Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-102381562-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 15 de Septiembre de 2025

Referencia: Expte. N° 48.146-I; VECOM COMERCIALIZADORA S.A.; sentencia desistimiento (Leyes N° 27.613 y N° 27.743), y fondo.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

AUTOS Y VISTOS:

El Expte. **N° 48.146-I**, caratulado **"VECOM COMERCIALIZADORA S.A. s/ apelación"**.-

Y CONSIDERANDO:

I. Que, a fs. 41/62 la actora interpone recurso de apelación contra la resolución N° 274/2017 (DV RRME) de la A.F.I.P. -Dirección General Impositiva-, de fecha 21 de junio de 2017, suscripta por el Jefe (Int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mendoza, por la cual se determina de oficio la materia imponible del Impuesto a los Débitos y Créditos y otras operatorias Ley N° 25.413 correspondiente a los períodos fiscales 01/2010 a 12/2011, ambos inclusive, imponiéndole la obligación de ingresar el gravamen, con más intereses resarcitorios, y aplica multa respecto de los períodos fiscales 01 a 06/2010 equivalente a tres veces el impuesto presuntamente evadido con sustento en el artículo 46 de la ley de rito.

En el caso, se trata la contribuyente de una sociedad comercial cuya actividad principal declarada es la venta al por mayor en comisión o consignación de mercaderías (cfr. fs. 9, autos principales), y que conforme expresara la propia recurrente en sede administrativa sus actividades son la comercialización de equipos y tarjetas prepagas de telefonía celular por cuenta y orden de AMX ARGENTINA S.A. (CLARO – antes CTI MÓVIL), venta directa de equipos de telefonía celular prepagos Claro y venta de decodificadores de señal y accesorios de televisión satelital DIRECTV (cfr. fs. 10 y fs. 41 vta., autos principales, y fs. 14/16, Cpo. Principal N°1, AA).

Conforme surge de la resolución apelada, la propia recurrente informó -en lo que aquí interesa- que en referencia puntual a los ajustes fiscales cuestionados, y con relación a la venta de tarjetas prepagas, que por las compras CLARO le emite facturas B y por las ventas la propia recurrente confecciona facturas B a sus distribuidores secundarios (subdistribuidores) por cuenta y orden de CLARO, aclarando que los importes de ambas facturas son por el valor facial de las tarjetas y se encuentran exentas del Impuesto al Valor Agregado. Asimismo, agrega que la venta a kioscos y clientes finales la hace a través de distribuidores secundarios quienes

pagan a nombre de la recurrente las tarjetas adquiridas mediante depósitos en una cuenta bancaria de CLARO en el Banco Santander Río (cfr. fs. 10/10 vta. y fs. 41 vta., autos principales).

Expresa la recurrente que el modo en que se desenvuelve su relación con la empresa CLARO es a través de un contrato de agencia, en cuyo Anexo VII se establecen las condiciones para que la Agencia -la aquí recurrente- contrate con las SUBAGENCIAS -subdistribuidores o distribuidores secundarios-, conforme un modelo tipo de contrato. También alega que acompañó en sede administrativa algunos de esos contratos, de los que surge en su cláusula IV que se establece como forma de pago que el importe facturado por la Agencia por cuenta y orden de CLARO debe ser abonado mediante depósito en efectivo en una Cuenta Recaudadora del Banco Santander Río a nombre de CLARO, previo descuento de la comisión pactada. Expresa que el depósito mencionado se debe realizar sobre el número de factura previamente informado por la Agencia y el comprobante emitido por el Banco (SICE) debe conservarse como constancia del pago de la factura de la propia recurrente, a quién se le entrega una copia. Finaliza sintetizando que es la empresa CLARO quien, por contrato, exige que los depósitos se hagan directamente a su cuenta de contado, instrumentos que afirma ofrecer como prueba (cfr. fs. 42 y fs. 43 vta., autos principales).

En ese orden de ideas, sostiene que no existe un sistema de pagos organizado por la recurrente sino todo lo contrario, quien pretende establecer este sistema organizado de pago en cabeza de la recurrente es el propio Fisco Nacional con la única finalidad de recaudar el gravamen (cfr. fs. 44 vta., auto principales).

Luego discurre en torno al sistema posterior implementado por CLARO de recaudación virtual -el cual no es materia de ajuste fiscal en la presente causa-, al cual debe extenderse -a su criterio- lo establecido en el Dictamen AFIP - DGI N° 46/2012, en cuanto exime al sistema de “Cuentas Recaudadoras Especiales” el gravamen aquí reclamado (cfr. fs. 46, autos principales).

Por otro lado, sintetiza el marco legal aplicable, ensaya las razones por las cuales considera que el ajuste fiscal es improcedente, cuestiona el gravamen en cuanto a su legalidad y lo caracteriza de confiscatorio en el caso concreto. Cita jurisprudencia.

En otro sentido, destaca que si bien en las liquidaciones proyectadas por el organismo recaudador se consideró la inversión en CEDINES (Ley N° 26.860) realizada por la recurrente, se omitió en el acto apelado hacer referencia a aquellos CEDINES adquiridos en forma personal por los socios de la firma, Sres. Arturo Yaciofano y Pablo Moya, los que a su entender liberan proporcionalmente a la firma respecto de los ajustes que pudieran ser procedentes (cfr. fs. 56 vta./57, autos principales).

A su vez, enfatiza que la sanción aplicada es improcedente, ofrece prueba documental, pericial contable, informativa y testimonial, plantea el caso federal y solicita se revoque la resolución apelada.

II. Que, a fs. 36/103 vta. el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso, desestima los agravios de la recurrente y ratifica en todas sus partes la resolución determinativa de oficio que motiva las presentes actuaciones, destacando que la materia imponible ha sido debidamente ponderada por el juez administrativo, solicita el rechazo del recurso impetrado por las razones de hecho y de derecho que expone, acompaña las actuaciones administrativas, plantea el caso federal y solicita se confirme la resolución recurrida, con costas.

Expresa la representación fiscal que el ente recaudador interpretó que a la modalidad operativa consistente en los pagos a cuenta de las compras de tarjetas telefónicas prepagas efectuados por la recurrente a CLARO mediante el depósito en efectivo realizado por los subagentes en la cuenta corriente bancaria de titularidad de CLARO, le corresponde la aplicación de las disposiciones del artículo 1° inciso c) de la Ley N°

25.413 y artículo 2° inciso c) y artículo 7° del Anexo del Decreto N° 380/01, por cuanto: a) se trata de movimientos de fondos que se realizan en el marco de una actividad económica, b) dichos movimientos de fondos se efectuaron mediante un sistema de pagos organizado, es decir, no se trata de hechos aislados o circunstanciales sino que responden a un esquema de trabajo, a través de mecanismos ordenados y recurrentes y, c) persigue reemplazar el uso de la cuenta bancaria, motivo por el cual se aplicó la alícuota del doce por mil legalmente prevista (cfr. fs. 90).

