021- 110109100-APN-SGAI#TFN-TENK S.A.-SENTENCIA (VOCX)

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith Viviana Gómez (Vocal Titular de la 10° Nominación), Agustina O'Donnell (Vocal Titular de la 11° Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la 12° Nominación), para dictar sentencia en el EX-2021- 110109100-APN-SGAI#TFN, caratulado “TENK S.A s/recurso de apelación”

La Dra. Gómez dijo:

I-. Mediante RE-2021-1101019303-APN-SGAI#TFN, la actora interpone recurso de apelación contra la Resolución dictada el 22 de octubre de 2021, dictada por la Dirección Regional Microcentro de la AFIP-DGI, en virtud de la cual se determinó de oficio su obligación tributaria frente al Impuesto sobre los Créditos y Débitos Bancarios y otras Operatorias por los períodos fiscales 12/2016 a 08/2017, intimando impuesto a ingresar más accesorios. Asimismo, se hizo expresa reserva de la eventual aplicación de sanciones de conformidad con lo dispuesto por el artículo 20 de la Ley Penal Tributaria (RE-2021-110108944-APN-SGAI#TFN).

Plantea la nulidad del acto determinativo. Sostiene que no cumple con los requisitos esenciales previstos en la ley de procedimiento administrativo. Expresa que lo resuelto desconoce el derecho aplicable en materia de exenciones sobre al Impuesto sobre los Créditos y Débitos Bancarios, el alcance de la normativa y las pruebas aportadas durante la inspección, por lo que corresponde decretar la nulidad absoluta de lo actuado. Subraya que el procedimiento cursado por el Fisco violó el principio de verdad material, toda vez que fue desechada prueba sin motivo alguno.

Se agravia del criterio fiscal por el cual operatoria efectuada no se encuentra alcanzada por la exención contemplada en el inciso d) del artículo 10 del anexo del Decreto N° 380/01, reglamentario de la ley del Impuesto sobre los Créditos y Débitos Bancarios. Aduce que durante los períodos 2016 y 2017 realizó pagos y cobranzas por cuenta y orden de terceros, conforme al contrato firmado con fecha cierta y certificación de firmas con cada cliente que requería dichos servicios. En tal sentido, remarca que presentó ante el Fisco dichos contratos, su estatuto y restantes instrumentos y datos requeridos específicamente por el organismo, a fin de si se otorgaba o no la exención. Finalmente, señala que el beneficio solicitado fue aprobado, resaltando que se efectuaron quince (15) evaluaciones sobre la documentación, con lo cual queda demostrado que fueron cumplidos todos los requisitos

para gozar del mismo.

Formula una interpretación de la norma exentiva por la que considera que las empresas que pueden solicitar la dispensa del Impuesto sobre los Créditos y Débitos Bancariosson aquellas empresas dedicadas al servicio electrónico de pagos, o a cobranza por cuenta y orden de terceros (más los agentes oficiales de dichas empresas) y, en dicho marco, puntualiza que la operatoria puede vincularse a servicios públicos, impuestos y otros servicios no definidos. En esta línea, manifiesta que la reforma operada por el Decreto 983/2017 no puede significar la interrupción del derecho a solicitar la exención.Pone de relieve que el criterio con el que se debe abordar el caso es amplio y extensivo, remarcando el criterio del “in dubio pro contribuyente”.

En esta línea, la actora precisa que a partir de las propias publicaciones del Fisco, su rol activo en la investigación para el otorgamiento de la exención y su posterior acto concediéndola; el acto determinativo representa una violación a la teoría de los actos propios, a la seguridad jurídica y la exigencia de obrar de buena fe; además de derivar de un procedimiento arbitrario.

Arguye que, además, el organismo se basó en una presunción absolutamente inaplicable para poner en duda la identidad entre la operatoria y el texto de la norma exentiva, atribuyendo como irregularidad “la significativa diferencia entre los ingresos declarados, las acreditaciones bancarias y pasivos contraídos” (sic), remarcando la recurrente que no puede pretender el Fisco que el servicio de cobranza por cuenta y orden de terceros sea gratuito, siendo lógico que si bien la acreditación bancaria impactara en la cuenta de Tenk S.A., dicha suma se facturó a un tercero y la empresa solo facturó la retribución pactada por el servicio de cobranza.

Se agravia de la supuesta aplicación de sanciones en virtud de los artículos 46 y 47 inc. a) de la ley de rito fiscal, invocando la inexistencia de dolo en su accionar e invocando la causal de error excusable.

Hace reserva del caso federal. Ofrece prueba informativa. Hace reserva del caso federal. Solicita se revoque el acto apelado, con costas.

II.-En el IF-2022-16075494-APN-DTD#JGM, obra escrito de contestación del Fisco Nacional.

En cuanto al planteo de nulidad, la representación fiscal arguye que la resolución apelada por la recurrente cumple con todos los requisitos establecidos en la Ley de Procedimiento Administrativo para ser considerada tal. Expresa que no se vislumbra en las actuaciones sustento alguno para considerar la afectación del debido proceso adjetivo, toda vez que el procedimiento fue llevado a cabo en un todo conforme al ordenamiento jurídico y la responsable tuvo oportunidad de presentar escrito de descargo y ofrecer nueva prueba, es decir de ejercer su derecho de defensa. Concluye que se debe rechazar in limine la nulidad planteada por la recurrente, con costas.

