Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-67264085-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 23 de Junio de 2025

Referencia: Expte. N° 49.365-I; "FARMACIA GRECIA S.C.S."; sentencia fondo.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala "A", Dres. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación), Pablo A. Porporatto (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación) y José Luis Pérez (Vocal Subrogante de la Primera Nominación) a fin de resolver el expediente **N° 49.365-I**, caratulado "**FARMACIA GRECIA S.C.S. s/ apelación"**;

La Dra. Guzmán dijo:

I. Que, a fs. 38/56 la actora interpone recurso de apelación contra la resolución N° 210/2018 (DV NRR1) de la A.F.I.P. -Dirección General Impositiva-, de fecha 26 de octubre de 2018, suscripta por el Jefe (Int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Norte, por la que 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 01/2012 a 12/2013, ambos inclusive, imponiéndole la obligación de ingresar el gravamen, con más intereses resarcitorios, y aplica multa equivalente al setenta por ciento (70%) del impuesto dejado de ingresar con sustento en el artículo 45 de la ley de rito.

Expresa la recurrente que se trata de una farmacia que compra a diversos laboratorios, siendo la modalidad escogida el pago en efectivo, lo que le permite tener mejores precios, ser muy competitiva en el mercado y vender en grandes cantidades. Enfatiza que dicha modalidad de pago solamente se realiza con dos droguerías y su objetivo es tener mejores precios porque la rentabilidad es muy baja, de modo que se compra y vende bajo esa modalidad y se deposita luego en cuentas recaudadoras de los dos proveedores. También señala que con sus demás proveedores utiliza otros medios de pago bancarizados, por lo que en rigor de verdad no puede considerarse que exista un sistema organizado de pagos del modo en que pretende el ente fiscal (fs. 38 vta./39).

En ese sentido, manifiesta que por las referidas operaciones con los dos proveedores (Droguería del Sud S.A. y Suizo Argentino S.A.), el ente recaudador efectuó un ajuste sobre el gravamen referido anteriormente, por estimar que la práctica de acreditar depósitos en efectivo en las cuentas bancarias (recaudadoras) de los mencionados proveedores se encontraría bajo la previsión establecida en el art. 1° inciso c) de la Ley N° 25.413, el art. 2° del

Decreto Reglamentario N° 380/2001 (y modificatorios) y el art. 40 de la R.G. N° 2111/2006, criterio que a su entender resulta erróneo (cfr. fs. 39/39 vta., y fs. 119/119 vta.).

En ese sentido, argumenta que no se verifica en el caso de autos la configuración de un sistema de pagos organizado para cancelar sus operaciones, sino que lo que se verifica en concreto es un circuito de flujo de fondos aleatorio e imprevisible que se ajusta instantáneamente a las circunstancias ocasionalmente presentes en el momento en que se tiene que llevar a cabo el pago (fs. 43 vta.).

En otro orden de ideas, afirma que en el caso de autos se vulnera el principio de no confiscatoriedad (fs. 47 vta./50).

Respecto de la sanción enrostrada, sostiene que siempre tuvo el convencimiento de haber cumplido con todos sus deberes y obligaciones fiscales en tiempo y forma, por lo que en el caso de marras se trataría de un supuesto de error excusable (fs. 50/54).

Por último, ofrece prueba pericial contable, plantea el caso federal y solicita se revoque la resolución apelada.

II. Que, a fs. 71/80 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 y sancionatoria que motiva las presentes actuaciones, destacando que la materia imponible ha sido debidamente ponderada por el juez administrativo, solicitando 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.

III. Que, a fs. 84 pto. 2° se confirió traslado de la oposición a la prueba formulada por el Fisco Nacional, obrando la contestación del respectivo traslado a fs. 88/91.

A fs. 99/99 vta. obra la apertura a prueba de las actuaciones, dónde se hizo lugar a la producción de la prueba pericial contable, informe pericial que se encuentra agregado a fs. 120/121 vta.

A fs. 123 se declara la clausura del período probatorio. A fs. 131 se elevan los autos a consideración de la Sala “A”. A fs. 135 se ponen los autos a disposición de las partes para alegar.

A fs. 142/144 obra el alegato producido por la representación fiscal , el que se tuvo presente a fs.146, no habiendo hecho uso de su derecho la parte actora. En esa misma oportunidad pasan los autos a sentencia.

IV. Que, sentado lo que antecede, corresponde analizar la procedencia del ajuste efectuado por la administración.

Conforme surge del Informe Final de Inspección, fiscalizada que fuera la recurrente, la misma aportó no solo un detalle de los pagos efectuados sino también los comprobantes de depósitos en efectivo realizados en las cuentas de los proveedores Droguería del Sud S.A. y Suizo Argentina S.A. (cfr. fs. 693, Cuerpo Principal N° 4, 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 con esos dos proveedores.