En otro orden de ideas, y en particular referencia a la cuestión de la Ley N° 26.860 y los CEDINES adquiridos por la recurrente, destaca que en sede administrativa dicha circunstancia fue debidamente ponderada, imputándose la referida inversión a la base imponible del gravamen aquí discutido (cfr. fs. 99/100 vta.).

Asimismo, sostiene la representación fiscal que resulta de aplicación al caso concreto el precedente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación recaído en la causa “Piantoni Hnos.” de fecha 12/12/2017 (cfr. fs. 100 vta.).

III. Que, a fs. 107/109 vta. obra la contestación producida por la recurrente respecto a la oposición a la prueba formulada por el Fisco Nacional.

A fs. 127/127 vta. y fs. 166/166 vta. obra la apertura a prueba de las actuaciones, dónde se hizo lugar parcialmente a la producción de la prueba informativa dirigida al Banco Central de la República Argentina y a la prueba testimonial (cfr. fs. 195).

A fs. 196/202, fs. 203 y fs. 206/209 vta. se produjeron diversas presentaciones y un traslado en atención al desistimiento parcial formulado por la recurrente en los términos de la Ley N° 27.613, sobre Incentivo a la Construcción Federal Argentina y Acceso a la Vivienda., cuyo tratamiento se difirió para ser tratado junto a la cuestión de fondo (cfr. fs. 210).

A fs. 216 se dispuso la clausura del período probatorio y se elevaron las actuaciones a consideración de la Sala “A”. A fs. 217 se ponen los autos a disposición de las partes para alegar, obrando el alegato de la representación fiscal a fs. 224/231, y no habiendo hecho uso de su derecho la parte actora.

A fs. 233/234 vta. y fs 240/243 la parte actora comunica su acogimiento parcial a los beneficios de la Ley N° 27.743 respecto de los períodos fiscales 07/2010 a 06/2011, desistiendo de la acción y del derecho, incluso el de repetición, acompaña el F.408/PD, el Formulario F. 1003, el Plan de Facilidades de Pago T503114 consolidado el 05/09/2024 en un solo pago, el comprobante de pago y las constancias de presentación ante AFIP. Asimismo la parte actora manifiesta que no se encuentra comprendida en ninguna de las causales de exclusión previstas en el artículo 4° de la Ley N° 27.743.

Luego de reiteradas prórrogas, el Fisco Nacional contesta el traslado conferido a fs. 253/258 vta. y fs. 265/275, presentaciones en las que se refiere al año calendario 2011 en lugar de referirse al ejercicio fiscal 2011, que en el caso de la recurrente abarca desde el 01/07/2010 hasta el 30/06/2011 (cfr. fs. 259). Finalmente, y previo traslado dispuesto por este Tribunal a fs. 276, la parte actora informa a fs. 280/292 de forma detallada el modo y los montos en que se produjeron sus desistimientos en los términos de las Leyes N° 27.613 y N° 27.743, lo que se tuvo presenta fs. XXX, oportunidad en que los autos pasan a sentencia.

IV. Que, sentado lo que antecede, corresponde en primer lugar abordar el tratamiento del acogimiento parcial a la pretensión fiscal en los términos de la Ley N° 27.613, denominada “Incentivo a la Construcción Federal Argentina y acceso a la vivienda”, conforme fuera informado por la representación fiscal a fs. 196/202 y

cuyo traslado de fs. 203 fuera contestado por la parte actora a fs. 206/209 vta.

De las presentaciones mencionadas surgen dos datos precisos que merecen ser destacados. Primero, que a través de las presentaciones efectuadas por la propia recurrente en el marco del Expte. N° 46.304-I (y sus acumulados), caratulado "VECOM COMERCIALIZADORA S.A.", el que tramitara ante la Sala "D", Vocalía de la 12va Nominación, la representación fiscal ya estaba anoticiada de la presentación del F.408/PD referido al gravamen discutido en autos, y así lo informó a este Tribunal una vez recaída sentencia definitiva en el expediente mencionado. Segundo, que en contestación al traslado dispuesto por este Tribunal en autos mediante presentación de fs. 206/209 vta. la aquí actora acompañó una vez más -a su entender- el Formulario 408/PD correspondiente, al mismo tiempo que mencionó haberlo hecho en una primera oportunidad bajo el IF-2023-110771134-APN-DTD#JGM.

Ahora bien, no existiendo constancia en estas actuaciones de la presentación mencionada por la recurrente bajo esa numeración, y teniendo a la vista el Expte. N° 46.304-I (y sus acumulados), caratulado "VECOM COMERCIALIZADORA S.A.", Sala "D", Vocalía de la 12va Nominación, resulta que en la referida causa obran una serie de presentaciones efectuadas por ambas partes desde fs. 1697 hasta fs. 1779, todas relacionadas con la Ley N° 27.613 y de fundamental importancia para la resolución de las cuestiones aquí debatidas, entre las cuales obra a fs. 1752/1755 la presentación que corre bajo el IF-2023-110771134-APN-DTD#JGM.

En ese sentido, obran a fs. 1702 vta./1709 los respectivos comprobantes de pago del impuesto especial establecido en la Ley N° 27.613, advirtiéndose que los montos exteriorizados son suficientes para cubrir el monto de las obligaciones apeladas en el referido expediente, y en forma parcial el gravamen apelado en autos.

Asimismo, surge de fs. 1725/1730 y fs. 1734/1737, según lo informado por el Fisco Nacional que la actora no posee juicios en trámite, finalizados ni paralizados, aunque si dispone de dos causas penales: Nº 6265/2016 caratulada "Yaciófano Arturo y/o otros s/ infracción Ley 24.769 querellante AFIP-DGI en trámite ante el Juzgado Federal de Mendoza y Nº 32019523/10E caratulada "Yaciófano Arturo s/ av infracción ley 24.769 en trámite ante el mismo juzgado, la cual se encuentra finalizada el 02/02/2017 por extinción de la acción por pago de la pretensión fiscal- art.54 ley 27.260. Asimismo, manifiesta que no importa la aceptación del acogimiento formulado por la actora en los términos de la ley 27.613, ni el reconocimiento del derecho del solicitante a gozar de los beneficios establecidos por esta, así como las normas complementarias y reglamentarias dictadas en relación a la misma; situaciones que serán discernidas por el área competente para la recepción o trámite del referido acogimiento. Finalmente, respecto de los pagos realizados por la recurrente a fs. 1703/1709 destaca que la dependencia Agencia Sede Mendoza Nº 2 verificó su veracidad por lo que procede a acompañar el listado y detalle de los mismos a fs. 1736/1736 vta.