En cuanto al fondo, señala que a los fines de determinar si las cuentas bancarias de una entidad resultan comprendidas dentro de la exención prevista en el artículo 10 inc. d) del anexo al Decreto N° 380/2001, no se cumplimentó el requisito de especificidad establecido en el punto 1) en cuanto a que la empresa se dedique al servicio electrónico de pagos y/o cobranzas de facturas de servicios prestados por terceros, atento a que se constató el cambio de valores por efectivo a cambio de una comisión, con lo cual –según el Fisco- podrían derivarse fondos percibidos por tales operaciones a las cuentas bancarias registradas en el Registro de la R.G. 3900 y sujetas a la exención. Concluye que la exención contemplada en la normativa posee requisitos para poder ser usufructuada, no siendo potestad del organismo establecer dichos requisitos, sino verificar a través de las facultades de fiscalización que le son propias el cumplimiento de los mismos.

Trae a colación que el desarrollo de actividades no incluidas en la exención prevista en el impuesto bajo análisis

no es una presunción, sino que surge de los recibos aportados por la recurrente en el transcurso de la fiscalización (y que obran agregados a los antecedentes administrativos), en los cuales consta la leyenda "*Recibimos en concepto de cancelación de gestión de pagos por los cobros, realizados a través de los cheques por nosotros endosados durante el presente mes, la suma de $ xxx*". Así las cosas, del análisis de dichos recibos, los clientes le entregan cheques a Tenk S.A. y ésta, a su vez, le entrega el efectivo menos la comisión por la gestión de cobranza por un porcentaje mayormente del 1,33%, la cual es facturada por ese monto de comisión.

Asimismo, advierte sobre el retiro de sumas relevantes en efectivo y el desarrollo de actividades financieras, lo que denota –para el organismo- el uso de las cuentas para otros fines no amparados por la norma exentiva, motivo por el cual nada implica ni puede llevar a pensar que el Fisco esté violando la teoría de los actos propios.

En relación con los intereses resarcitorios, se señala que la recurrente no ha expresado agravios concretos en relación a los mismos.

Finalmente, respecto a los planteos esbozados por la actora por el aspecto sancionatorio, el organismo precisa que los mismos devienen extemporáneos por cuanto no se ha aplicado sanción en el acto apelado.

Acompaña los antecedentes administrativos. Se opone a la producción de prueba. Hace reserva de caso federal. Solicita se confirme el acto apelado, con costas.

III- Mediante PV-2022-27928281-APN-VOCX#TFN se abre la causa a prueba, mientras a través del se clausura dicho período.

Por PV-2022-90922050-APN-VOCX#TFN se eleva la causa a conocimiento de la Sala "D" y de acuerdo al IF-2023-26614094-APN-VOCX#TFN se pone a alegar.

A través del IF-2023123214475-APN-VOCX#TFN pasan los autos a sentencia.

IV- En primer lugar, cabe referirse a la defensa de nulidad planteada por la actora.

Cabe señalar que "la nulidad por vicios procesales carece de un fin en sí misma, es decir, no tiene existencia autónoma, dado que el derecho procesal es una vía para 'asegurar la aplicación del derecho de fondo. Sólo procede cuando de la violación de la formalidades surge un perjuicio real y concreto en el derecho de la parte, principio que se sintetiza en la máxima "'no hay nulidad por la nulidad misma", receptado en el art. 172 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación" (CNACAF, Sala V, sentencia de fecha 4 de junio de 1997, en la causa "Sosa Mirta Elena"). Es decir, que las nulidades no pueden decretarse para satisfacer el interés teórico, sino únicamente cuando ellas hayan redundado en un perjuicio demostrado y concreto para el derecho de quien las pide (conf. "Anteurquiza, Hugo Ramón" - CNACAF– Sala IV- 26 de marzo de 1992 - entre otros).

En el caso concreto,se advierte que el procedimiento cursado se ajustó a las facultades conferidas por ley para fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones impositivas, en este caso de Tenk S.A.,no implicando el hecho de no haberse concluido en la forma pretendida que pueda achacarse al organismo recaudador motivaciones extrínsecas (cfr. criterio de esta juzgadora in re "Proms S.A." sentencia del 15 de abril de 2015, criterio confirmado por la Sala V de la CNACAF, mediante decisorio del 2 de julio de 2019).

En lo que respecta al argumento contra la supuesta arbitrariedad en la denegatoria de prueba, nuestro más Alto Tribunal tiene dicho que"…cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del artículo 18 de la Constitución Nacional no se produce,

en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, porque se satisface la exigencia de la defensa en juicio ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia" (cfr. CSJN, Fallos: 205:549, 247:52, 267:393). Asimismo, es doctrina de este Tribunal que las medidas no admitidas durante el trámite de determinación, pueden ser nuevamente ofrecidas ante esta instancia (conf. arts. 173 y 174 de la ley de procedimiento fiscal y “Carboquímica S.A.C.I.M.”, fallo del 5-7-77) y en tal sentido, la aquí recurrente tuvo amplias posibilidades de proponer pruebas ante esta instancia.

