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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-58344988-APN-VOCI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 22 de Mayo de 2023

Referencia: Sentencia - Sala A - Vocalía 1º - Expte. Nº 48.239-I - Del Sur Exclusivos S.A.

En la fecha se reúne la Sala "A" del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por la Dra. Agustina O'Donnell (Vocal Subrogante de la 1° Nominación), la Dra. Laura Amalia Guzmán (Vocal Titular de la 2° Nominación) y el Dr. Pablo Alejandro Porporatto (Vocal Subrogante de la 3° Nominación) para dictar sentencia en el expediente N° **48.239-I**, caratulado: **"DEL SUR EXCLUSIVOS S.A. s/ recurso de apelació**n".

La Dra. Agustina O'Donnell dijo:

I. Del Sur Exclusivos S.A. interpone ante este Tribunal el recurso de apelación previsto en el art. 76 de la ley 11.683 contra la Resolución Nº 148/2017, dictada el 15 de agosto de 2017, en la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Bahía Blanca de la Administración Federal de Ingresos Públicos, mediante la cual se determinó su obligación frente al Impuesto a los Débitos y Créditos en cuenta corriente bancaria por los periodos fiscales 8/2012 a 6/2014 y se la íntima a ingresar la suma de $389.267,96, más intereses resarcitorios (art.37, ley).

Además, en dicho acto se le aplicó una multa de omisión de $.194.633,98 con sustento en el art. 45 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.).

En primer término, plantea la inconstitucionalidad del impuesto, por no respetar el principio de legalidad en materia tributaria, al ser moldeado por normas de menor jerarquía y considera que la ley estableció un hecho imponible abierto y de imposible delimitación.

Sostiene a continuación que se ve en la necesidad de reiterar los argumentos oportunamente expuestos al responder la vista determinativa puesto que el Fisco Nacional no los rebatió (sic).

Indica que no acaeció el hecho imponible del impuesto ya que no existió un *sistema organizado de pagos*, sino que se trató de un caso de *economía de opción lícita*, basada en decisiones comerciales según las cuales optó por la opción menos onerosa desde el punto de vista tributario.

Solicita, en subsidio, que se autorice la deducción del pago a cuenta del impuesto a las ganancias de acuerdo al porcentaje que permite la ley y que se la exima de los intereses resarcitorios ya que "…tanto la jurisprudencia del fuero y la doctrina más autorizada o bien descartan la posibilidad de aplicar el tributo por violación al principio de

legalidad, o bien consideran que no se da la aplicación de un sistema organizado de pagos. En cualquier caso, la cantidad de casos que se debaten en ese Tribunal es revelador de un panorama normativo oscuro que en el peor de los casos habilita más de una interpretación.” (sic)

Respecto a la multa, insiste en que el Fisco Nacional aplicó incorrectamente la figura culposa, debiendo imputarse dolo; “….Requiere que alguien lo cree, lo implemente y lo ponga en práctica. Supuestamente, ese sistema se ideó para evitar el pago del impuesto. Si esa es la idea del fisco resulta elemental concluir que la imputación de la conducta infraccional es necesariamente dolosa.” Opone en esta instancia la figura del error excusable atento a que creyó en todo momento estar actuando conforme a derecho, eligiendo en cada caso la opción económicamente más conveniente.

Finalmente, ofrece prueba testimonial y pericial contable y solicita que se revoque la Resolución, con costas.

II. A su turno contesta el traslado del recurso el representante fiscal, que por las razones de hecho y de derecho que invoca, solicita se la confirme, también con costas.

III. A fs. 119 se abre el período probatorio y se hace lugar a la prueba pericial contable, cuyos resultados obran a fs. 130/146; a fs. 157 se clausura el periodo y a fs. 161 se elevan los autos a consideración de la Sala.

A fs. 162 se ponen los autos para alegar, los que son producidos por el Fisco Nacional a fs. 168/170, haciéndose constar que la recurrente no hizo uso del derecho otorgado y a fs. 172 quedan en estado de dictar sentencia.

IV. Corresponde expedirse sobre la legitimidad de la Resolución recurrida.

Para ello cabe tener en cuenta que de los antecedentes administrativos que preceden su dictado surge que Del Sur Exclusivos S.A. tiene como actividad la venta de autos 0km, de repuestos y el servicio postventa. En los períodos que aquí importan, las ventas de autos fueron canceladas por sus clientes por las siguientes modalidades: con cheques, con depósitos en cuentas propias o directamente en cuentas de Volkswagen Argentina S.A. Otra forma de pago de los clientes es mediante depósito en efectivo o valores en la cuenta Volkswagen Argentina S.A. o directamente en la concesionaria. A su vez la recurrente con la recepción del dinero, lo deposita en la cuenta de Volkwagen Argentina S.A. o bien en su propia cuenta para aplicarlo a distintos pagos.