Por otro lado, entre fs. 1740/1755 obran dos presentaciones de la recurrente en las que informa con carácter de declaración jurada no encontrarse afectada por las causales de exclusión dispuestas en los artículos 16 y 15 inc. c) y d) de la Ley N° 27.613, manifestando a su vez en los términos del artículo 17 de la mencionada norma, la expresa renuncia a la promoción de cualquier procedimiento judicial o administrativo para reclamar con fines impositivos la aplicación de los procedimientos de actualización de cualquier naturaleza, oportunidad en la que acompaña la documentación procedente de las causas penales ya mencionadas en las que la Administración Federal ya se hubiera pronunciado sobre la procedencia del blanqueo en los diversos gravámenes en discusión, inclusive aquellos ventilados en estos autos (cfr. fs. 1741 vta. y fs. 1751). En dicha oportunidad y en aquellas actuaciones ya finiquitadas, también acompañó la recurrente el F. 408/PD correspondiente al allanamiento parcial al gravamen aquí en tratamiento (cfr. fs. 1753 vta./1755 vta.).

V. Que, la Ley N° 27.613 implementó el Régimen de Incentivo a la Construcción Federal Argentina y Acceso a la Vivienda, destinado a promover el desarrollo o inversión en proyectos inmobiliarios realizados en el territorio de la República Argentina.

El artículo 6º de la mencionada norma dispuso que las personas humanas, sucesiones indivisas y los sujetos establecidos en el artículo 53 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, (texto ordenado en 2019 y sus modificaciones), residentes en la República Argentina, podrán declarar de manera voluntaria ante la A.F.I.P, la tenencia de moneda extranjera y/o moneda nacional en el país y en el exterior, en las condiciones previstas dentro de un plazo que se extenderá desde la fecha de entrada en vigencia de la ley (12/03/2021) hasta ciento veinte (120) días corridos (julio 2021) posteriores, ambas fechas inclusive. Dicho período fue ampliado por la Ley N° 27.679, la cual restableció el régimen desde la fecha de entrada en vigencia de la citada norma (22/08/2022) hasta trescientos sesenta (360) días corridos (17/08/2023).

Por su parte, el artículo 7º de la Ley N° 27.613 señala que los fondos declarados deberán depositarse en una Cuenta Especial de Depósito y Cancelación para la Construcción Argentina en algunas de las entidades comprendidas en el régimen de la Ley N° 21.526 y sus modificaciones, en la forma y en los plazos que establezca la A.F.I.P y el Banco Central de la República Argentina.

Asimismo, establece que dichos fondos podrán afectarse, únicamente, al desarrollo o la inversión en los proyectos inmobiliarios en la República Argentina, pudiendo ser transitoriamente aplicados a la compra de títulos públicos nacionales, e inmediatamente invertidos en los destinos mencionados.

En ese orden, el artículo s/n incorporado a continuación del art. 1 de la Ley N° 27.679 amplía el destino de los fondos declarados a inmuebles usados, no resultando aplicables al presente caso.

En tal sentido, el artículo 2 de la Ley N° 27.613 define el término proyectos inmobiliarios entendiendo a los mismos como aquellas obras privadas nuevas que se inicien a partir de la entrada en vigencia de la presente ley (construcciones, ampliaciones, instalaciones, entre otras) y que, de acuerdo con los códigos de edificación o disposiciones semejantes, se encuentren sujetos a denuncia, autorización o aprobación por autoridad competente.

Quedan comprendidas dentro de ésta definición aquellas que a la fecha de entrada en vigencia de la norma posean un grado de avance inferior al cincuenta por ciento (50%) de la finalización de la obra.

Por otra parte, el artículo 9 del mismo cuerpo normativo estableció un impuesto especial que se determinará sobre el valor de la tenencia que se declare, expresada en moneda nacional al momento de ingreso a la cuenta especial, conforme las alícuotas allí dispuestas. En virtud de ello, el artículo 10 destaca que la falta de pago del tributo especial dentro de los plazos fijados, privará al sujeto que realiza la declaración voluntaria de la totalidad de los beneficios aquí previstos.

Respecto de dichos beneficios el artículo 11 los detalla indicando que por los montos declarados los solicitantes: a) no estarán sujetos a lo dispuesto en el inciso f) del artículo 18 de la ley 11.683, (texto ordenado en 1998 y sus modificaciones), respecto de las tenencias exteriorizadas; b) quedan liberados de toda acción civil, comercial, penal tributaria, penal cambiaria, penal aduanera e infracciones administrativas que pudieran corresponder y c) quedan eximidos del pago de los impuestos que hubieran omitido declarar, de acuerdo con las siguientes disposiciones: i) Impuestos a las ganancias, a las salidas no documentadas conforme al artículo 40 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, (texto ordenado en 2019 y sus modificaciones), a la transferencia de inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas y sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias y otras operatorias: respecto del monto de la materia neta imponible del impuesto que corresponda, el importe equivalente en moneda

nacional de la tenencia de moneda extranjera y/o moneda nacional, que se declara voluntariamente; ii) Impuestos internos y al valor agregado: el monto de operaciones liberado se obtendrá multiplicando el valor en moneda nacional de las tenencias exteriorizadas, por el coeficiente resultante de dividir el monto total de operaciones declaradas -o registradas en caso de no haberse presentado declaración jurada- por el monto de la utilidad bruta, correspondientes al período fiscal que se pretende liberar; iii) Impuesto sobre los bienes personales y de la contribución especial sobre el capital de las cooperativas: respecto del impuesto originado por el incremento de los bienes sujetos al impuesto o del capital imponible, según corresponda, por un monto equivalente en moneda nacional a las tenencias declaradas voluntariamente y iv) Impuesto a las ganancias por las ganancias netas no declaradas: en su equivalente en moneda nacional, obtenidas en el exterior, correspondiente a las tenencias que se declaran voluntariamente.