Por lo demás, de la lectura del acto cuestionado surgen las razones de hecho y de derecho que llevaron al juez administrativo a practicar el ajuste que diera origen a la liquidación del tributo reclamado. Ello así y más allá del acierto o error en que pueda haber incurrido el ente fiscal al sustentar su criterio o al valorar la prueba producida, dicha cuestióndebe ser analizada con el fondo, pero sin afectar la validez del acto en crisis.

En virtud de lo antedicho, se rechaza la defensa de nulidad articulada, no correspondiendo la imposición de costas pretendida por el organismo recaudador en el escrito de contestación del recurso,toda vez que no fue interpuesta ni sustanciada comocomo excepción previa.

V- Que corresponde referirse a la procedencia del ajuste practicado.

La aquí actora es una persona jurídica cuya actividad principal declarada ante el Fisco Nacional es la de “Servicios empresariales n.c.p.”, cerrando sus ejercicios comerciales al 31 de agosto de cada año.

La fiscalización cursada se originó en la Nota N° 306/17 (AG M049) atento la presentación efectuada por la contribuyente bajo los lineamientos de la R.G. 3900 (AFIP), adjuntando posteriormente cruces informáticos dispuestos por la Superioridad – control al Sector Financiero – Contribuyentes con significativo movimiento en acreditaciones bancarias.

En esta línea, la División Investigación sugirió que se debería verificar la situación de la fiscalizada frente a la R.G. N° 3900/2016 junto a la real actividad y la operatoria que la firma desarrolla teniendo en cuenta la significativa diferencia entre los ingresos declarados, las acreditaciones bancarias y los pasivos contraídos.

Así las cosas, se advirtió de las bases del Fisco, que la firma en el período bajo fiscalización, poseía cuentas bancarias activas en Banco Comafi S.A., Banco de la Provincia de Buenos Aires, I.C.B.C., Banco Galicia y Buenos Aires, Banco de Comercio y Banco Patagonia S.A.. Afs. 404 a 414 del Cuerpo Principal N° 3 (videadjunto al IF-2022-16076792-APN-DTD#JGM) luce documentación aportada por la firma, en la cual consta que las entidades bancarias comunicaron el cierre de las cuentas; se trata de telegramas enviados por los bancos sin especificar motivo alguno, con lo cual la firma a partir de los meses mayo y junio de 2018 comenzó a operar con Banco Itaú Argentina S.A. y Banco Santander Río S.A. Actualmente sólo tendría activas dos cuentas en el Banco de la Ciudad de Buenos Aires.

Sentado ello, surge del Informe Final de Inspección (Cpo. Principal 4, fs. 735/744,anexo al IF-2022-16076792-APN-DTD#JGM) quese detectó que la operatoria realizada por Tenk S.A., según la documentación aportada por la fiscalizada, en el período bajo fiscalización, consistía en dos tipos de servicios: Por un lado, se aportaron recibos de entregas de efectivo, en los se desprende la leyenda “*Recibimos en concepto de cancelación de gestión de pagos por los cobros, realizados a través de los cheques por nosotros endosados durante el presente mes, la suma de $ xxx*” (vide específicamente fs. 415/441, adjunto al IF-2022-16076024-APN-DTD#JGM). Del análisis de dichos recibos, se pudo visualizar que los clientes entregaban cheques a la recurrente y ésta a su vez, el efectivo menos la comisión por la gestión de cobranza por un porcentaje mayormente del 1,33%.

Por otro lado, Tenk S.A. Facturaba en concepto de “Gestión de Cobro”. A los efectos de su análisis, la firma aportó a modo de ejemplo operaciones realizadas con tres clientes. En el caso de Cenafin S.R.L., obra un detalle de las operaciones del mes de marzo de 2017; el cliente entregó cheques a la actora, quien los depositó en su cuenta bancaria y finalmente le dio efectivo más transferencia a quien supuestamente su cliente le indicó. Respecto a Cooperativa Madercorp, el detalle corresponde a las operaciones del mes de agosto de 2017, con la misma modalidad que Cenafin, aclarándose que se realizaron transferencias por parte de la fiscalizada a Televisión Digital, encontrando que entre los valores que Cooperativa Madercoop le entregó a Tenk S.A. había cheques de dicha firma. Al 31/08/2017 se detectó un saldo pendiente de $ 480.000.- (por cheques no depositados) el cual se encuentra como pasivo de la demandante. Finamente, afs. 627 a 647 del Cuerpo Principal N° 4 (anexo al IF-2022-16076792-APN-DTD#JGM) obra documentación identificada a la operatoria con Tinsa S.A., de donde surge que Tenk S.A. firmó un acuerdo de prestación de servicios con el Sr. Nicolás Capelli. Dicha persona recibía pagos de diferentes bocas de atención de Tinsa S.A., individualizadas como bocas de Cobro Express. A su vez, Tenk S.A. por cuenta y orden de Capelli hacía las transferencias electrónicas a Tinsa S.A. Al respecto, se pudo verificar la existencia facturación por parte de la aquí recurrente al Sr. Capelli.

