Causa 56721/2012 “BANCO DE ENTRE RIOS SA (TF 25530-I) c/ DGI”

/////nos Aires, 24 de abril de 2014.

Y VISTOS: Estos autos caratulados “Banco de Entre Rios SA (TF 25530-I) c/ DGI”

CONSIDERANDO:

I.- Que a fs. 861/865 el Tribunal Fiscal de la Nación confirmo parcialmente – con costas- la Resolución N°- 71/05 (DV RRRP) del Jefe de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Paraná de la AFIP DGI, que determinó de oficio la materia imponible y el saldo ajustado del tributo, resultante en Impuesto sobre los Créditos y Débitos en Cuentas Bancarias, con intereses y multa en los términos del art. 45 de la ley 11.683, con relación a los créditos que se registran en las cuenta especiales del sistema Red XXI-YPF SA, y la revocó –también con costas- con respecto a los ajustes practicados sobre los débitos que se producen en dicha cuenta, así como sobre créditos resultantes de las libranzas judiciales.

II. Que para así decidir, luego de describir las modalidades operatorias y de analizar el funcionamiento de las cuentas especiales de recaudación que integran el sistema Red XXI-YPF SA, concluyó que el “modus operandi” de dichas cuentas, abiertas a nombre de los operadores de las estaciones de servicio, es asimilable al funcionamiento de las cuentas conocidas en el ámbito bancario como “abiertas a nombre de uno y a orden de otro”, resultando la propia empresa petrolera el ordenante de las transferencias.

Y como consecuencia de ello entendió que las operaciones de débito que se producen en las mencionadas cuentas -en tanto los giros y transferencias han tenido como origen y/o destino una cuenta abierta a nombre del ordenante de dichos movimientos-, se encontraban exentas del impuesto de conformidad con lo dispuesto en los art.3 inc. d) ap 1 y 10 inc. b) del dec. 380/2001, reglamentario de la ley 25.413.

Con respecto al ajuste vinculado con los créditos que se generan en la cuenta corriente especial, indicó el decisorio apelado que el Informe Final de Inspección comprobó la existencia de depósitos que ingresaron directamente en efectivo en casi la totalidad de las cuentas corrientes especiales analizadas (por parte de los operadores de combustibles; con excepción de algunos que los hicieron por transferencia bancaria), los que se encuentran alcanzados por el tributo, de conformidad con lo dispuesto en el art.2 inc. b) del dec.380/2001 ya citado, norma que fue dictada con ajuste a la facultad conferida por el art.2 de la ley 25.413; formulándose la salvedad en cuanto al análisis de constitucionalidad del mencionado decreto, de conformidad con la limitación establecida por el art.185 de la ley 11.683.

De tal modo, confirmó el ajuste efectuado al respecto y redujo la multa impuesta al mínimo legal en la parte proporcional a dicho ajuste.

Y en cuanto a la determinación efectuada sobre la base de los débitos y créditos registrados en cuentas judiciales, con motivo de las libranzas dispuestas a su respecto, destacó el decisorio que la tesis de su gravabilidad no puede prosperar, pues en función de la naturaleza de los depósitos judiciales, su origen, movimiento y disposición, la operatoria de dichas cuentas no puede ser

asimilada a las cuentas corrientes bancarias, y su naturaleza no se corresponde con las de aquéllas que son alcanzadas por las previsiones de la ley 24.513, resultando incompatible su funcionamiento y finalidad, con respecto a la operatoria y finalidad comercial de las que son objeto de la norma tributaria de mención; criterio que se ve ratificado por el dictado del dec.613/2001, que precisamente al declarar la exención de los créditos y débitos generados en las cuentas judiciales, comporta una declaración positiva y explícita de no sujeción de dichos movimientos al tributo en cuestión, por todo lo cual revocó el acto administrativo cuestionado, también en este aspecto.

III.- Que contra esa decisión, interpusieron sendos recursos, la parte actora a fs.872 –sostenido mediante el escrito de agravios de fs.912/925, que fue respondido a fs.946/957-, y el Fisco Nacional a fs. 874 –fundado a fs.929/936, cuyo traslado fue contestado a fs.941/945-, y a fs.1003/1004 fue oído el Sr. Fiscal General, por lo que a fs.1006 pasaron los autos al Acuerdo.

