Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-57650896-APN-VOCVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 19 de Mayo de 2023

Referencia: Sentencia - Expte. N° 47.770-I "QUILPE S.A. s/ recurso de apelación Impuesto sobre los débitos y créditos"

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

El expediente N° 47.770 caratulado: **"QUILPE S.A. S/ APELACIÓN"**, a resolución de la Sala "B" del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por los Dres. Armando Magallón (Vocal Titular de la 4° Nominación), José Luis Pérez (Vocal Titular de la 5° Nominación), y Pablo Alejandro Porporatto (Vocal Titular de la 6° Nominación);

El Dr. Pablo Porporatto dijo:

I.- Que, a fs. 62/88vta se presenta el contribuyente e interpone recurso de apelación en los términos previstos en el artículo 76 inciso b) de la Ley N° 11.683 (t.o. 1998 y modif.) contra la Resolución N° 111/2016 (DV RSJU), de fecha 20/12/2016 y emanada de Dirección Regional San Juan de la División Revisión y Recursos de la Dirección General Impositiva de la Administración Federal de Ingresos Públicos en virtud de la cual se determinó de oficio, con carácter parcial, en el Impuesto sobre los Débitos y Créditos en la Cuenta Corriente Bancaria, por los periodos fiscales 07/2010 a 06/2011 y 07/2011 a 06/2016, ambos inclusive, por la suma de pesos dos millones ochocientos ochenta y cuatro mil ciento cuarenta y tres con setenta y tres centavos ($2.884.143,73). Asimismo, se liquidaron en concepto de intereses resarcitorios, a la fecha de la resolución atacada, el monto de pesos cinco millones quinientos sesenta y seis mil ochenta y nueve con treinta centavos ($5.566.089,39). A su vez, se le aplicó una multa en los términos del artículo 45 de la ley ritual en la suma de pesos dos millones dieciocho mil novecientos con sesenta y dos centavos ($2.018.900,62).

La actora declara como actividad principal ante AFIP la "ventas al por mayor de bebidas alcohólicas y no alcohólicas". En un primer punto, la recurrente solicita la nulidad de las actuaciones afirmando que resulta evidente que no surgen elementos ni en los hechos ni en el derecho sobre los cuales pueda apoyarse la determinación del impuesto practicada por la AFIP-DGI ni la instrucción del sumario en cuestión.

De este modo, indica que no se aporta elemento alguno sobre el cual pueda basarse la imputación penal para merecer la sanción aplicada confirmando que el solo hecho de que se haya conformado un ajuste o se presente una declaración jurada rectificativa, no configura mérito suficiente para la aplicación de la sanción prevista en el artículo 45 de la ley ritual. Plantea que la conformación del ajuste se materializó en base a una estrategia de neto corte defensivo en la cual sometido a una inspección presentó declaraciones rectificativas para tener una clara previsión del riesgo (sic).

En esta línea argumentativa, sostiene que la resolución recurrida se encuentra gravemente viciada de nulidad, al no establecer en forma concreta y precisa los hechos que habrían motivado su instrucción y la forma en que los mismos harían aplicable la figura de defraudación prevista en el artículo 45 de la ley ritual, ya que no surge que se haya acreditado un sistema organizado de pago tal como lo exige la normativa. De este modo, alega que no se pueden olvidar los informes técnicos ofrecidos como prueba, que demuestran el impacto que el impuesto produce en el exiguo margen de ganancia, tornado la actividad de la empresa inviable.

Explica que los preceptos legales establecen la obligatoriedad de la motivación en el acto y deberá contener los criterios jurídicos aplicados. Dice que el funcionario firmante ha omitido los antecedentes fácticos que sirvan de "causa o motivo" de su decisión.

En este sentido, ratifica que el mero acceso a las actuaciones administrativas no suple la falta de motivación, máxime cuando no se han puesto de manifiesto cuáles han sido los criterios seguidos y a seguir por la Administración en el caso, explicándose el porqué de ellos y las razones de hecho y derecho en los que se apoyan, lo que no puede ser suplido por el acceso al expediente y demás actuaciones.

Aduce que no es verdad que realizaron el depósito directo en cuentas del proveedor, con el fin de evitar el impuesto, destacando que no se habrían verificado los presupuestos objetivos que marca el artículo 1º, inciso c) de la Ley N° 25.413, toda vez que no solo no reemplazó el uso de cuentas bancarias, sino que además tampoco tuvo ni tiene organizado un sistema de pagos ajeno al sistema financiero o bancario.

Argumenta que el depósito en efectivo en las cuentas corrientes bancarias de los proveedores no constituye una "ocultación de fondos" sino que responde a las características propias del mercado de venta mayorista y/o minorista donde recibe cobranzas sustancialmente en efectivo cumpliéndose todos los requisitos exigidos por la ley antievasión.