Cabe aclarar que mediante requerimiento F.8600/I de fecha 14/11/2019, (a cuyo vencimiento la sociedad solicitó prórroga siendo cumplimentado posteriormente), se solicitó exhibir la totalidad de los recibos emitidos a sus clientes por las operaciones realizadas, la sociedad manifestó que: “…el día 24/07/2019 la sociedad aportó copia de todos los recibos emitidos a los clientes el cual estaban en su poder, ya que en dicha fecha se anexó una denuncia policial con fecha del 21/08/2018 en el cual se extravió documentación de la sociedad entre eso gran parte de los recibos”(vide fs. 624 del Cuerpo Principal N° 4, adjunto al IF-2022-16076792-APN-DTD#JGM). Asimismo, en las mismas actuaciones administrativas obra el “Certificado de Extravío” efectuado en sede de la Policía de la Ciudad, en el cual el Sr. Diego López Alcalá expone la pérdida de tres sobres de papel madera con documentación interna en su mayoría planillas de movimientos contables y de clientes propiedad de la recurrente.

Por otra parte, se efectuó un detalle de las ventas realizadas por la firma en la cual se marcaron aquellos comprobantes aportados por la firma en los cuales se efectuó únicamente un canje de cheques por efectivo, sobre los cuales la sociedad recibía una comisión entre el 1,33% y el 2%.

Ello así, se consideró que la operatoria efectuada por la actora no se encontraba alcanzada exención prevista en el artículo 10 inc. d) del anexo al Decreto N° 380/2001, puesto que no se cumplía al menos uno de los supuestos referentes a estar en presencia de una empresa dedicada exclusivamente al servicio electrónico de pagos y/o cobranzas por cuenta y orden de terceros, de facturas y servicios públicos, impuestos y otros servicios, o de una agencia oficial de aquella.

VI- Que, de forma preliminar, estimo pertinente 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).

Sentado ello, corresponde hacer mención de la normativa aplicable en los períodos determinados a la cuestión debatida.

Mediante el dictado de la Ley N° 25.413 y sus modificaciones se estableció un impuesto aplicable sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias y otras operatorias, facultándose al Poder Ejecutivo Nacional a determinar el alcance definitivo del tributo y a eximir total o parcialmente del mismo, a aquellos casos que estime pertinente. En efecto, el artículo 1° dispone un gravamen aplicable 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".

El último párrafo del Artículo 2° de la citada ley facultó al Poder Ejecutivo Nacional para establecer exenciones totales o parciales del presente impuesto en aquellos casos en que lo estime pertinente y en ejercicio de dichas atribuciones; ello así,mediante el Anexo del Decreto Nº 380/01 y sus modificaciones se dictó la reglamentación del gravamen, definiendo en su Artículo 10 las distintas situaciones que taxativamente estarán exentas del tributo.

En efecto, el inciso d) de este artículo –aplicable a los períodos determinados- dispone la exención del impuesto a los débitos y/o créditos para cuentas utilizadas en forma exclusiva en el desarrollo específico de su actividad por las empresas dedicadas al servicio electrónico de pagos y/o cobranzas por cuenta y orden de terceros, de facturas de servicios públicos, impuestos y otros servicios, como así también las utilizadas en igual forma por los agentes oficiales de dichas empresas.

La actora puntualiza que la frase “de facturas de servicios públicos, impuestos y otros servicios”, ubicado después de una coma que la separa de la actividad de cobranza por cuenta y orden de terceros, se refiere a otras alternativas de actividades alcanzadas por la exención las cuales –según lo expone- pueden estar referidas a facturas de servicios públicos, impuestos y otros servicios. En tal sentido, la postura de la recurrente transita en que las empresas que pueden gozar de la exención en trato, son empresas dedicadas al servicio electrónico de pagos, o a cobranza por cuenta y orden de terceros, y en dicho marco puede vincularse a servicios públicos, impuestos y otros servicios no definidos.

Según el Fisco, los otros servicios a los que se refiere el mentado artículo 10 inc. d) del anexo al Decreto N° 380/2001 se encuentran detallados en el punto 2 del inciso a) del artículo 3°, estando referidos a resúmenes de tarjetas de compras y/o crédito, cuotas de servicios médicos o asistenciales, establecimientos educacionales, asociaciones, fundaciones, servicios de televisión por cable y planes de ahorro previo para fines determinados por grupos cerrados; primas de seguro y en general, a servicios prestados en forma masiva a consumidores finales. Asimismo, el organismo no considera comprendido en este concepto a los pagos y cobranzas: i) efectuados por empresas de gestión de créditos y/o por agentes de las mismas; ii) correspondientes a la compra y/o venta de bienes.

El organismo interpreta que para gozar del beneficio exentivo del artículo 10° inciso d) del Decreto 380/2001 deben darse en forma concomitante tres circunstancias: i) empresa dedicada al servicio electrónico de pagos y/o cobranzas por cuenta y orden de terceros o una agencia oficial de aquella; ii) cancelación de facturas de servicios públicos, impuestos u otros servicios; iii) que las cuentas en cuestión se utilicen específicamente en el desarrollo de la actividad. Por ello y atento a que el servicio de canje de cheques realizado por la Tenk S.A., conforme los

recibos aportados durante la fiscalización, el acto apelado remarca que tal operatoria no se correspondían con los términos de la exención usufructuada.

VII- Por otro lado, la actora trae a colación la RG (AFIP) N° 3900/2016.