Sin embargo, dichos beneficios podrán ser gozados siempre y cuando los contribuyentes no se encuentren alcanzados por las exclusiones previstas en los artículos 15 y 16. No obstante lo expuesto, cabe destacar que el artículo 17 establece que los sujetos que se acojan al régimen deberán previamente renunciar a la promoción de cualquier procedimiento judicial o administrativo para reclamar con fines impositivos la aplicación de procedimientos de actualización de cualquier naturaleza. Aquellos que a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley ya hubieran promovido tales procesos, como así cualquier otro de naturaleza tributaria, deberán desistir de las acciones y derechos allí invocados.

VI. Que, en esa tónica, surge de los Formularios 408/PD obrantes a fs. 208/209 que la recurrente Vecom S.A. se acogió a los beneficios dispuestos en la Ley N° 27.613. Dichos formularios fueron acompañados en su oportunidad en el marco del Expte. N° 46.304-I (y sus acumulados), caratulado “VECOM COMERCIALIZADORA S.A.”, Sala “D”, Vocalía de la 12va Nominación (cfr. fs. 1754/1755), expediente en el que obra a fs. 1702vta./1703 la declaración jurada de normalización de la tenencia de moneda en los términos de la citada norma y a fs. 1703 vta. /1709 los respectivos comprobantes de pago del impuesto especial. Dichas presentaciones fueron efectuadas el 09/03/2023 por lo que en principio y en los términos de la Ley N° 27.679 la recurrente se encontraría alcanzada por los beneficios previstos en el Régimen de Incentivo a la Construcción Federal Argentina y Acceso a la Vivienda.

Asimismo, a fs. 1703 del citado expediente surge que la recurrente depositó el dinero exteriorizado ($78.000.000) en la cuenta especial del Banco Macro (CBU finalizado 8058) y abonó el tributo especial conforme obra a fs. 1704/1709.

Conforme lo que dispone el artículo 7 del mencionado texto legal, el dinero exteriorizado podrá ser aplicado únicamente al desarrollo o inversión de proyectos inmobiliarios, existiendo la posibilidad de destinar transitoriamente dicho capital a la compra de títulos públicos nacionales e inmediatamente invertidos en los destinos mencionados. La Ley N° 27.679 amplía las posibilidades de aplicación de dicho blanqueo indicando que el dinero también puede ser utilizado en la adquisición de un inmueble usado que sea afectado a la casa habitación o a la locación de casa habitación por un plazo no inferior a los 10 años.

Ahora bien, respecto de las exclusiones detalladas en el artículo 16 y 15 de la ley 27.613 cabe señalar que a fs. 1777/1779 de la causa mencionada el Fisco Nacional informa que la actora no posee juicios en trámite, finalizados ni paralizados, aunque si dispone de dos causas penales: Nº 6265/2016 caratulada “Yaciófano Arturo y/o otros s/ infracción ley 24.769 querellante AFIP-DGI en trámite ante el Juzgado Federal de Mendoza y Nº 32019523/10E caratulada “Yaciófano Arturo s/av infracción ley 24.769 en trámite ante el mismo juzgado la cual se encuentra finalizada el 02/02/2017 por extensión de la acción por pago de la pretensión fiscal- art.54 ley 27.260, siendo dichos elementos los únicos que dispone en sus bases de datos, no pudiendo referirse al resto de

las causales de exclusión previstas en el artículo 15 inc. c) y d) y 16 de la ley 27.613. Por su parte, a fs. 1740 la parte actora informa con carácter de declaración jurada que no se encuentra alcanzado por las causales de exclusión previstas en los incisos c) y d) del artículo 15 y 16 de la citada norma y renuncia a la promoción de cualquier procedimiento judicial o administrativo para reclamar con fines impositivos la aplicación de procedimientos de actualización de cualquier naturaleza. Respecto a los procedimientos tributarios lo manifestó mediante los Formularios Nº 408/PD.

En virtud de lo expuesto, corresponde tener a Vecom Comercializadora S.A. por desistida parcialmente de la acción y del derecho, incluso el de repetición, de conformidad con los montos de capital e intereses expresados en el F. 408/PD, en la presente causa, con costas -conforme lo establecido por el artículo 17 de la Ley N° 27.613, respecto de los períodos fiscales 07/2010 a 06/2011.

Queda a cargo del Fisco Nacional la verificación del cumplimiento de las condiciones previstas en la normativa aplicable.

VII. Que, sentado lo que antecede, corresponde entonces abordar el tratamiento del acogimiento parcial a la pretensión fiscal en los términos de la Ley N° 27.743 (B.O. 8/7/ 2024), la que establece en su artículo 2°- *"Los contribuyentes y responsables de las obligaciones tributarias y aduaneras y de los recursos de la seguridad social cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentran a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos, podrán acogerse por las obligaciones vencidas al 31 de marzo de 2024, inclusive, y por las infracciones cometidas hasta dicha fecha relacionadas o no con aquellas obligaciones... El acogimiento previsto en el párrafo anterior podrá formularse desde la fecha de entrada en vigencia de la reglamentación que dicte la Administración Federal de Ingresos Públicos y hasta transcurrido ciento cincuenta (150) días corridos desde aquella fecha, inclusive."*

A su vez el artículo 3° en su inciso a) prevé que: *"Quedan incluidas en lo dispuesto en el artículo anterior: …Aquellas obligaciones que se encuentren en curso de discusión administrativa (incluye las causas ante el Tribunal Fiscal de la Nación) o contencioso administrativa (incluye cualquier causa en trámite ante el Poder Judicial), en tanto el contribuyente se allane y/o desista, según corresponda, incondicionalmente por las obligaciones regularizadas; y renuncie a toda acción y derecho, incluso el de repetición, asumiendo el pago de las costas y gastos causídicos.*

El allanamiento y/o el desistimiento, según corresponda, podrá ser total o parcial. En ningún caso, dicho allanamiento y/o desistimiento podrá ser interpretado como un reconocimiento de la exigibilidad de la obligación fiscal con relación a los períodos fiscales que no se hayan regularizado a través del presente régimen…"

En tanto el art. 35 de la de la RG 5525/24 establece que *"En caso de incluirse en este régimen de regularización excepcional deudas en discusión administrativa, contencioso-administrativa o judicial, los contribuyentes y/o responsables, con anterioridad a la fecha de adhesión, deberán allanarse y/o desistir incondicionalmente de las acciones, los reclamos y recursos en trámite, así como renunciar a toda acción y derecho –incluso el de repetición-, por los conceptos y montos por los que se formule la adhesión, asumiendo el pago de las costas y los gastos causídicos. …A tal efecto, dichos sujetos deberán presentar el formulario de declaración jurada N° 408/PD, a través del servicio con Clave Fiscal denominado "Presentaciones Digitales", seleccionando el trámite "Presentación F. 408 – Allanamiento o Desistimiento".*