De esta forma, asevera que la operatoria comercial cuestionada no se encuentra gravada por el hecho imponible previsto en el artículo 1° inciso c) y su presunta gravabilidad está basada en interpretaciones del propio ente fiscal que exceden los términos del hecho imponible, desde allí la inconstitucionalidad y confiscatoriedad planteada.

Advierte que la expresión "todos los movimientos de fondos" que utiliza la ley, no puede ser concebida ni interpretada como la tributación de todas las cobranzas y cancelaciones que en el comercio se realicen, máxime cuando nuestro ordenamiento vigente admite pagos sin cheques, pero en cuentas bancarias.

A su vez, recalca que no se ha organizado un sistema de pagos mediante depósitos en efectivo en las cuentas de los proveedores, en tanto que ese modo de cancelación coexiste y convive con los pagos mediante la entrega de cheques a la orden para su depósito en cuentas bancarias. De esta forma, declara que no se ha eliminado o reemplazado el uso de cuentas dado que el depósito se efectúa en la cuenta del proveedor bancarizando la operación.

Destaca que, pese a recibir pagos en efectivo por ventas, jamás deja de utilizar la cuenta bancaria pues el depósito del efectivo, con personal propio y mediante una boleta de depósito, se efectúa en cuenta corriente del proveedor, introduciendo el dinero en una cuenta bancaria y transparentando el pago conforme lo exige la Ley N°25.345.

Asimismo, considera que no existió ocultamiento de fondos, toda vez que la inspección tuvo información suya, como por ejemplo la nota emitida por la cual se le expresó en forma trasparente cual era el procedimiento seguido con respecto a los mismos en cuanto a los pagos. Señala que, de haber existido un ocultamiento de fondos, no hubiera hecho "intervenir" la cuenta bancaria del proveedor, como expresamente lo reconoce el Fisco Nacional.

Por otra parte, asegura que la elección de depositar el efectivo cobrado en las cuentas bancarias de los proveedores es una política comercial de celeridad en cuanto a la instrumentación de las órdenes de pago y a fin de responder con rapidez administrativa en cuanto al cumplimiento de lo debido. Además, expresa que esta situación no genera un dispendio económico innecesario en función de que la cobranza se realiza sustancialmente en efectivo y tiene como finalidad no discontinuar el expendio de bebidas.

Analiza que esa decisión comercial no es materia de discusión en el ámbito del derecho público en cuanto al cumplimiento de lo debido y, en particular, que afecte la relación fisco-contribuyente ya que las facturas que se abonan están absolutamente registradas, son perfectamente válidas y, por otra parte, los pagos -aunque sean en efectivo- al ser depositados en las cuentas bancarias de los proveedores no extraen de la economía formal las operaciones que se realizan y mantienen dentro del sistema bancario los fondos.

Entiende que el artículo 1° inciso c) de la ley 25.413 contiene una expresión amplísima que comprende todos los movimientos de fondos, sin que se efectúen precisiones o delimitaciones de ninguna especie en dicho inciso. Opina que no puede ser concebida ni interpretada como la gravabilidad de todas las cobranzas y pagos que en el comercio se realicen sino que lo que la norma requiere es un total reemplazo de los créditos y débitos aludidos en el inciso a), que no son otros que los generados en cuentas abiertas en entidades regidas por la ley de entidades financieras.

En este sentido, entiende que el Fisco Nacional pretendería sustentar la gravabilidad de las operaciones de depósitos en efectivo en cuenta corriente del proveedor sobre la base de lo dispuesto en el inciso b) del artículo 2° del Anexo del Decreto 380. Expresa que dicha norma, resulta de dudosa legalidad y nada agrega ni modifica la interpretación del hecho efectuado sobre la base de la norma tributaria que define el hecho imponible, reproduciéndolo casi textualmente, por lo que su significación es casi nula. A su vez, razona que la pretendida tipicidad en base a la Resolución General N° 2.111/06 resulta nula e inconstitucional.

Describe que ni el Poder Ejecutivo en su pretendida reglamentación ni la propia ley introducen definición alguna que delimite la amplia figura de "todos los movimientos de fondos".

Por lo demás, estima que su posición es conteste con la totalidad del texto del hecho imponible y es armónica con el resto del ordenamiento en el sentido que sólo podría concebirse el referido inciso c) como una norma antielusiva y contraría a nuestra ley vigente en materia de pagos, por lo que sólo podrían estar alcanzados aquellos movimientos de fondos que, en efectivo, se realicen por fuera completamente de las cuentas bancarias, más no aquellos que precisamente se hacen acreditando el efectivo en una cuenta corriente del proveedor.