A. La parte actora se queja de la confirmación del ajuste determinado sobre los créditos registrados en la cuenta especial de la Red XXI-YPF SA, argumentando en primer término que no se trata de una cuenta corriente bancaria común, sino de una cuenta especial de recaudación en la cual los operadores de las estaciones de servicio deben depositar el producido de la venta del combustible recibido en consignación, hecho lo cual, los fondos son transferidos –por instrucción de YPF- a una cuenta corriente de la cual es titular, no pudiendo los depositantes disponer de los fondos que ingresan a dicha cuenta, ya que el único habilitado para ello es precisamente la empresa petrolera, por lo que la operatoria llevada a cabo sobre la cuenta especial en cuestión se encuentra exenta del tributo.

Efectúa una reseña de la normativa aplicable y sostiene que en los periodos fiscales reclamados (abril a junio de 2001), regía la ley 24.513 cuya definición del hecho imponible (respecto del impuesto a los créditos y débitos bancarios), era específica en cuanto quedaba limitado a los movimientos operados en cuentas corrientes bancarias, registrándose sin embargo la ampliación del mismo como consecuencia del dictado del dec. 380/01, al que tacha de inconstitucional por vulnerar el principio de reserva de ley en materia tributaria (arts.4, 17, 52 y 75 inc. 1 y 2 CN), resultando también ajena al orden constitucional la delegación contenida en la última parte del art.2 de la ley 25.413, en tanto refiere a una materia insusceptible de tal delegación; agregando el recurrente, que las modificaciones introducidas por la ley 25.453 no son aplicables al caso aquí ventilado, por cuanto al haber sido promulgada el 30.7.2001 carece de efectos retroactivos con respecto a los periodos fiscales involucrados en esta causa y por lo mismo, tampoco puede venir a convalidar la ampliación del hecho imponible dispuesta por el dictado del dec.380/01.

Cuestiona la multa aplicada por cuanto, según entiende, su parte no omitió el pago de un impuesto sino el ejercicio de una retención, a que a su juicio no correspondía por la índole de las cuentas; destaca la falta de configuración del elemento subjetivo por no ser autor del hecho reprochable, y a todo evento señala que la cuestión referida a la operatoria de las cuentas especiales es generadora de

dificultades interpretativas, por lo que pudo razonablemente haber considerado que no debía efectuar retenciones sobre los movimientos registrados en las cuentas en cuestión.

B. A su turno, el Fisco Nacional se agravia de la revocación del ajuste practicado sobre los débitos generados en la cuenta recaudadora especial, sosteniendo que a contrario de lo resuelto, no se encuentra debidamente probado que el ordenante de las cuentas y aquél que tiene la disposición y es destinatario de los fondos sea la misma persona, y que el Tribunal Fiscal no realizó una valoración fáctica e interpretativa adecuada, prescindiendo de las constancias de la causa y la normativa que en consecuencia le es aplicable, de la que resultaría que los operadores de combustible son los titulares de las cuentas en cuestión.

Con respecto a lo dispuesto en el art.10 inc. b) del Anexo del Dec.380/01, enfatiza en que la exención prevista exige estricta identidad entre el titular de ambas cuentas, de modo que en tal supuesto se exceptúa el débito en la cuenta de origen y queda alcanzado por el gravamen el débito en la segunda (en ocasión de extraer la suma transferida), para evitar la doble imposición del gravamen sobre los fondos que un mismo titular transfiera de una cuenta que le pertenece íntegramente a otra que cumple con idéntica condición, y cita en apoyo de sus argumentos a la Res. Grl. (AFIP) 2111/06 –que si bien es posterior a los periodos bajo análisis, es aclaratoria de las disposiciones contenidas en el dec.380/01-, de modo que, para gozar del beneficio exentivo no basta que el ordenante y beneficiario de la transferencia sean el mismo sujeto, sino que las cuentas en cuestión (de origen y de destino de los fondos), pertenezcan también al mismo titular.

Y dado que, según entiende, los débitos se operaron en cuentas corrientes abiertas a nombre de los operadores de combustibles y la acreditación de los fondos lo fue en una cuenta corriente a nombre de YPF, no se configura el supuesto de hecho que justifique la exención, por lo que pide se revoque lo decidido en este aspecto por el Tribunal Fiscal, confirmándose el ajuste efectuado.