VIII. Que, el artículo 6° de la norma dispone con alcance general, para los sujetos que se acojan al

presente régimen, los siguientes beneficios, según la fecha de adhesión y la forma de pago elegida, en lo que aquí interesa:

"…a) Adhesión al presente régimen dentro de los primeros treinta (30) días corridos desde la fecha de entrada en vigencia de la respectiva reglamentación que dicte la Administración Federal de Ingresos Públicos: condonación del setenta por ciento (70%) de los intereses resarcitorios y punitorios devengados a la fecha de adhesión al presente régimen en la medida que la totalidad de la deuda a regularizar se cancele por pago al contado o en un plan de facilidades de pagos de hasta tres (3) cuotas mensuales bajo los términos que la Administración Federal de Ingresos Públicos establecerá a tal fin;

b) Adhesión al presente régimen a partir de los treinta y un (31) días corridos y hasta los sesenta (60) días corridos desde la fecha de entrada en vigencia de la respectiva reglamentación que dicte la Administración Federal de Ingresos Públicos: condonación del sesenta por ciento (60%) de los intereses resarcitorios y punitorios devengados a la fecha de adhesión al presente régimen en la medida que la totalidad de la deuda a regularizar se cancele por pago al contado o en un plan de pagos de hasta tres (3) cuotas mensuales bajo los términos que la Administración Federal de Ingresos Públicos establecerá a tal fin;

c) Adhesión al presente régimen a partir de los sesenta y un (61) días corridos y hasta los noventa (90) días corridos desde la fecha de entrada en vigencia de la respectiva reglamentación que dicte la Administración Federal de Ingresos Públicos: condonación del cincuenta por ciento (50%) de los intereses resarcitorios y punitorios devengados a la fecha de adhesión al presente régimen en la medida que la totalidad de la deuda a regularizar se cancele por pago al contado o en un plan de pagos de hasta tres (3) cuotas mensuales bajo los términos que la Administración Federal de Ingresos Públicos establecerá a tal fin;

d) Adhesión al presente régimen dentro de los primeros noventa (90) días corridos desde la fecha de entrada en vigencia de la respectiva reglamentación que dicte la Administración Federal de Ingresos Públicos: condonación del cuarenta por ciento (40%) de los intereses resarcitorios y punitorios devengados a la fecha de adhesión al presente régimen en la medida que se cancele la totalidad de la deuda a regularizar a través de un plan de facilidades de pago que la Administración Federal de Ingresos Públicos establecerá a tal fin;

e) Adhesión al presente régimen a partir de los noventa y un (91) días corridos desde la fecha de entrada en vigencia de la respectiva reglamentación que dicte la Administración Federal de Ingresos Públicos: condonación del veinte por ciento (20%) de los intereses resarcitorios y punitorios devengados a la fecha de adhesión al presente régimen en la medida que se cancele la totalidad de la deuda a regularizar a través de un plan de facilidades de pago que la Administración Federal de Ingresos Públicos establecerá a tal fin."

Los casos de regularización de los planes de facilidades de pago a que hace referencia el inciso e) del artículo 3° de la presente ley, en la medida que se encuentren vigentes al 31 de marzo de 2024, tendrán las siguientes condiciones y beneficios:

i. Se mantiene la fecha de consolidación original a todos los efectos.

ii. Los intereses resarcitorios y punitorios devengados a la fecha de consolidación original serán condonados por el equivalente al treinta por ciento (30%).

iii. Deberán regularizarse, exclusivamente, a través de alguna de las modalidades de cancelación establecidas en los incisos a), b) y c) del primer párrafo de este artículo, en cuyo caso la condonación de intereses establecida para tales supuestos resultará de aplicación para los devengados a partir de la fecha de

consolidación original…”

Ello así, la adhesión al régimen de la Ley N° 27.743 implica la eximición parcial de los intereses resarcitorios de acuerdo con lo previsto en el artículo mencionado, lo que así corresponde resolver. Costas por su orden.-

Sin perjuicio de ello, corresponde aclarar que ese beneficio se encuentra sujeto al control que el organismo fiscal efectúe en su oportunidad respecto del régimen de regularización excepcional.

En mérito a lo expuesto, corresponde tener a la recurrente por desistida parcialmente de la acción y del derecho, incluso el de repetición, con respecto al impuesto (períodos fiscales 07/2010 a 06/2011) e intereses correspondientes de acuerdo con lo dispuesto en la Ley N° 27.743, con costas; y condonar los intereses en la proporción que corresponda, con costas por su orden.

IX. Que, corresponde entonces analizar la procedencia del ajuste efectuado por la Administración Fiscal respecto de los períodos fiscales 01/2010 a 06/2010 y 07/2011 a 12/2011, todos comprendidos en su totalidad.

Conforme surge del Informe Final de Inspección, fiscalizada que fuera la recurrente, se concluyó que la actividad principal de la sociedad en el período auditado, es venta y distribución de tarjetas pre-pagas de telefonía celular, en forma exclusiva de la firma AMX Argentina S.A. (CLARO). En lo que aquí interesa, y no obstante que la venta directa al usuario final es efectuada a través de sub-distribuidores, estos últimos efectúan los depósitos -netos de la retribución reconocida por las ventas- a través de un sistema de pagos del Banco Santander denominado SICE que vincula a VECOM S.A. con CLARO. En breve, el dinero de los subdistribuidores ingresa directamente a la cuenta de CLARO en dicha entidad bancaria, sin existir movimiento de fondos que vincule al sub-distribuidor con VECOM S.A., mientras que la factura emitida por VECOM S.A. a los sub-distribuidores lleva inserta la referencia “Por Cuenta y Orden” de CLARO (cfr. fs. 465, Cuerpo N° 3, AA).

Vale decir, no es un hecho cuestionado el mecanismo utilizado por la recurrente, ninguna de las partes es conteste en la forma en la que, en efecto, se desarrollan las operaciones. En pocas palabras, el presente diferendo se resume en dilucidar si la mecánica utilizada por la aquí recurrente configura o no un sistema organizado de pagos de acuerdo a la normativa vigente a la sazón.

X. Que a fin de determinar si la operatoria descripta se encuentra alcanzada por el impuesto sobre los débitos y créditos bancarios como sostiene la administración, resulta oportuno efectuar previamente un análisis sobre la normativa aplicable.