Afirma que, en lo que respecta a la R.G. 1135 (y su modificatoria R.G 2.111/06), el Fisco Nacional con el

dictado de este tipo de resoluciones, sólo puede fijar los aspectos operativos y/o formales, sin incursionar en aspectos que hacen a la definición sustancial del gravamen, no pudiendo tampoco su análisis llevar a modificar los resultados de una adecuada interpretación de la norma legal que tipifica el hecho imponible; de allí la ilegalidad y la inconstitucionalidad articulada.

Por ello, reconoce que, en muchas ocasiones el organismo recaudador interpreta el hecho imponible, pero lo que de ningún modo puede aceptarse es que el Fisco Nacional y los jueces administrativos pretendan alcanzar hechos u operaciones que no están gravadas bajo una correcta y razonable interpretación de la norma jurídica emanada por la ley.

Señala que en la resolución atacada el ente fiscal introduce una definición de aquello que serían los movimientos o entregas de fondos, vinculándolos de modo directo con un sistema de pago organizado. Sin embargo, considera que no se ha organizado un sistema de pagos mediante depósitos en efectivo en cuentas de los proveedores sino que se ha eliminado o reemplazado el uso de cuentas dado que el depósito se efectúa en la cuenta del proveedor.

Por otra parte, plantea la inconstitucionalidad de los textos reglamentarios y las resoluciones generales e interpretativas del Fisco Nacional por resultar violatorios del principio de reserva de ley. Entiende que el error en la aplicación de las normas impositivas está referido a aquéllas situaciones fácticas o jurídicas que, razonablemente apreciadas, permitan llegar a la conclusión de que el sujeto pudo ser inducido a confusión, como ocurriría en cuestiones complejas y cuya interpretación se presta a dudas o cuando las modificaciones de la ley e interpretaciones administrativas crean una situación de duda, tal como acontece en la presente causa.

En definitiva, resalta que es fundamental acreditar la confiscatoriedad del impuesto en relación a los márgenes brutos de su ganancia y/o comisión. Cita doctrina y jurisprudencia. A su vez, solicita prueba instrumental y pericial contable. Finalmente, la actora hace reserva del caso federal.

II.- Que, a fs 98/117, se presenta el Fisco Nacional y contesta el recurso interpuesto por la recurrente, negando todos y cada uno de los hechos y derechos allí expuestos.

A su vez, cita jurisprudencia en respaldo a su criterio y acompaña los antecedentes administrativos. Asimismo, se opone a la prueba propuesta por la recurrente.

Hace reserva del caso federal y solicita que se rechace el recurso intentado confirmando la resolución recurrida en todas sus partes, con expresa imposición de costas a la actora.

III.- Que, a fs. 142/142 vta. se hizo lugar a la excepción de falta de personería opuesta por el Fisco Nacional, con costas a la actora y se tuvo por subsanado el defecto de personería con la presentación de fs. 138.

Por otra parte, a fs. 148, se abrió a prueba de la presente causa haciendo lugar a la prueba pericial contable cuyo informe luce a fs. 156/161. Por ello, a fs. 209 se clausura el período probatorio en las presentes actuaciones y se elevan las presentes actuaciones a conocimiento de la Sala “B. A fs. 210 se ponen los autos para alegar, a fs. 226/227 y 219/224 obran agregados los alegatos producidos por el Fisco Nacional y por la parte actora, respectivamente.

Finalmente, a fs. 228 se disponen los autos para el dictado de la sentencia.

IV.- Que, en cuanto a la determinación de oficio apelada en autos, en atención a una mayor claridad expositiva, conviene detallar en primer término los argumentos que llevaron al Fisco Nacional al ajuste debatido en las presentes actuaciones.

Surge del informe final obrante a fs. 1311/1321 de los Antecedentes Administrativos, bajo la Orden de Intervención N° 861802, el procedimiento de fiscalización seguido a la actora se origina como consecuencia de que la parte tiene acreditaciones bancarias conforme surge de los sistemas informáticos del Organismo Fiscal menores a las ventas declaradas en las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias por lo que se infiere que existen cobranzas en efectivo.

Durante el proceso de fiscalización, se efectuó requerimiento en relación a la metodología de los pagos y cobranzas informando la recurrente que utilizaba el efectivo y/o cheques recibidos de terceros, para el pago de gastos de mantenimiento, prestaciones de servicios o cualquier otra erogación, siempre que no se trate de la adquisición de bienes de cambio. Asimismo, indicó que para este caso y siendo su principal proveedor Cervecería y Maltería Quilmes SAIFIC (CUIT 33-50835825-9), se abona mediante el depósito en efectivo en una cuenta que ellos tienen en el banco.

Así, del informe se desprende que la actora revistió la calidad de sujeto obligado al ingreso del impuesto en ocasión de realizar entrega de fondos (dinero o cheques de terceros) o depósito del dinero en efectivo en la cuenta de su principal proveedor. De este modo, se advierte que únicamente podrían estar en el ámbito del gravamen los movimientos de fondos que se realicen en el marco de una actividad económica.