Dicha norma, con sus modificatorias pertinentes, creó el “Registro de Beneficios Fiscales en el Impuesto sobre los Créditos y Débitos en Cuentas Bancarias y Otras Operatorias”, estableciendo, entre otros requisitos para gozar de la exención en ese gravamen, que los sujetos deberían inscribir las cuentas bancarias a las cuales les resultaran aplicables tales beneficios, estableciendo las correspondientes formas y condiciones.

En lo que aquí interesa, el artículo 9 establece que la permanencia de la inscripción en el "Registro" estará condicionada a que el contribuyente observe una correcta conducta fiscal, considerando que dicha condición no se cumple cuando se verifique alguna de las situaciones que se detallan en el micrositio denominado "Impuesto sobre los Créditos y Débitos en Cuentas Bancarias y otras Operatorias" obrante en el sitio "web" institucional de este Organismo, siendo una de ellas –tal como surge del acto cuestionado- la “Detección de uso indebido de cuentas bancarias en relación con el impuesto sobre los débitos y créditos bancarios”.

A su vez, el artículo 11° dispone que el Fisco en uso de sus facultades puede constatar el incumplimiento de los requisitos o condiciones establecidos para el goce del beneficio, disponiendo la exclusión de oficio del "Registro" y alcanzando ello a las cuentas bancarias involucradas.

VII- En primer lugar, corresponde referirse a lo expuesto por la actora en cuantoque el acto determinativo representa una violación a la teoría de los actos propios, a la seguridad jurídica y la exigencia de obrar de buena fe, en tanto se desconocieron beneficios exentivos ya concedidos (vide puntualmente fs. 6/7 del recurso incoado, RE-2021-1101019303-APN-SGAI#TFN).

Es preciso señalar que aún en el supuesto caso que existiera un criterio exteriorizado por el Fisco Nacional y que acreditara el carácter de sujeto exento en un tributo, ello constituye un simple acto de reconocimiento por parte de la administración de las situaciones en que se encuentran determinadas personas ante el tributo (cfr. Sala IV de la CNACAF in re Club Newman Asociación Civil c/EN - AFIP-DGI - R. 94/2007 (RCEN) s/DGI, sentencia del 25/04/2017). No obstante ello, en el caso concreto surge claramente de los artículos 9 y 11 de la RG N° 3900/2016, que el organismo recaudador conservaba las atribuciones de verificar las condiciones de permanencia en el “Registro de Beneficios Fiscales en el Impuesto sobre los Créditos y Débitos en Cuentas Bancarias y Otras Operatorias”,

De modo tal que la resolución precitada resulta ser suficientemente clara al establecer que el reconocimiento del beneficio tenía carácter precario, es decir supeditada al cumplimiento de las estipulaciones determinadas. Ello así, detectando el Fisco que las condiciones previstas en la RG N° 3900/2016 no habrían sido cumplidas por la recurrente, no se advierte ni violación a la teoría de actos propios ni tampoco violación a los principios de seguridad jurídica o de buena fe.

Que en lo relativo al modo como debe interpretarse el artículo 10 inciso d) del Decreto 380/2001 resultan aplicables las pautas de hermenéutica que establecen que cuando una norma es clara y no exige mayor esfuerzo interpretativo no cabe sino su directa aplicación (Fallos: 320:2145), y que es adecuado, en principio, dar a las palabras de la ley el significado que tienen en el lenguaje común (Fallos: 302:429), o bien el sentido más obvio al entendimiento común (Fallos: 320:2649). Asimismo, la primera fuente de exégesis de la ley es su letra, y cuando ésta no exige esfuerzo de interpretación debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por la norma (Fallos: 323:620; 325:830).

En virtud de ello y a pesar del esfuerzo interpretativo de la actora, la norma exentiva no deja lugar a dudas. Limita su alcance a aquellas cuentas utilizadas en forma exclusiva en el desarrollo específico de su actividad por las empresas dedicadas al servicio electrónico de pagos y/o cobranzas por cuenta y orden de terceros, de facturas de servicios públicos, impuestos y otros servicios, como así también las utilizadas en igual forma por los agentes oficiales de dichas empresas.

En el caso concreto, existieron recibos aportados por la propia recurrente en los cuales consta la leyenda " *Recibimos en concepto de cancelación de gestión de pagos por los cobros, realizados a través de los cheques por nosotros endosados durante el presente mes, la suma de $XXX"*. De ello se desprende que la operatoria consistía en un canje de cheques, siendo que los clientes le entregaban valores a la recurrente contra efectivo menos la comisión por la gestión de cobranza, la cual se facturaba en concepto de comisión.

Con relación a la prueba producida en autos, respecto a Nicolás Ernesto Capelli (adjunto al IF-2022-55339397-APN-DTD#JGM), el oficiado informó sobre su relación puntual con la recurrente, reconociendo la prestación de esta última de servicios de cobranza y pagos por cuenta y orden de terceros y, además, que el porcentaje pagado en los períodos determinados era del 0,95 del monto cobrado/abonado.

En cuanto a la respuesta del Banco de Comercio, la oficiada aportó el resumen de cuenta del período 12/2016 a 8/2017 (vide IF-2022-72316757-APN-SGAI#TFN).