El art. 1° de la Ley N° 25.413, modificado por el art. 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 (6‰) que se aplicará sobre: a) los créditos y débitos efectuados en cuentas -cualquiera sea su naturaleza- abiertas en las entidades regidas por la Ley de Entidades Financieras; b) las operatorias que efectúen las entidades mencionadas en el inciso anterior en las que sus ordenantes o beneficiarios no utilicen las cuentas indicadas en el mismo, cualquiera sea la denominación que se otorgue a la operación, los mecanismos empleados para llevarla a cabo -incluso a través de movimiento de efectivo- y su instrumentación jurídica; 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”.

Finalmente, 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 los incisos a) y b), las entidades comprendidas en la Ley de Entidades Financieras actuarán como agente de percepción y liquidación, y en el caso del 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”.

Oportunamente, el art. 2° del anexo al Decreto N° 380/01 (texto según su similar N° 969/01), reglamentario de la ley del gravamen, 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”.

Por último, el art. 40 de la Resolución General AFIP N° 2111/2006 (abrogante de su antecesora R.G. N° 1135/2001) dispuso que “Los movimientos o entrega de fondos efectuados por cuenta propia y/o ajena, en el ejercicio de actividades económicas, comprendidos en el inciso b) del artículo 2º del Anexo del Decreto Nº 380/01 y sus modificatorios, son aquéllos que se efectúan a través de sistemas de pago organizados -existentes o no a la vigencia del impuesto sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias y otras operatorias-, reemplazando el uso de las cuentas previstas en el artículo 1º, inciso a) de la Ley Nº 25.413 y sus modificaciones”.

XI. Que en ese contexto y descripta como fue la cuestión nuclear a resolver, cabe destacar que la misma ha merecido tratamiento en el precedente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, recaído *in re* “Piantoni Hnos. S.A.C.I.F.I. y A. c/D.G.I. s/recurso directo de organismo externo”, de fecha 12/12/2017, en el que luego de la reseña normativa aplicable sostuvo: *“…de lo transcripto precedentemente surge que los elementos esenciales del tributo, su hecho imponible, los sujetos obligados, la base imponible y las exenciones han sido expresamente establecidos por una ley, en sentido formal y material, emanada del Congreso de la Nación, por lo cual el planteo de la recurrente no puede prosperar.*

Al respecto cabe señalar, en primer lugar que la amplitud que resultaría del texto de los incisos b y c del art. 1° de la citada ley, aisladamente considerados, resulta limitada por lo establecido en el párrafo que sigue a este último inciso. En efecto, en ese párrafo -que establece el incremento de las tasas aplicables en los supuestos allí contemplados- la ley dispone expresamente que las “operatorias” o “movimientos” referidos en dichos incisos, se entenderá que “reemplazan los débitos y créditos aludidos en el inciso a) del presente artículo...”.

“Cabe recordar que el inciso “a” se refiere a los créditos y débitos efectuados en cuentas abiertas en

las entidades regidas por la Ley de Entidades Financieras y era -en el texto original de la ley 25.413, y referido específicamente a las cuentas corrientes- el único supuesto sujeto al tributo. Posteriormente, al ampliarse el objeto del impuesto mediante la ley 25.453 -que sustituyó al art. 1° de aquella dándole la redacción que interesa a los fines de este pleito- el legislador consideró necesario efectuar la aclaración a la que se hizo referencia y cuyo sentido -en lo referente al inciso c, sobre el que versa esta causa- no es otro que el de dejar establecido que con dicho inciso no se pretende gravar cualquier movimiento de fondos, sino únicamente aquel que razonablemente pudiera considerarse que estuviese "reemplazando" una operación que no fue realizada a través de un débito o crédito en las cuentas bancarias de quien efectuó dicho movimiento".

"8°) Que, según surge de los debates parlamentarios, la modificación que la ley 25.453 (art. 3°) introdujo en el hecho imponible del referido tributo -que, hasta entonces, como se señaló, solo gravaba los débitos y créditos efectuados en las cuentas corrientes bancarias- fue establecida "para eliminar aquellos focos de elusión que habían aparecido desde el momento en que se puso en vigencia este impuesto" (exposición del miembro informante, diputado Pernasetti) y, de este modo -como lo señaló el diputado Pichetto en su intervención- se generalizó el tributo "[por lo que quedarían] gravados todos los movimientos monetarios en dinero en efectivo, pagos mediante sistema electrónico, pagos de servicios y tarjetas, y sólo se exceptúa[rían] los movimientos en caja de ahorro hasta el monto del sueldo" (confr. "Antecedentes Parlamentarios", Ed. La Ley, T. 2001-B, págs. 1950 y 2017)".

"9°) Que, atendiendo al texto de la ley y al indudable propósito perseguido por ella, no se advierte que la reglamentación haya exorbitado los términos de la disposición legal. En efecto, tal como surge del texto del art. 2° del anexo al decreto 380/01 (texto según su similar 969/01), este se ha limitado a reproducir, de manera casi textual, los términos de la ley.

Por su parte, la resolución general AFIP 1135/2001, dictada por la Administración Federal de Ingresos Públicos, al establecer -en lo que interesa- que los movimientos de fondos gravados son aquellos efectuados a través de sistemas de pago organizados, que reemplacen el uso de las cuentas previstas en el art. 1°, inc. a, de la ley, y en ejercicio de actividades económicas (art. 43), no ha modificado ninguno de los elementos esenciales del tributo creado por el legislador ni ha pretendido ampliar los supuestos comprendidos en el ordenamiento legal abarcando situaciones nuevas o distintas de las previstas en aquel. Por el contrario, mediante dicha disposición reglamentaria se han precisado los casos en que tienen cabida en el ordenamiento legal, sin exceder las previsiones de la reforma introducida por la ley 25.453 en la ley del tributo, que, como se vio, fue establecida, precisamente, con la finalidad de evitar la elusión del impuesto en los términos en los que este había sido originariamente establecido por el legislador".

En ese orden de ideas, no escapa a este Tribunal que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el referido pronunciamiento, no efectuó mención a la R.G. N° 2111/2006, abrogante de su antecesora R.G. N° 1135/2001, y aun cuando los textos de los arts. 43 y 40 de las respectivas normas no son exactamente idénticos, no es menos cierto que las modificaciones introducidas en la norma abrogante -vigente al momento en que tuvo lugar el acaecimiento del hecho imponible en autos- no alteran en lo sustancial el espíritu de la norma reglamentada, ni la intención del legislador, quien fuera en primer lugar quien introdujo los supuestos de los incisos "b" y "c" en la Ley N° 25.413 con la intención de evitar supuestos de elusión del gravamen, motivo por el cual los argumentos de la recurrente con motivo de la vulneración de los principios constitucionales de legalidad y capacidad contributiva no pueden recibir favorable acogida.