Asimismo, delimita la figura con la gravabilidad de los movimientos de fondos "que se efectúen a través de sistema de pagos organizados" tal como lo establece el artículo 43 de la RG 1135 (AFIP). Los movimientos o entrega de fondos comprendidos en el inciso b) del Artículo 2° del Anexo del Decreto N° 380/01 y sus modificaciones.

El informe destaca que resulta incorrecta la prueba documental aportada (vide fojas 1422/1484 A.A) consistente en la compilación de antecedentes administrativos y cuadro de su balance, por los períodos 2011 y 2012, con la determinación de la base de cálculo del impuesto ya que al realizar el cálculo del impuesto en cuestión, no considera las ventas del ejercicio, a las cuales se les debería adicionar los saldos de los deudores por ventas al inicio del ejercicio y restar el saldo de los mismo al cierre. De esta manera, se obtendrían las cobranzas estimadas del ejercicio que forman parte de la base de cálculo del impuesto.

Además, no lleva a ningún tipo de cuestionamiento las propias planillas aportadas donde surgen claramente los movimientos diarios de ingresos/egresos y en la forma que se realizan (efectivo, cheque, etc).

Por otro lado, se destaca que probar el margen de rentabilidad está vinculado al impuesto a las ganancias, el que recae sobre las rentas o ingresos obtenidos. Por lo tanto, la mayor o menor incidencia del impuesto que aquí se trata en su rentabilidad no es objeto de discusión para la determinación del impuesto en cuestión.

Del análisis de las acreditaciones bancarias informadas en las bases de datos de la Administración, en confrontación con las ventas informadas para los períodos fiscales bajo inspección, la inspección señala que las acreditaciones representan un porcentaje infimo del total de ventas relevadas por la Administración en base a la información suministrada por la firma.

Por último, señala que de la información aportada por la contribuyente y las consultas al sistema e-fisco se

realizó una prueba global de auditoria, comparadas surgieron que para el 2011 habría realizado pagos en efectivo y/o cheques por un importe de $52.655.636,47 y por el 2012 $65.963.363,97.

V.- Que, corresponde a este Tribunal entrar a analizar la causa de acuerdo a los términos en que ha quedado trabada la litis.

En principio, debe precisarse que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas sus argumentaciones, sino tan sólo pronunciarse acerca de aquellas que estimen conducentes para sustentar sus conclusiones (conf. C.S.J.N., in re: "Sopes, Raúl Eduardo c/ Administración Nacional de Aduanas", sentencia del 12/2/87, "Stamei S.R.L. C/ Universidad de Buenos Aires s/ Ordinario", sentencia del 17/11/87, C.N.C.A.F., Sala V, in re "Werner Tomás M. c/B.C.R.A. s/ Proceso de Conocimiento", sentencia del 27/4/98 y "Congelados Macchaiavello y Cía. S.A." del 26/4/2007, entre otros).

VI. Que, en primer término, corresponde expedirse en torno al planteo de nulidad efectuado por la recurrente, adelantando que este argumento carece de fundamentos legales suficientes para sustentar la petición.

En efecto, para que prospere la pretensión de la recurrente, la nulidad impetrada debe estar sustentada en un interés jurídico concreto, por lo que resulta necesario que el vicio respectivo haya colocado al recurrente en un verdadero estado de indefensión, ocasionándole un agravio no subsanable, lo que no se verifica en el caso de marras.

En ese sentido, el objeto de las nulidades procesales radica en el resguardo de la garantía constitucional de la defensa en juicio, debiendo acreditarse en cada caso el perjuicio concreto de esa garantía y que la misma ha sido conculcada.

Asimismo, no pueden decretarse para satisfacer un interés teórico, sino únicamente cuando ellas hayan redundado en un perjuicio positivo y concreto para el derecho de quien las pide, lo que no ocurre en autos. Lo contrario implicaría declarar la nulidad por la nulidad misma.

En esa tónica, debe destacarse que en relación a lo estrictamente formal, la resolución determinativa de autos, en cuanto acto administrativo, aparece satisfaciendo acabadamente los requisitos estatuidos por el artículo 7 de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos. Asimismo, no se observa que el organismo fiscal se hubiera apartado en su accionar del ordenamiento jurídico positivo. Especificamente, en cuanto a la sanción aplicada, se observa que la resolución cumple con dichos requisitos al lucir motivada y fundada en sus argumentos. Al respecto, es preciso indicar que, conforme a lo dispuesto en el artículo 12 de la Ley de Procedimientos Administrativos, la determinación de oficio, como especie de acto administrativo, goza de presunción de legitimidad, es decir, que se presume que ha sido emitida conforme al ordenamiento jurídico y la misma subsiste en tanto no se declare la eventual invalidez por el órgano competente, correspondiendo al contribuyente la carga de probarla, circunstancia que no se produjo en autos.