En breve, 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.

V. 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".

VI. 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.

VII. Que, sentado lo que antecede, y tal como se expusiera en el Considerando IV 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 fuera 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, toda vez que parte de la premisa de que el monto determinado de oficio por la Administración Fiscal detrae una porción sustancial de la renta al resultarle aplicable una alícuota que se corresponde con el doble de aquella vigente. En ese sentido, y aun cuando los resultados arribados en el punto 8° del informe pericial contable obrante a fs. 120/121 vta. exponen porcentajes representativos del 67,78% y del 43,65% sobre el total de la utilidad contable, no es menos cierto que en el supuesto del Impuesto sobre los Débitos y Créditos se trata de un impuesto mensual cuyo monto nominal se estaría computando contra la utilidad contable del ejercicio anual según el respectivo balance, no obstante lo cual fue la propia recurrente quien desde un primer momento sostuvo que compraba los productos en efectivo porque de ese modo obtenía un mejor precio y que ello le permitía ser muy competitiva en el mercado y vender en grandes cantidades, aspecto que bien no se refleja en su balance o que bien puede arrojar cierto margen de duda en torno a su confección.

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, sin que obste a ello la circunstancia de que la actora haya cancelado, además, algunas de sus deudas mediante otros medios de pago, en tanto la normativa aquí examinada no requiere la existencia de uniformidad en la aplicación de un determinado sistema de pagos.

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

IX. Que finalmente resta tratar la procedencia de la sanción aplicada, que el ente fiscal subsume en el artículo 45 de la ley de rito.

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

Ello así, el extremo objetivo que requiere la norma para su procedencia se encuentra verificado en la especie, pues

como quedó explicado precedentemente, se detectó la utilización de un sistema organizado de pagos, encontrándose, en consecuencia acreditada la materialidad de la infracción.

Aclarado ello, debe examinarse la presencia del elemento subjetivo, cuya concurrencia es necesaria para la configuración del ilícito en cuestión y cuya inexistencia alega la recurrente por entender que 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.

X. Que en ese contexto, corresponde analizar si se encuentra configurado el alegado error de derecho excusable. 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, y si bien se hubieron producido decisorios contrapuestos, los que *ab initio* llevaron a que la cuestión en discusión fuera en definitiva, resuelta por la Corte Suprema en el precedente citado, no es menos cierto que dicho pronunciamiento se produjo el 12/12/2017, mientras que la recurrente planteó su apelación el 13/11/2018, casi un año después de que la temática ya tuviera un lineamiento claro y expreso de parte del Máximo Tribunal, aspecto que no permite concebir que la recurrente pudiera incurrir justificadamente en error al interpretar la normativa aplicable.

En mérito a lo expuesto, voto por: confirmar la resolución apelada en todas sus partes, con costas.

El Dr. Porporatto dijo:

Que adhiere al voto de la Vocal preopinante excepto en lo que se refiere a la multa aplicada de acuerdo al artículo 45 de la ley de rito, ya que el presente caso se ajusta a la figura del "error excusable".

Sobre el particular, cabe señalar que la misma es parte integrante del elemento subjetivo de la figura descripta en el artículo 45 de la Ley N° 11683, 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 (v. C.N.C.A.F., Sala IV, "Ecohábitat S.A.", 07/05/09; TFN, Sala A, "Coop. Agrícola De Manuel Ocampo Ltda.", 2/11/98, entre muchos otros), lo que aconteció para los plazos fiscales ajustados.

Bajo tales pautas hermenéuticas debe revocarse la multa cuestionada, pues si bien el aspecto objetivo de la infracción quedó configurado, su conducta resulta justificada en la inteligencia de las normas del caso, sumado ello a las confusiones derivadas de fallos contradictorios, que actúan como causas de exculpación del error (v. C.N.C.A.F., Sala III, "Cepas Argentina S.A.", 24/07/08).

En el mismo sentido, la Sala IV de la Cámara Contencioso Administrativo Federal *in re* "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 (to. en 1998 y modif)*".

Ello así, corresponde revocar la Resolución N° 210/2018 (DV NRR1) en cuanto aplica sanción al contribuyente. Las costas en este aspecto corresponde imponerlas por su orden en atención a las particularidades de la cuestión.

El Dr. Pérez dijo:

Que adhiero al voto de la Dra. Guzmán.

Por ello, por mayoría, **SE RESUELVE:**

Confirmar la resolución apelada en todas sus partes, con costas.

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

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2025.06.23 12:26:12 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 Jose Luis Perez
Date: 2025.06.23 12:34:32 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Jose Luis Perez
Vocal Subrogante
Vocalía I Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Laura Amalia Guzman
Date: 2025.06.23 12:37:25 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: 2025.06.23 12:38:55 -03:00