Finalmente, el Banco Credicoop informó que existiendo varias cuentas a nombre de diferentes personas jurídicas homónimas a la firma Tenk S.A., se necesitaban datos adicionales para contestar el oficio, no impulsando la actora posteriormente una respuesta sobre ello, más allá de tampoco resultar un elemento que permitiera rebatir el criterio fiscal (vide IF-2022-67497366-APN-SGAI#TFN).

Asimismo, cabe remarcar que respecto a la restante prueba informativa ofrecida en el recurso, se dio por decaído el derecho a producirla por la propia inactividad de la recurrente (vide PV-2022- 87374072-APN-SGAI#TFN).

En conclusión, la prueba producida no demuestra ni que la recurrente no realizaba operaciones de cambio de valores por efectivo a cambio de una comisión, ni tampoco que las cuentas involucradas en el ajuste tuvieran como único destino el exigido por las previsiones previsto por el inciso d) del artículo 10 del Decreto 380/2001; en consecuencia, asiste razón al criterio del Fisco Nacional en tanto se evidenció en los períodos determinados el usufructo indebido por parte de la recurrente de la franquicia establecida en esa norma.

En virtud de lo expuesto, corresponde confirmar el ajuste practicado.

VIII- Que procede también confirmar el cálculo de los intereses resarcitorios efectuada en los actos apelados, toda vez que los mismos se ajustan a lo dispuesto por el art. 37 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y modif.), y que la actora no ha formulado agravios concretos contra su imposición ni tampoco impugnó el método empleado para su liquidación.

IX- Finalmente, corresponde remarcar que un cuanto a los planteos de la actora relativos al aspecto sancionatorio, no corresponde expedirse toda vez que el acto apelado no impuso multa alguna, invocando la aplicación del artículo 20 de la Ley Penal Tributaria.

X- Por lo expuesto, corresponde confirmar el acto apelado en todas sus partes. Con costas.

La Dra. O'Donnell dijo:

Que adhiere al voto precedente.

El Dr. Martín dijo:

I.- Que con motivo de la elevatoria a Sala dispuesta por PV-2022-90922050-APN-VOCX#TFN llegan los autos a conocimiento del suscripto.

II.- Ello así, con PV-2022-92159578-APN-VOCXII#TFN de fecha 1 de septiembre de 2022 eleve a consideración del Presidente de este Tribunal mi excusación para intervenir en el presente expediente con motivo de haber emitido en el cargo de Director Nacional de Impuestos interpretaciones que resultan de aplicación para la resolución de la presente causa.

Que conforme constancias de autos, por INLEG-2022-138560600-APN-TFN#MEC del 26 de diciembre de 2022 dicho planteo fue rechazado con fundamento en que "*no puede decirse que resulte afectada la imparcialidad por haber suscripto un dictamen de una ley discutida, dado que las leyes son aplicadas con arreglo a las peculiaridades del caso sometido a la decisión judicial*". (sic)

Que atento el rechazo de la excusación formulada, por PV-2023-11980275-APN-VOCXII#TFN del 1º de febrero de 2023 solicité, por los argumentos que se citan a continuación, la revisión de la Sentencia Simple -Resolución INLEG-2022-138560600-APN-TFN#MEC- dictada por el Sr. Presidente del Tribunal Fiscal de la Nación ante la Alzada.

"*…II. En el escrito de interposición de la excusación dejé constancia que la misma se sustentaba en la emisión de interpretaciones, que resultaban de aplicación para la resolución de la presente causa, durante el período que ejercí el cargo por concurso de Director Nacional de Impuestos de la Nación durante el período marzo 2007 a febrero 2015. Durante ese período y en base a las funciones asignadas suscribí ……. actos administrativos, a través de dictámenes, memorandos, informes y providencias.*

III. En el caso de autos toma relevancia el Memorando N° 1190/2008 que suscribí con fecha 20 de noviembre de 2008, al encontrarse vinculado con la temática que se debate en la presente Litis, atento que el Juez Administrativo al dictar la Resolución N° 45/2021 (DV MRRI) de fecha 22 de octubre de 2021 de determinación de oficio, dejó expresa constancia en los considerandos del acto (hoja 11 del documento) que, al fundamentar su decisión en contra de la empresa TENK S.A., la Dirección Nacional de Impuestos mediante el Memorando citado había "ratificado la postura de este Organismo en lo que concierne particularmente al requisito en cuestión". Agrega en párrafos siguientes las razones y antecedentes que se utilizaron para determinar el Impuesto sobre los Créditos y Débitos en cuentas bancarias y otras operatorias.

IV. Compulsado el Memorando 1190/2008, se advierten algunas cuestiones que clarifican más aún la situación y que considero oportuno mencionar.

En primer lugar en su punto I se expresa: "Vienen las presentes actuaciones de la Subdirección General Técnico Legal Impositiva – DGI de la Administración Federal de Ingresos Públicos, con el respectivo informe elaborado por la Dirección de Asesoría Técnica, solicitando la intervención en la consulta del asunto a fin de contar con un criterio definitivo". Como se puede apreciar no se trata de un simple comentario u opinión carente de trascendencia si no que el propio organismo recaudador adelanta que la opinión de la Dirección Nacional de Impuestos se convertirá en un criterio definitivo, que descuento será para aplicar en el futuro en casos similares.