En definitiva, los agravios de la actora son argumentos que hacen a su disconformidad con la forma en que resolviera el juez administrativo, circunstancia ésta que excede el marco de la nulidad planteada. Corresponde señalar que, si bien la actora articulo su defensa como excepción previa, sus argumentos se plantean como defensa contra el acto determinativo apelado y con la finalidad de obtener la revocación del criterio fiscal, razón por la cual no correspondería un tratamiento incidental como tampoco una imposición de costas autónoma (vide precedente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación "Bolland y Cía SA (TF

21.122-I) C/DGI” de fecha 21/02/2013).

VII. Que, corresponde a este Tribunal entrar a analizar la causa de acuerdo a los términos en que ha quedado trabada la litis.

Desde el plano normativo, el artículo 1° de la ley 25.413, modificado por el artículo 3° de la ley 25.453, estableció un impuesto "..*cuya alícuota será fijada por el Poder Ejecutivo nacional hasta un máximo del seis por mil 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;* y 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".*

Asimismo dispuso que *"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";* y facultó 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".*

Por último, estableció que *"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. Cuando se trate de los hechos a los que se refieren* [el inciso c)] *el impuesto será ingresado por quien realice el movimiento o entrega de los fondos a nombre propio, o como agente perceptor y liquidador cuando lo efectúa a nombre y/o por cuenta de otra persona".*

A su turno, en el artículo 2° del decreto 380/01 (texto según su similar 969/01), reglamentario de la ley, se estableció que "*A los efectos de determinar el alcance definitivo de los hechos comprendidos en los incisos b) y c), del primer párrafo del artículo 1° de la ley, se consideran gravados" ..."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, el artículo 43 de la resolución general AFIP 1135/01 dispuso que *"los movimientos o entregas de fondos comprendidos en el inciso b) del artículo 20 del Anexo del Decreto 380/01 y sus modificaciones, son aquellos que se efectúen a través de sistemas de pagos organizados -existentes o no a la vigencia del impuesto sobre créditos y débitos en cuentas bancarias y otras operaciones-, reemplazando el uso de las cuentas previstas en el artículo 10, inciso a) de la Ley 25.413 y sus modificatorias. Lo dispuesto*

precedentemente resulta de aplicación, siempre que dichos movimientos o entregas de fondos sean efectuados, por cuenta propia y/o ajena, en el ejercicio de actividades económicas ...". Vale destacar que dicha resolución general fue dejada sin efecto por su par 2111/06, cuyo artículo 40 guarda semejanza sustancial con el transcripto.

Ahora bien, desde el plano jurisprudencial, la Corte Suprema de Justicia de la Nación resolvió que *"...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 artículo 10, inciso a), de la ley, y en ejercicio de actividades económicas (art. 43), no ha modificado ninguno de los elementos esenciales del tributo creado por el legislador ni ha pretendido ampliar los supuestos comprendidos en el ordenamiento legal abarcando situaciones nuevas o distintas de las previstas en aquel. Por el contrario, mediante dicha disposición reglamentaria se han precisado los casos en que tienen cabida en el ordenamiento legal, sin exceder las previsiones de la reforma introducida por la ley 25.453 en la ley del tributo, que, como se vio, fue establecida, precisamente, con la finalidad de evitar la elusión del impuesto en los términos en los que este había sido originariamente establecido por el legislador"* (del voto de la mayoría), (CSJN - "Piantoni Hnos. SACIFI y A", sentencia del 12/12/2017).

En lo que al caso particular refiere, se encuentra fuera de discusión la modalidad empleada por la recurrente para percibir los cobros por sus ventas y para efectuar los pagos a su principal y único proveedor de bienes de cambio, respecto de lo cual el contribuyente no aporta prueba que demuestre lo contrario.

Así las cosas, resulta incontrastable que los importes correspondientes a las ventas efectuadas por QUILPE S.A. se acreditan directamente en la cuenta bancaria de su proveedora, omitiéndose el uso de una cuenta de la que aquella sea titular. Ello –vale destacar– en el marco de la relación comercial que vincula a la actora con CERVECERÍA QUILMES, la cual es su "única y principal" proveedora de bienes de cambio.

Esta realidad, a la luz del criterio de la mayoría del Alto Tribunal en el citado precedente "Piantoni Hermanos SACIFIyA", indica que la aludida modalidad de pagos se encuentra alcanzada por el art. 1° inc. c) de la ley 25.413, sin que obste a dicha circunstancia el hecho de que parte de sus ventas se abone en efectivo, en tanto la normativa no requiere la existencia de uniformidad en la aplicación de un determinado sistema de pagos.