XII. Que, sentado lo que antecede, y tal como se expusiera en el Considerando IX del presente decisorio, no hay cuestionamiento alguno en torno a cómo se sucedieron los hechos en el caso concreto,

solamente un diferendo en torno a la interpretación de la normativa aplicable, aspecto que como ya se ha descripto *supra* ha sido zanjado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, sin que la recurrente aporte nuevos argumentos que permitan a este Tribunal apartarse de lo resuelto oportunamente.

Por lo demás, el argumento en torno a la confiscatoriedad del gravamen determinado carece de asidero jurídico, y no resulta sino un planteo meramente teórico.

En otro orden de ideas, tampoco resulta procedente el argumento esgrimido por la recurrente en torno al cual sería la empresa CLARO aquella que le ha impuesto las condiciones del "pago al contado" en base a un modelo de contrato tipo que a su vez VECOM S.A. debía imponer a los sub-distribuidores.

En primer lugar, y no obstante lo expresado en el acápite "VII.- PRUEBA" del recurso de apelación, pto. 2°, lo cierto es que la recurrente no aportó en esta instancia jurisdiccional ni los contratos suscriptos entre la dicente y la empresa CLARO, ni tampoco los suscriptos entre la dicente y los sub-distribuidores (cfr. fs. 61 vta. y fs. 63).

En segundo lugar, y en puntual referencia al único elemento acompañado en esta instancia que puede asemejarse a lo expresado por la recurrente, obra a fs. 31/32 un "Anexo XI" en el que la cláusula 2.4 establece que "El Agente deberá efectuar el pago de las TPC, de contado en el momento de entrega de las mismas", pero por sí mismo no resulta suficiente para dar cuenta de las aseveraciones en torno a las condiciones presuntamente impuestas por la licenciataria. Todavía más, dicho "Anexo XI" se contradice con la versión de ese mismo "Anexo XI" presentada por la recurrente en sede administrativa en oportunidad de contestar la vista conferida al inicio del procedimiento de determinación de oficio, en cuya cláusula 2.4 establece que "El Agente deberá efectuar el pago de las TPP, de contado en el momento de entrega de las mismas... El pago de contado no es la única forma de abonar las facturas en concepto de TPP" (cfr. fs. 653/655, Cuerpo N° 3, AA).

En tercer lugar -y a mayor abundamiento-, se recuerda que cuando fue solicitado el referido contrato al inicio de la instancia administrativa -aún antes del inicio del procedimiento determinativo- la recurrente aportó un documento en formato WORD dando cuenta de la carta oferta de aceptación tácita que vinculara a la misma con la antecesora de CLARO, esto es CTI MOVIL, de cuyo Anexo XII -equiparable al Anexo XI anteriormente mencionado tampoco se desprende la existencia de una cláusula que obligara al pago al contado. Asimismo, tampoco surge del Anexo VII "Modelo de Contrato de Subagencia" obrante en la referida carta oferta que se imponga pago al contado alguno en el referido modelo, mientras que sí se visualiza la obligación impuesta por VECOM S.A. a sus subdistribuidores de efectuar los depósitos en efectivo directamente de acuerdo a la operatoria SICE del Banco Santander (cfr. fs. 103/172, en especial fs. 149/153, fs. 136/141, fs. 157/172 y fs. 187/188, Cuerpo N° 1, AA).

Por otro lado, y en particular referencia al argumento en torno al cual la recurrente plantea su desacuerdo debido a la falta de valoración por parte del Juez Administrativo en torno a los CEDINES adquiridos en el marco de la Ley N° 26.860 en forma personal por los socios de la firma Arturo Yaciofano y Pablo Moya, los que liberarían en forma proporcional a VECOM S.A. respecto de los ajustes que pudieran ser procedentes (cfr. fs. 56 vta./57), el mismo debe ser descartado. Primero, en tanto el referido argumento jamás fue planteado en sede administrativa en dichos términos, sino de forma exclusiva con referencia a la propia VECOM S.A. sin aportar ni tampoco ofrecer producir una sola prueba que diera cuenta de sus aseveraciones (cfr. fs. 623 vta., Cuerpo N° 3, AA). Segundo, que no obstante dicha carencia de prueba, en la instancia administrativa el Juez Administrativo procedió a recabar la información referida a los denominados CEDINES adquiridos por VECOM S.A., los que luego computó contra el impuesto determinado, reduciendo así el monto a ingresar con motivo del ajuste fiscal

aquí en tratamiento. Tercero, que aun pudiendo haber aportado la documentación en probanza de sus dichos ante esta instancia jurisdiccional, la actora omitió hacerlo, limitándose meramente a efectuar una prueba informativa al Banco Central de la República Argentina, sin que surgiera ningún resultado positivo de la circularización a las entidades financieras por éste reguladas y sin que la actora aportara algún elemento adicional que permitiera abordar esta cuestión una vez evacuadas las referidas respuestas. Ante esta circunstancia, el argumento planteado por la parte resulta inatendible.

Por último, tampoco resulta procedente el argumento referido a la aplicación al caso concreto del Dictamen N° 46/2012 (DI ATEC) del 13/06/2012 (cfr. fs. 46), el cual fuera sometido al régimen legal de la denominada consulta vinculante, toda vez que -en apretada síntesis- conforme surge del referido dictamen la consultante desarrollaba como única actividad la colocación de tarjetas de telefonía prepaga y recarga virtual, cuya cobranza realizaba por cuenta y orden de terceros y en el medida en que las cuentas bancarias de sus titularidad fueran utilizadas en forma exclusiva para el desarrollo de la misma. En ese caso puntual, y siempre sujeto a verificación en atención a las particularidades y antecedentes del contribuyente consultante en ese caso concreto, se estimó procedería a su respecto la exención contemplada por el inciso d) del Artículo 10, del Anexo del Decreto N° 380/01 y sus modificaciones (cfr, fs. 669/673, Cuerpo N° 3, AA). En estos autos, VECOM S.A. no tiene por única actividad la descripta precedentemente conforme ya fuera explicitado en el Considerando I del presente decisorio, y tampoco utilizó su cuenta bancaria de forma exclusiva para el desarrollo de esa única actividad. Más bien todo lo contrario, a partir de la utilización del sistema SICE del Banco Santander, evitó por completó el uso de su propia cuenta bancaria, tal como ya se ha observado.