La fiscalización detectó diferencias significativas entre las acreditaciones bancarias y las ventas registradas y consideró que Del Sur Exclusivos S.A. había incurrido en el supuesto de *sistema organizado de pagos*, previsto en el inc. c) del art. 1° de la ley del gravamen.

Ello así toda vez las ventas declaradas en el impuesto a las ganancias del periodo fiscal 2014 fueron de $56.736.012,56 mientras que los depósitos bancarios según SITER ascendieron a $11.440.426.

En dicho período, los pagos en efectivo fueron de $18.284.674 y mediante depósito en la cuenta recaudadora de la terminal Volkswagen de $14.747.318,82, y con ello concluye que se trata de una modalidad habitual y recurrente que conforma el sistema organizado de pagos en sustitución de la cuenta bancaria que es precisamente lo que se grava en la normativa.

La recurrente, por su parte, sostiene que la organización de los pagos de dicha manera fue producto de decisiones comerciales basadas en optimar la carga fiscal, encuadrándola como un supuesto de economía de opción licita.

A la fecha en que se dicta este pronunciamiento, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, por mayoría y a partir

de un análisis minucioso de las normas aplicables, tanto las legales -art. 1° de la ley 25.413, sustituido por el art. 3° de la ley 25.453-, como reglamentarias -art. 2° del Anexo del decreto 380/01 y art. 43 de la RG AFIP N° 1135/2001, (cuyo texto se repite en el actual art. 40 de la RG AFIP N° 2011/2006) vigente en los períodos fiscales 8/2012 a 6/2014 que aquí importan, sostuvo que el propósito del inc. c) del art. 1° de la ley, luego de la reforma citada que amplió su ámbito de aplicación y que es la misma sobre el que versa la presente causa, fue dejar establecido que "…no se pretende gravar cualquier movimiento de fondos, sino únicamente aquel que razonablemente pudiera considerarse que estuviese 'reemplazando" una operación que no fue realizada a través de un débito o crédito en las cuentas bancarias de quien efectuó dicho movimiento", de modo de alcanzar también con el gravamen a todos los movimientos de dinero en efectivo, como dice la propia Corte "…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" –conf. "Piantoni Hos. SACIFIyA c/ Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo", sentencia del 12 de diciembre de 2017 o Fallos 340:1884-.

En el presente caso, no se encuentra en discusión que la recurrente realizó en los períodos fiscales comprendidos en la determinación, operaciones que fueron pagadas mediante el depósito en efectivo en la cuenta de su proveedor o por depósitos en efectivo realizados por los clientes en la cuenta de su principal proveedor, Volkswagen Argentina S.A. De hecho, Del Sur Exclusivos S.A. no niega que esa fue la modalidad elegida y que la elección obedeció a una decisión empresaria previa tendiente a economizar la carga fiscal.

El yerro es suponer que esa fue una decisión sin consecuencias fiscales en el gravamen que expone el actor.

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

Y es precisamente a dicho concepto al que se refirió la Corte Suprema de Justicia de la Nación al fallar en la causa "Piantoni Hnos.", en la sentencia del 12 de diciembre de 2017 ya citada, en la que sostuvo que en el inc. c) del art. 1° de la ley 25.413, modificado por la ley 25.453, "*…no se pretende gravar cualquier movimiento de fondos, sino únicamente aquel que razonablemente pudiera considerarse que estuviese 'reemplazando" una operación que no fue realizada a través de un débito o crédito en las cuentas bancarias de quien efectuó dicho movimiento", de modo de alcanzar también con el gravamen a todos los movimientos de dinero en efectivo*".

Agregó allí el Tribunal que esta norma fue "…*establecida, precisamente, con la finalidad de evitar la elusión del impuesto en los términos en los que este había sido originariamente establecido por el legislador*", de lo que se sigue que su intención fue que el gravamen se aplique a otros sistemas de financiamiento utilizados por los contribuyentes en el ejercicio de las actividades como el adoptado, precisamente por Del Sur Exclusivos S.A. con la terminal automotriz, que implicó movimientos de fondos recurrentes y habituales para cancelar sus obligaciones comerciales, sin recurrir al uso de cuentas bancarias –art. 1°, ley 25.413-.