Desde otro ángulo, en cuanto a los planteos de inconstituciona1idad, en primer lugar asiste razón al representante fiscal en cuanto resalta las limitaciones establecidas en el artículo 185 de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificatorias). Sin perjuicio de lo cual, en cuanto a la pretendida confiscatoriedad argumentada por la actora, cabe señalar que tuvo oportunidad de expedirse nuestro Máximo Tribunal en varios precedentes. Así, in re "Candy S.A." (3/7/2009), sostuvo que: "... el poder estatal de crear impuestos no es omnímodo e ilimitado, pues tiene un natural valladar en los preceptos constitucionales que requieren que las contribuciones sean razonables en cuando no han de menoscabar con exceso el derecho de propiedad del contribuyente que debe soportarlas".

En el caso particular, la prueba pericial contable ofrecida y producida en autos pretende acreditar que el gravamen discutido es confiscatorio. Así las cosas, luce a fs. 156/161 el informe pericial contable donde los puntos propuestos apuntan a determinar la incidencia del IDYC en la rentabilidad de QUILPE S.A. y que el mismo resultaría confiscatorio. Al respecto, cabe señalar que más allá de las divergencias planteadas por las partes en cuanto al acogimiento de la parte al régimen previsto en la Ley 27.260 de sinceramiento

fiscal, el resultado de la pericia no puede demostrar la confiscatoriedad del gravamen.

Ello así, el perito de la parte actora expone del resultado del ejercicio del período 2011 ajustado asciende a una utilidad de $863.078,11 comparado con el IDYC que ajustado es de $1.037.748,68, como consecuencia resulta una pérdida de $174.670,57 lo que implica una diferencia por la incidencia del impuesto a los débitos y créditos en referencia al resultado del ejercicio del 120,24%, lo que demuestra a su entender que la aplicación del IDYC es ostensiblemnente superior a la utilidad del ejercicio. Similar cálculo refleja respecto del período 2012.

Por su parte, con acierto, el perito del Fisco Nacional expone que el impuesto en crisis impacta de dos formas, por un lado, la porción utilizada como pago a cuenta y, por otro, en el cuadro de resultados de la empresa -en la proporción que no se utiliza como pago a cuenta- con lo que incrementa en dicha proporción los gastos deducibles y reduce el monto de ingresos imponibles.

En ese sentido, la pericia ofrecida no logra probar que el tributo en el caso particular resulte confiscatorio. En efecto, la recurrente en su defensa parte del impacto del gravamen en crisis en la determinación del impuesto a las ganancias, donde pone en evidencia que el exceso de dicho gravamen no utilizado como pago a cuenta, resulta un gasto deducible y además le generaría un quebranto trasladable a ejercicios posteriores (ver fs. 156).

No se observa que en el impuesto a las ganancias ni el propio IDYC se tribute por una tasa mayor a la que corresponde, considerando las respectivas capacidades contributivas, definidas conforme las leyes correspondientes.

En definitiva, nuestro Máximo Tribunal ha dicho que para que la confiscatoriedad exista, debe producirse una absorción, por parte del Estado, de una porción sustancial de la renta o el capital (Fallos: 314:1293; 322:3255; 328:4542; 332:1571; 341:581; 343:720; 344:1458; 345:1184) requiriéndose una prueba concluyente a cargo del actor (Fallos: 328:4542), circunstancia que no ha acontecido en autos. Que por todo lo expuesto, corresponde confirmar la resolución apelada en cuanto determina impuesto, con costas

VIII. Que en materia de los intereses resarcitorios, cabe señalar que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias. Respecto de los agravios vinculados a los intereses resarcitorios, en donde se aduce la ausencia de mora culpable, cabe señalar que, en forma reciente, la CSJN ha revisado la doctrina de fallos “Ika Renault” en donde se expuso que “si bien en el precedente de fallos 304:203 el Tribunal estableció que resulta aplicable la última parte del art. 509 del Cód. Civil que exime al deudor de las responsabilidades de la mora cuando ésta no le es imputable, las particularidades del derecho tributario... que indudablemente se reflejan en distintos aspectos de la regulación de los mencionados intereses (fallos 308:283, 316:42 y 321: 2093), llevan a concluir que la exención de tales accesorios con sustento en las normas del código civil queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales ajenas al deudor que deben ser restrictivamente apreciadas han impedido a éste el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria. Es evidente entonces que la conducta del contribuyente que ha dejado de pagar el impuesto o que lo ha hecho por un monto inferior al debido en razón de sostener un criterio en la interpretación de la ley tributaria sustantiva distinto del fijado por el órgano competente para decidir la cuestión no puede otorgar sustento a la pretendida exención de los accesorios, con presindencia de la sencillez o complejidad que pudiese revestir la materia objeto de controversia. Ello es así máxime si se tiene en cuenta que, como lo prescribe la ley y lo puntualizó la corte

en otros precedentes..., se trata de la aplicación de intereses resarcitorios cuya naturaleza es ajena a la de las normas represivas" (cfr. CSJN, Citibank NA c/ DGI, 01/06/2000). Por lo expuesto, corresponde confirmar los intereses resarcitorios calculados en la determinación apelada. Con costas.