En tales condiciones, y conforme la inteligencia asignada al art. 1°, inc. “c”, de la Ley N° 25.413 -texto según Ley N° 25.453- cabe concluir que resulta correcta la conclusión a la que arribó el Fisco Nacional en cuanto a que la aludida modalidad de pagos se encuentra alcanzada por el impuesto, con costas.

XIII. Que toda vez que el recurrente no expresa agravios sobre los intereses resarcitorios, corresponde sean confirmados.

XIV. Que finalmente resta tratar la procedencia de la sanción aplicada respecto de los períodos fiscales 01 a 06/2010, graduada en tres veces el impuesto presuntamente evadido y subsumida por el ente fiscal en el artículo 46 de la ley de rito.

En primer término, el aspecto objetivo, que consiste en analizar la presencia de la conducta antijurídica y si en su caso, no existió causal que enervara su antijuridicidad.

Comprobada la presencia del elemento objetivo corresponde analizar la imputabilidad del autor. La norma exige la acreditación no sólo de la conducta descripta sino la presencia de un accionar engañoso o malicioso mediante hechos concretos. Ello por cuanto en materia sancionatoria es aplicable el principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente.

Al respecto, no resulta ocioso destacar que la defraudación fiscal se configura con la comisión de un artificio o engaño; con la realización de una conducta dirigida a evadir el tributo. Como señala la doctrina, “el engaño es, ante todo, expresión objetiva de una falsedad subjetivamente pensada”.

Debe existir la conducta falsa, pero esa falsedad debe ser conocida por el sujeto activo de la defraudación. Y ello es así toda vez que “El elemento tipificante del art. 46 de la ley 11.683 está constituido por la intención defraudatoria cuya descripción genérica puede esbozarse como representación de aquellas

circunstancias de hecho que correspondan a los elementos constitutivos esenciales de un delito. No obstante, no basta para constituirlo la presencia de elementos genéricos configurantes, es decir, la conciencia de la criminalidad del acto y la dirección de la acción, pues el aspecto subjetivo del tipo establecido está definido de manera especial y requiere instrumentación expresa a través de “declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas.” (conf. Damarco, Jorge H. (Director) “Tratado Jurisprudencial y Doctrinario”, Derecho Tributario. Régimen Penal Tributario e Infracciones”, Cap. XXI, “Multa por defraudación”, Ed. La Ley, Bs. As, 2010, p. 304).

Bajo esas premisas, a juicio de quien suscribe y de acuerdo a lo expuesto en los Considerandos precedentes entiendo que no se encuentra acreditado en la litis el elemento subjetivo de la infracción achacada. Ello así toda vez que, a pesar de las deficiencias en la forma en que fuera presentada la documentación respaldatoria de la relación comercial existente entre la aquí recurrente, la empresa CLARO y los denominados subdistribuidores, lo cierto es que no hubo ningún engaño que ocultara el modo en que, efectivamente, la interesada estaba conduciendo su actividad comercial.

En ese sentido, en principio, procede en el caso concreto reencuadrar la conducta en el ilícito contemplado por el art. 45 de la norma de procedimiento, esto es, la omisión del pago de impuestos.

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 se encuentra configurado el error excusable. Debe precisarse que para que alguien pueda ser 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.

En ese contexto, encuentro que en el caso concreto se observa configurado el error de derecho excusable previsto en la norma. La doctrina y jurisprudencia es conteste en considerar que aquél será excluyente de culpabilidad cuando provenga de una razonable oscuridad de la norma, ya sea porque sean intrincadas o contrapuestas o simplemente por criterios interpretativos distintos que colocan al contribuyente en la posibilidad, razonable, de equivocarse.

Al respecto, preciso es tener en cuenta que en atención a las particularidades del caso, la existencia de decisorios contrapuestos, llevaron a que la cuestión en discusión fuera en definitiva, resuelta por la Corte Suprema en el precedente citado, circunstancia que pudo llevar a la recurrente a incurrir justificadamente en error al interpretar la normativa aplicable, motivo por el cual la sanción se revoca, costas por su orden.

En mérito a lo expuesto, **SE RESUELVE**:

1) Tener a la recurrente por desistida parcialmente de la acción y del derecho, incluso el de repetición, de conformidad con lo expresado en el Considerando VI, con costas -conforme lo establecido por el artículo 17 de la Ley N° 27.613, respecto de los períodos fiscales 07/2010 a 06/2011, todo ello sujeto a la verificación que posteriormente realice el organismo fiscal al momento de aplicar las condiciones previstas en la normativa aplicable.

2) Tener a la recurrente por desistida parcialmente de la acción y del derecho, incluso el de repetición, de conformidad con lo expresado en el Considerando VII y VIII, con respecto al impuesto e intereses correspondientes de acuerdo con lo dispuesto en la Ley N° 27.743, respecto de los períodos fiscales 07/2010 a 06/2011, con costas; y condonar los intereses en la proporción que corresponda, con costas por su orden, todo ello sujeto a la verificación que posteriormente realice el organismo fiscal al momento de aplicar las condiciones previstas en la normativa aplicable.

3) Confirmar la resolución apelada en materia de impuesto y accesorios, con costas, todo ello de conformidad con lo expresado en los Considerandos IX a XIII.

4) Reencuadrar la sanción aplicada en el artículo 45 de la norma procedimental y, al mismo tiempo, revocar la misma en tanto se verifica en el caso un supuesto de error excusable, en los términos expresados en el Considerando XIV, costas por su orden.

5) Ordenar a la AFIP-DGI que en el plazo de treinta (30) días practique la correspondiente reliquidación, del modo expuesto en los Considerandos IX a XIV. A tal efecto deberá la representación fiscal retirar el cuerpo principal y los antecedentes administrativos de la causa de la Mesa de Entradas de este Tribunal dentro del quinto día de notificada la presente. Se deja constancia que el plazo de treinta días acordado involucra el retiro y devolución de dichos antecedentes y de los autos principales.

Se deja constancia que la presente resolución se dicta de conformidad con el artículo 52, 2° párrafo del RPTFN.

Regístrese, notifíquese, devuélvanse los antecedentes administrativos a los efectos ordenados en el punto 5° y oportunamente, archívese.

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2025.09.15 10:59:35 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Laura Amalia Guzman
Date: 2025.09.15 12:43:00 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.09.15 12:44:21 -03:00