En segundo término, más allá del análisis que allí se realiza, lucen en los últimos cinco párrafos del punto III, las

conclusiones a las que se arriba en el memorando, a saber:

"*Con las consideraciones apuntadas, cabe concluir que la actividad a implementarse por xxxxxx no cumple con los requisitos exigidos para encuadrar dentro de la exención prevista en el inciso d) del artículo 10 del Anexo del Decreto N° 380/2001.*

Por lo tanto, el reconocimiento de la exención en el impuesto sobre la actividad en consulta requiere de una modificación a la normativa que lo regula.

En este sentido, tanto la exención establecida para las administradoras de redes de cajeros automáticos como para las empresas dedicadas al servicio electrónico de pagos y/o cobranzas por cuenta y orden de terceros, están fundadas en que hacen esa actividad exclusivamente, de manera que la especificidad es esencialmente lo que da lugar al tratamiento, razón por la cual no se coincide en que el criterio sea controvertido.

Al respecto, el artículo 2° in fine de la Ley 25.413 y sus modificaciones establece: "Facúltase al Poder Ejecutivo nacional a establecer exenciones totales o parciales del presente impuesto en aquellos casos en que lo estime pertinente".

Sin embargo, el empleo de dicha facultad requiere de decisiones ajenas a la competencia de esta Dirección Nacional".

De lo transcripto no se abrigan dudas que la interpretación a la que se arribó en dicho acto administrativo tiene a) un carácter objetivo absoluto respecto del tema en discusión al tratarse de la misma cuestión que forma parte de la determinación de oficio, aquí recurrida, b) un carácter general cuando se manifiesta expresamente que la opinión es aplicable a todas las empresas dedicadas al servicio electrónico de pagos y/o cobranzas por cuenta y orden de terceros, quedando en síntesis extendida la interpretación del caso particular a todos aquellos sujetos citados, c) un basamento legal que obligaría a una decisión del Poder Ejecutivo Nacional para cambiar el sentido de la norma.

V. Sobre la base de lo desarrollado en considerando anteriores, he planteado la excusación por entender desde los hechos que el Memorando N° 1190/2008 significaba el adelantamiento de un voto-opinión en esta instancia, en detrimento de una de las partes del litigio. En el mismo sentido, habiendo recurrido al Capítulo III de Recusaciones y Excusaciones del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, observé que el artículo 30 al definir las causas de excusación remite a idénticas razones legales que contempla el artículo 17 al desarrollar la figura de la recusación. En su apartado 7) contempla el supuesto de "Haber sido el juez defensor de alguno de los litigantes o emitido opinión o dictamen o dado recomendaciones acerca del pleito, antes o después de comenzado".

Vinculada esta normativa con el caso de autos y el Memorando N° 1190/2008, consideré obligatoria mi excusación, en especial frente a la norma que prevé que "incurrirá en la causal de "mal desempeño", en los términos de la ley de enjuiciamiento de magistrados, el juez a quien se probare que estaba impedido de entender en el asunto y a sabiendas haya dictado en él resolución que no sea de mero trámite."

VI. Así las cosas con fecha 26 de diciembre de 2022, el Sr. Presidente rechazó mi excusación y sobre la siguiente base resolvió:

"*Al respecto de la cuestión planteada, la jurisprudencia de la Corte Suprema tiene dicho que las recusaciones manifiestamente improcedentes como lo son las fundadas en la intervención de los jueces en decisiones*

anteriores propias de sus funciones legales, son inadmisibles y deben ser rechazadas de plano (Fallos: 240:123; 280:347; 303:1943; 310:338 y 316:2713; 318:2308, entre muchos otros). La doctrina reseñada es aplicable al caso, mutatis mutandi, máxime que la intervención del juzgador tiene vinculación con la realización de actos preparatorios de la voluntad administrativa y sobre aspectos generales del régimen impositivo.

En prieta síntesis, no puede decirse que resulte afectada la imparcialidad por haber suscripto un dictamen de una ley discutida, dado que las leyes son aplicadas con arreglo a las peculiaridades del caso sometido a la decisión judicial."

VII. Sin perjuicio que la decisión adoptada por el Sr. Presidente haría languidecer la aplicación sobre mi persona del artículo 32 antes citado, de los párrafos que conforman la resolución del Sr. Presidente observo que si bien el Código Procesal utiliza las mismas causales para las figuras de recusación y de excusación, lo cierto es que su impulso proviene de sujetos con intereses o funciones totalmente diferentes. En el primer caso es una de las partes la que pretende excluir al juez natural de su función, en tanto que en el segundo el juzgador en el caso se siente afectado al tener que emitir una opinión ya adelantada, rodeando al segundo acto de la figura de prejuzgamiento.

Por ello más allá de que cada caso debe ser resuelto con los hechos y circunstancias que lo circundan, los antecedentes que se citan a mi entender están referidos a otras situaciones fácticas.

A continuación para sustentar el rechazo, asegura que la intervención del juzgador tiene vinculación con la realización de actos preparatorios de la voluntad administrativa y sobre aspectos generales del régimen impositivo.