IX.- Que finalmente corresponde analizar la sanción aplicada a la contribuyente. Al respecto, debe señalarse que el ilícito de omisión de impuestos tipificado en el artículo 45 de la ley 11683 -t. o. en 1998- requiere para la configuración de la infracción que tipifica, la concurrencia de dos elementos: por una parte la omisión de pago de impuestos y por otra el medio comisivo, que puede ser la falta de presentación de declaraciones juradas o la presentación de DDJJ inexactas- siempre y cuando el juez administrativo descarte la existencia de "declaración engañosa", y en la medida que no exista error excusable.

Con respecto a la aplicación de la multa en autos, con fundamento en el art. 45 de la Ley 11683, corresponde dejar sentado que la existencia del elemento objetivo hace presumir la culpa en el contribuyente (conforme reiterada jurisprudencia de esta Sala, entre otros, in re Rosmino y Cía., sentencia del 27/09/1999, entre otros), quien tendrá a su cargo la destrucción de dicho elemento subjetivo, alegando y demostrando la existencia de un error excusable con entidad para marginarlo del reproche punitivo, debiendo advertirse que, de conformidad a distintos pronunciamientos de esta Sala (ver, por caso, "Importaciones Alfatex S.A.", sentencia del 30/12/02 y "Pepa José Luis" del 22/4/03), el error para poseer entidad eximente de reproche debe reunir la triple característica de esencial, decisivo e inculpable, todas circunstancias que no se visualizan con ninguna nitidez en las presentes actuaciones, incumpliendo la doctrina jurisprudencial del Alto Tribunal in re "Casa Elen Valmi de Claret y Garello" (Fallos 322:519).

Que corresponde entonces analizar si existió alguna causal que permita convalidar el accionar de la encartada en la figura del "error excusable", figura que fue expresamente invocada por la apelante.

Sobre el particular, cabe señalar que el mismo es parte integrante del elemento subjetivo de la figura descripta en el artículo 45 de la ley 11683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), atento a que puede sostenerse tal causal exonerativa de responsabilidad, cuando medie una razonable oscuridad de las normas o exista una hermenéutica diferente que coloque al contribuyente en la posibilidad -razonable- de equivocarse al aplicarlas o en una situación de confusión que lo lleve a incurrir en la infracción ("Ecohábitat S.A." C.N.C.A.F. Sala IV del 7/5/09, "Coop. Agrícola De Manuel Ocampo Ltda" TFN, Sala A 2/11/98 entre muchos otros), lo que los suscriptos entienden que aconteció en las presentes actuaciones.

Bajo tales pautas hermeneúticas debe revocarse la multa aplicada, pues si bien el aspecto objetivo de la infracción quedó configurado, su conducta resulta justificada en la inteligencia de las normas aplicables, sumado ello a las confusiones derivadas de fallos contradictorios, que actúan como causas de exculpación del error (cfr. "Cepas Argentina S.A."; C.N.C.A.F. Sala III del 24/7/08).

Sobre el particular, y en el mismo sentido, la Sala IV de la Cámara Contencioso Administrativo Federal "Italnorte SAACIeI" de fecha 14/10/2014 ha expresado que "... ante la existencia de jurisprudencia contradictoria sobre la materia, se entiende razonable que la actora pudiera haber interpretado el caso de una manera diferente a como lo hizo la Administración Fiscal, lo que conlleva la posibilidad real de incurrir razonablemente en una equivocación que por sus características no merece ser sancionada. Todo ello induce a este Tribunal a considerar que existió error excusable eximente de sanción en los términos del artículo 45 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y modif.)."

Ello así, corresponde revocar la resolución apelada en cuanto aplica sanción al contribuyente. Las costas en

este aspecto corresponde aplicarlas por su orden en atención a las particularidades de la cuestión.

El Dr. Armando Magallón dijo:

I.- Que adhiero al relato de los hechos y a la solución propuesta por el Dr. Porporatto en el sentido de confirmar la determinación del impuesto a los débitos y créditos en Cuenta Corriente Bancaria por los periodos fiscales 07/2010 a 06/2011 y 07/2011 a 06/2016.

II.- Que en cuanto atañe a la aplicación a la actora de una multa de de $ 2.018.900,62.- por los periodos fiscales 07/2010 a 06/2011 y 07/2011 a 06/2012 con sustento en la presunta comisión de la infracción prevista en el art. 45 de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones), considero que en el sub lite no se alcanzan a advertir con la claridad indispensable los fundamentos que sustentan la imputación omisiva.