Se cita en el precedente citado los debates parlamentarios previos a la sanción de la ley 25.453, en los que se da cuenta de que la ampliación del ámbito de aplicación del gravamen que allí se dispuso tuvo por objetivo eliminar los focos de elusión que a los pocos meses comenzar a regir se advirtieron en las actividades económicas de los

contribuyentes y que fue por ese motivo que se decidió sancionar otra ley, en la que se generalizó el impuesto de modo que alcanzara a todos los movimientos monetarios en dinero originados en actividades comerciales, exceptuando, únicamente, algunos movimientos en caja de ahorro, ajenos a la controversia que aquí se trata.

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

Aplicados estos concepto al caso, la no utilización de las cuentas bancarias por decisión empresaria, como alega el recurrente, que tuvo lugar en forma sistémica y habitual en los 22 períodos comprendidos en la determinación de oficio recurrida, implicó en los hechos la evitación del perfeccionamiento del hecho imponible del gravamen, y como ya se dijo, es precisamente para estos supuestos para los cuales la propia ley amplió su alcance en el inc. c) del art. 1°, interpretación que es la que mejor se compadece no solamente con su texto, sino también con el propósito de la ley.

Por tales razones, corresponde confirmar la pretensión fiscal, sin que se modifique por la prueba pericial contable producida en esta sede ya que sus resultados nada inciden en sustento de los agravios formulados ante este Tribunal. Es que del informe pericial sólo surge la imposibilidad de los expertos de analizar la información del sistema operativo de la empresa, porque fueron hackeados y los archivos quedaron encriptados, impidiendo acceder a los mismos. Corroboraron sus dichos con la denuncia penal que se encuentra agregada a fs. 122/123, más ninguna otra aclaración posterior da cuenta del resultado o al menos del trámite de dicha denuncia.

Corresponde ahora referirse al planteo en subsidio que presenta Del Sur Exclusivos S.A. en orden a que se permita la deducción del gravamen determinado del impuesto a las ganancias.

Dicha norma en los ap. 2 y 3 del art. 13 del Decreto 380/2001, en su parte pertinente, dispone que "Asimismo, los sujetos que tengan a su cargo el gravamen por los hechos imponibles comprendidos en los incisos b) y c) del artículo 1º de la ley en el párrafo precedente, alcanzados por la tasa general del DOCE POR MIL(12%0), podrán computar como crédito de impuestos o de la Contribución Especial sobre el Capital de las Cooperativas, el TREINTA Y TRES POR CIENTO (33%) de los importes ingresados por cuenta propia o, en su caso, liquidados y percibidos por el agente de percepción en concepto del presente gravamen, correspondiente a los mencionados hechos imponibles."

En tal sentido la normativa detallada es clara y no presenta dificultades de interpretación, en cuanto a que para poder utilizar el impuesto como crédito, primero debe haber sido ingresado por cuenta propia (liquidado y depositado); pero en el caso, la determinación de oficio fue practicada conforme a lo dispuesto en el art. 1°, inc. c) de la ley 25.413 y sus normas reglamentarias que tiene un régimen específico que es precisamente el que el recurrente omitió cumplir, derivándose de ello las consecuencias presentes en la determinación de oficio.

Por último, respecto del planteo de inconstitucionalidad de la ley del gravamen formulado por la recurrente corresponde su rechazo por abstracto, a lo que cabe agregar que es jurisprudencia de la Corte Suprema que la

atribución de decidir la inconstitucionalidad de preceptos legales sólo debe ejercerse cuando la repugnancia con la cláusula constitucional es manifiesta y la incompatibilidad inconciliable (Fallos 285:322, 300:241, 301:962, 305:518, entre muchos otros) y en el caso ello no ha sido demostrado, menos aún probado.

En consecuencia, corresponde confirmar la Resolución Nº148/2017 en tanto respecto al capital, como los intereses intimados que son accesorios, sin que se hayan invocado razones con entidad suficiente para eximir la responsabilidad por la mora incurrida en el pago; ello, con costas.