Si bien dentro de las funciones de la Dirección Nacional de Impuestos, se encuentra la elaboración de anteproyectos y proyectos de leyes, decretos y/o resoluciones, que efectivamente se trata de actos preparatorios, como se puede apreciar a poco de examinar el contenido del Memorando 1190/2008 –que no se cita en el acto de rechazo- que la opinión de la Dirección Nacional de Impuestos da sustento normativo directo a la posición adoptada por la Administración Federal de Ingresos Públicos, hoy demandada en el recurso que se ventila ante esta Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación.

Al mismo tiempo entiendo que no resulta aplicable el argumento de la imparcialidad, ya que la excusación está basada en evitar un prejuzgamiento.

VIII. En el desarrollo de mi función en esta Vocalía, cargo que asumí el 19 de abril de 2018, por idénticas y únicas razones he presentado otras excusaciones. En un período de casi cinco años y ajustándose estrictamente a situaciones objetivas como la desarrollada en el presente, las excusaciones presentadas ante los presidentes oportunamente en ejercicio, Dres Ricardo Xavier Basaldúa, Rubén Alberto Marchevsky, Juan Carlos Vicchi y Cora Musso, fueron aceptadas en su totalidad.

Expte. EX-2019-99465241- -APN-SGA#TFN caratulado "ALLOLIO ISABEL NORMA s/ denegatoria de repetición", que tramita ante la Vocalía de la 11° Nominación, y se hizo saber en la misma nota que en el Expte. N° 48.474-I, de igual carátula que tramitara en la Vocalía de la 10° Nominación, se invocó la misma causal, la que fue aceptada mediante sentencia de fecha 12/12/2018 por el Dr. Ricardo Xavier Basaldúa.

Expte N° 36.447-I caratulada "CONSTRUCTORA NORBERTO ODEBRECHT S.A. s/ recurso de apelación" que tramita ante la Vocalía de la 11° Nominación.

Expte N° 37.982-I caratulado "GRUPO SUPERVIELLE S.A. s/ recurso de apelación", que tramita ante la Vocalía de la 10° Nominación.

Expte. N° 29.816-I caratulado "MAYAMÍ S.A. s/ recurso de apelación", que tramita ante la Vocalía de la 11° Nominación.

Expte. N° 46.270-I caratulado "ARAG ARGENTINA S.A. s/ recurso de apelación – Impuesto sobre los Bienes Personales" (Origen Vocalía de la 12° Nominación).

Expte. N° 47.075-I y acumulado N° 47.076-I caratulado "CORREO OFICIAL DE LA REPUBLICA ARGENTINA S.A. s/ recurso de apelación", que tramita ante la Vocalía de la 10° Nominación.

IX. Por las razones expuestas, solicito que la Excma Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal revise la decisión adoptada por el Presidente del Tribunal Fiscal de la Nación. Para ello pasen los autos a la SGAI para ser elevados en la forma de estilo, a los efectos de que considere el planteo que se efectúa".

III.- Que la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, con sentencia del 7 de marzo de 2023 dictada en el incidente caratulado "Incidente Nº 1 ACTOR: TENK SA (TF 110109100-I) DEMANDADO: DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/INC DE EXCUSACION" entendió que no le correspondía asumir competencia para intervenir en la cuestión (arg. arts. 150 y cc de la ley de procedimientos tributarios). Para así decidir se remitió al dictamen del señor Fiscal General ante las Cámaras Nacionales de Apelaciones en lo Civil y Comercial Federal y en lo Contencioso Administrativo Federal, quien sostuvo que "… *toda vez que la excusación del Dr. Daniel Alejandro Martín fue rechazada por el Presidente del Tribunal Fiscal de la Nación, y que el art. 150 de la Ley N° 11.683 no prevé interposición de recurso alguno frente a tal supuesto, no existe ninguna cuestión en virtud de la cual corresponda que V.E. asuma competencia para intervenir*".

IV.- Que sin perjuicio de las consideraciones que fueron vertidas al momento de formular mi excusación en autos, términos que doy por reproducidos y reiterados en esta instancia, en especial atento que la Excma. Cámara, no se expidió sobre la cuestión de fondo, corresponde al suscripto intervenir en la resolución de la presente causa.

Que ello así, comparto el relato efectuado en el voto de la Dra. Gómez, como así también lo decidido en el mismo en cuanto confirma el acto apelado, en todas sus partes, con costas.

Del resultado de la votación que antecede, SE RESUELVE:

1)Confirmar el acto apelado en todas sus partes, con costas.

2) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, fijándolos para la representación procesal en la suma de $532.744 (pesos quinientos treinta y dos mil setecientos cuarenta y cuatro) equivalente a 25,87 (veinticinco con 87/100) UMA y por el patrocinio letrado, la suma de $1.331.861 (pesos un millón trescientos treinta y un mil ochicientos sesenta y uno) equivalente a 64,67 (sesenta y cuatro con 67/100) UMA, los que quedan a cargo del recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada y el resultado obtenido, conforme Ley 27.423, Ley 27.653, Acordada N°29/2029 (22/09/2023) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017. Se deja constancia que las sumas reguladas no incluyen el IVA.

Regístrese y notifíquese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.10.18 18:50:27 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.10.19 13:42:26 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.10.19 14:41:58 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.10.19 14:41:59 -03:00