En efecto, a fs. 43 de estos autos -fs. 34 de la resolución apelada- el juez administrativo señala que "...con respecto a la conducta fiscal de la contribuyente, la misma se encuadró (…) en el ilícito contemplado en el Artículo 45 de la Ley 11.683 (…) al haberse omitido el ingreso del impuesto correspondiente, mediante la falta de presentación de los volantes de pago respectivos". Más adelante agrega, fundamentando la imputación, que "…tal como lo disponen la R.G. 1135/01 y la R.G. 2111/06 (AFIP) los contribuyentes deben proceder a la cancelación directa de los importes tributarios a las entidades bancarias habilitadas, a través de la presentación de los respectivos volantes de pago. Tales documentos constituyen la comunicación de pago al que hace referencia el artículo 15 de la Ley 11.683 (…) motivo por el cual poseen el carácter de declaración jurada y los errores, omisiones o falsedades que allí se computen están sujetos a las sanciones formales y materiales".

III.- El art. 45 de la ley procedimental establecía, a la fecha de los hechos juzgados que "El que omitiere el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas, será sancionado con una multa graduable entre el CINCUENTA POR CIENTO (50%) y el CIENTO POR CIENTO (100%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable. La misma sanción se aplicará a los agentes de retención o percepción que omitieran actuar como tales.

Será sancionado con la misma multa quien mediante la falta de presentación de declaraciones juradas, liquidaciones u otros instrumentos que cumplan su finalidad, o por ser inexactas las presentadas, omitiera la declaración y/o pago de ingresos a cuenta o anticipos de impuestos".

IV.- Expuestos ya el contenido de la imputación y los términos de la norma infraccional en la que se ha encuadrado la conducta reprochada a la recurrente, encuentro -más allá de la ya señalada falta de claridad en los fundamentos del acto apelado en la materia que aquí se analiza- que si bien es cierto que el ingreso en defecto del tributo se encuentra verificado, no lo es menos que el modo comisivo -que en este caso constituye un elemento material del tipo infraccional- se encuentra ausente. En efecto, el art. 45 requiere, como se aprecia de su texto, que la omisión de pago del impuesto se produzca mediando falta de presentación de declaraciones juradas o que sean inexactas las presentadas. El primero de los supuestos fácticos mencionados -la omisión de presentar declaraciones juradas- supone, como va de suyo, que exista la obligación legal de presentación y no es lo que sucede en el caso de autos.

La imputación infraccional efectuada por la demandada remite, de manera poco precisa, a las previsiones de las Resoluciones Generales 1135/01 (B.O. 09/11/2001) y 2111/06 (B.O. 14/08/2006). En este punto, cabe señalar en primer lugar que la R.G. 1135/01 fue dejada sin efecto al dictarse la R.G. 2111 (art. 43),

por lo cual su invocación para fundamentar el acto sancionatorio resultaba improcedente. En segundo lugar, debe destacarse que la única referencia a la obligación de presentación de declaración jurada por el impuesto que nos ocupa está efectuada en el art. 10 de la R.G. 2111 y la manda está referida a los sujetos mencionados en el inciso a) del artículo 2° de dicha resolución, esto es, agentes de liquidación y percepción del gravamen, categoría a la que no pertenece la encartada.

En cuanto a la asimilación que -impropiamente a mi entender, en el contexto de la estructura de los tipos infraccionales de la Ley 11.683- hace el juez administrativo entre declaración jurada y volante de pago, ya he señalado -con mayor extensión de fundamentos y a los cuales me remito en mérito a la brevedad- al votar en esta Sala -con una diferente integración- la causa “JAEJ S.A.” del 29/08/2012, que el carácter de declaración jurada que se le asigna a un volante de pago con apoyo en la norma del art. 15 que se invoca en la resolución recurrida, se circunscribe estrictamente a la atribución de responsabilidad del sujeto pagador por los errores, omisiones o falsedades que en dichos instrumentos se comprueben, quien será pasible de aplicación, en su caso, de las sanciones de los artículos 39, 45 y 46. Bajo estas premisas, la omisión de presentar un volante de pago queda claramente al margen del ámbito de imputación comprendido por el art. 45.

En virtud de lo expuesto voto por revocar la multa aplicada con sustento en el art. 45 de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y modificaciones), con costas.

El Dr. José Luis Pérez dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Pablo Porporatto.

Por ello, SE SE RESUELVE:

Confirmar la resolución apelada en autos en cuanto determina impuesto, intereses, con costas y revocar la sanción de multa al contribuyente, costas por su orden.

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

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2023.05.19 15:36:38 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Armando Magallon
Vocal
Vocalía IV Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Jose Luis Perez
Date: 2023.05.19 16:02:12 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Jose Luis Perez
Vocal
Vocalía V Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2023.05.19 16:13:52 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal
Vocalía VI Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.05.19 16:14:24 -03:00