V. Resta pronunciarse sobre la multa apelada en dicho acto con sustento en el art. 45 de la ley 11.683.

Las consideraciones ya expresadas dan cuenta de la omisión incurrida por Del Sur Exclusivos S.A. al no utilizar sus cuentas bancarias, sin que en este caso tampoco se adviertan razones de suficiente entidad para exculpar su conducta o reducir la sanción endilgada, como lo solicita en su presentación. A ello no obsta que se califique la cuestión en debate como economía de opción licita, ya que ello no elimina la culpa o negligencia que caracteriza a la figura infraccional de omisión del art. 45 de la ley 11.683 y que la distingue, precisamente, de la de defraudación del art. 46 que exige dolo que en el caso quedó excluido en la instancia administrativa.

La Cámara ha dicho en autos "Mayami S.A.", sentencia del 4 de febrero de 2020, que "A lo que debe añadirse que, el principio de culpabilidad exige -como presupuesto ineludible para la aplicación de una sanción- la posibilidad real y efectiva, por parte del contribuyente, de ajustar su conducta a los mandatos de las normas jurídicas por lo que quién pretenda exculparse en el campo fiscal, con fundamento en la ignorancia o error acerca del carácter ilegítimo de su conducta, deberá acreditar de modo fehaciente que, a pesar de haber actuado con la debida diligencia, no tuvo la posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de su conducta" (conf. C.S.J.N. en los autos “Morixe SACI”, del 20/8/96, Fallos: 319:1524; ver, asimismo, esta Sala en los autos “Carraro Argentina SA c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo”, expte. 57.056/2013, del 16/04/2014).”

“La omisión incurrida en el sub examine demuestra una actuación negligente ante la invocada complejidad de la normativa en cuestión, que descarta la viabilidad de la existencia de error excusable de derecho y por ende, la posibilidad de eximir de responsabilidad a la actora de la sanción prevista en el art. 45 de la Ley 11.683 (ver “Carraro Argentina S.A.”, supra citada).".

En el caso, la modalidad adoptada para el pago así como la habitualidad y recurrencia dan cuenta de la ausencia de causales que puedan excusar la conducta reprochada.

Por lo expuesto, corresponde en este aspecto también confirmar la Resolución, con costas.

La Dra. Laura A. Guzmán dijo:

I.- Que se adhiere al relato de los hechos y a la solución propiciada por la Vocal Instructora con respecto a la determinación de oficio del impuesto sobre los débitos y créditos bancarios. Cabe señalar que la cuestión traída a conocimiento resulta idéntica a la resuelta por la suscripta in re "Distrans S.R.L.", Expte. 33.740-1, de fecha 9/9/2019, a cuyos fundamentos me remito en mérito a la brevedad.

II.- Que la recurrente se agravia de los intereses liquidados, a los que califica de inexigibles con sustento en la existencia de jurisprudencia contradictoria.

Al respecto corresponde precisar que la falta de pago en término o en su justa medida de las obligaciones

tributarias origina el nacimiento de una obligación accesoria, ingreso de intereses, que se devengan desde la fecha de vencimiento de las mismas y hasta el momento de su efectivo pago y cuyo fundamento es indemnizar al acreedor -en este caso, el Estado- por el atraso del deudor en cumplir con su obligación, que le ocasiona un perjuicio al no poder hacer uso de su derecho de crédito. Es menester tener presente que la doctrina y la jurisprudencia es conteste en exigir, para su procedencia, la presencia de mora culpable. Ello así, el retardo en el cumplimiento de la obligación debe ser imputable al deudor, razón por la cual quedará excluido el incumplimiento derivado de caso fortuito o fuerza mayor. De tal forma, si el deudor considera estar liberado de toda responsabilidad debe probarlo, lo que implica que para la constitución en mora, deben coexistir los elementos formal y subjetivo. El elemento formal está configurado por el mero acaecimiento del plazo, concepto que deriva de la obligación contenida en el artículo 37 de la ley de rito que obliga al pago de los intereses sin necesidad de interpelación alguna. En tanto, el elemento subjetivo refiere a la inimputabilidad del deudor, cuya presencia en el derecho tributario procede de la aplicación supletoria de las normas del derecho privado, conforme la autorización expresa otorgada por el artículo 1 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones). Así, resulta aplicable en la especie el régimen establecido en los artículos 886 a 888 del Código Civil y Comercial de la Nación que, si bien como el antiguo régimen del artículo 509 del Código Civil, no hace expresa referencia a la culpabilidad, la misma puede ser inferida como requisito de la mora, en tanto en el actual régimen como en el anterior, se permite al deudor liberarse de las consecuencias de su mora acreditando que no le es imputable (art.888 del CCyC), expresión que implica la falta de imputabilidad subjetiva.

En ese contexto, corresponde confirmar los intereses liquidados, toda vez que no resultan atendibles los argumentos expuestos por la recurrente de acuerdo a la forma en que se resuelve la cuestión de fondo.

III.- Que finalmente, no comparto, en cambio, la solución a la que se arriba sobre la procedencia de la sanción, que el ente fiscal subsume en el artículo 45 de la ley de rito.

Dicha norma tipifica el ilícito de omisión de impuestos, que requiere -en situaciones como la sub examine- la concurrencia de dos elementos, a saber: a) omisión de pago de impuestos y b) la falta de presentación de declaraciones juradas o presentación de declaraciones juradas inexactas. En este último supuesto, siempre que el juez administrativo haya descartado la existencia de "declaraciones engañosas", además de los presupuestos de culpa o negligencia.

Ello así, el extremo objetivo que requiere la norma para su procedencia se encuentra verificado en la especie, pues como quedó explicado precedentemente, se detectó la utilización de un sistema organizado de pagos, encontrándose, en consecuencia acreditada la materialidad de la infracción.

Aclarado ello, debe examinarse la presencia del elemento subjetivo, cuya concurrencia es necesaria para la configuración del ilícito en cuestión y cuya inexistencia alega la recurrente por entender que no existe un obrar culposo.

Debe precisarse que para que alguien pueda castigado debió obrar voluntariamente con culpa, pues entiendo que deben excluirse las sanciones exigidas solo de modo objetivo, tal como lo ha precisado reiteradamente nuestro Máximo Tribunal, entre otros, in re "Elen Valmi de Claret", 31/3/99, a cuyos fundamentos me remito en mérito a la brevedad.

IV.- Que en ese contexto, cabe recordar que una conducta debe reputarse cometida con culpa y encuadrarse en la figura que tipifica el artículo 45, salvo que se acredite la presencia de error excusable.

En este orden de ideas, cuadra advertir que según lo prevé el artículo 45 de la ley 11683, la única causa que actúa

como eximente de culpabilidad es el denominado "error excusable", cuestión que si bien importa penetrar en el lado interno de la voluntad (en palabras de López de Zavalía la "voluntad de contenido") presenta dos datos fundamentales a fin de que tenga existencia jurídica: en primer lugar, comprometer la esencia de la voluntad, ya que debe tratarse de un error esencial, decisivo e inculpable; en segundo término, que la excusabilidad esté definida por el concepto de culpa, el cual requiere de un comportamiento normal y razonable del sujeto frente al evento en que se encontró. Aun cuando es fácil observar la complejidad de establecer cuándo debe entenderse que un error es excusable, como bien lo enseña Llambías, "saber si ha habido razón para errar" dependerá de las circunstancias de cada caso. En otros términos, si la persona actuó con la prudencia que exigía la situación y pese a ello incurrió en omisión, no se la puede condenar (CNFed. Cont. Adm. - Sala V - "Colegio San Gregorio" - 8/9/2004).

En tal sentido los errores de interpretación de leyes o confusiones derivadas de fallos contradictorios o de la mala redacción de sus disposiciones pueden actuar como causas de exculpación por error.

Ello así, la cuestión debatida en autos generó criterios interpretativos disímiles que confluyeron en decisorios judiciales contrapuestos, que llevaron a que la cuestión fuera resuelta en definitiva por nuestro Máximo Tribunal en el precedente citado, circunstancia que pudo hacer incurrir a la recurrente injustificadamente en error al interpretar la normativa aplicable, que lo exime de responsabilidad.

En mérito a lo expuesto, voto por confirmar la resolución venida en recurso en cuanto determina de oficio la obligación de la recurrente frente al impuesto sobre los débitos y créditos en cuenta corriente bancaria y liquida intereses resarcitorios, con costas, y revocar la sanción aplicada, costas por su orden.

El Dr. Pablo A. Porportatto dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. Guzmán.

Por ello, por mayoría SE RESUELVE:

1) Confirmar la Resolución Nº 148/2017, en cuanto al capital e intereses, con costas.

2) Revocar la sanción aplicada en la Resolución Nº 148/2017, con costas por su orden.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas acompañadas y, oportunamente, archívese.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.05.22 13:12:47 -03:00

Laura Amalia Guzman
Vocal
Vocalía II Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.05.22 13:51:45 -03:00

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal Subrogante
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.05.22 14:00:36 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal Subrogante
Vocalía I Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.05.22 14:00:36 -03:00