IV.- Que a los fines de dar adecuado tratamiento a los recursos de ambas partes, y tomando debida razón de los fundamentos de la decisión recurrida así como de los argumentos que sostienen los respectivos agravios, conviene precisar las circunstancias de hecho en que se desenvuelve el conflicto, centradas de modo particular en las modalidades y operatoria de las cuentas de recaudación del sistema Red XXI-YPF SA.

Sobre el particular, adviértase que no existe discrepancia respecto de los aspectos centrales que conforman las características del sistema en cuestión, en virtud del cual, a los fines de participar en dicho sistema y conforme las directivas emanadas de la empresa petrolera proveedora del combustible, los operadores de las estaciones de servicio solicitan al Banco de Entre Rios SA la apertura de una “Cuenta Especial Sistema YPF Red XXI, con un mandato irrevocable otorgado a la entidad bancaria para que, por cuenta y orden de YPF efectúe los débitos en las fechas y por las sumas que ésta indicare, no pudiendo los depositantes disponer de los fondos y saldos, y quedando a disposición de

YPF la posibilidad de cerrar las cuentas por exclusión del cliente del servicio de recaudación, o por finalización del servicio.

Y establecido ello, no puede menos que compartirse la conclusión alcanzada en el fallo recurrido (esp. Consid. VI y VII), en punto a que las modalidades descriptas configuran un supuesto en el cual, si bien se trata de cuentas abiertas a nombre de un sujeto pero a la orden de otro, en los hechos y precisamente como consecuencia de dichas características, el ordenante de las transferencias y el destinatario de los fondos es precisamente una misma y única persona (YPF); debiendo destacarse que el Fisco Nacional no ha desarrollado una crítica concreta y fundada de este aspecto del decisorio –como lo exige el art.265 CPCC-, limitándose a formular una mera discrepancia con el criterio del Tribunal Fiscal, cuyos análisis y desarrollos permanecen incólumes.

V.- Que sentado lo expuesto y descripto el ámbito fáctico en que se desenvuelve la causa, corresponde recordar que el art. 1° de la Ley 25.413 -según el texto vigente, de aplicación a los periodos fiscales involucrados en esta causa-, establece un impuesto “… cuya alícuota será fijada por el Poder Ejecutivo nacional hasta un máximo del seis por mil (6 ‰) a aplicar sobre los créditos y débitos en cuenta corriente bancaria. El impuesto se hallará a cargo de los titulares de las cuentas respectivas, actuando las entidades financieras como agentes de liquidación y percepción. El impuesto se devengará al efectuarse los créditos y débitos en la respectiva cuenta corriente.” Y por su parte, el art. 2º, en su parte pertinente faculta al Poder Ejecutivo nacional a determinar el alcance definitivo y a eximir, total o parcialmente, respecto de algunas actividades específicas, el impuesto de esta ley cuando, por las modalidades de sus operaciones hagan habitualmente un uso acentuado de cheques y cuyo margen de utilidad sea reducido en comparación con el tributo, o en otros casos de fundada necesidad; siempre que la situación particular no pueda ser corregida por otro medio más idóneo.

A su turno el artículo 3°) del Decreto n° 380/01 reglamentario de la ley citada –publicado en el BO del 30.3.01-, en su parte pertinente eximió del tributo a los giros y transferencias de fondos efectuados por cualquier medio, cuyos fondos tengan como origen y/o destino una cuenta corriente abierta a nombre del ordenante de los giros y transferencias (inc. d) ap. 1); cabiendo agregar que el art.10 inc. b) de la misma norma, declaró exentos del impuesto los débitos y/o créditos correspondientes a transferencias de fondos que se efectúen por cualquier medio -excepto mediante el uso de cheques-, con destino a otras cuentas corrientes abiertas a nombre del ordenante de tales transferencias.

Establecido el contexto normativo descripto, la determinación del alcance de los preceptos debe necesariamente considerar la finalidad de la legislación, pues tiene dicho la Corte que la primera regla de interpretación de las leyes es dar pleno efecto a la intención del legislador (Fallos: 302:973) y respecto de las leyes tributarias en particular, ha establecido el criterio de que "…las normas impositivas no deben interpretarse con el alcance más restringido que el texto admita, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación, de donde resulta que

las exenciones tributarias pueden resultar del indudable propósito de la norma y de su necesaria implicancia" (Fallos:296:253, entre otros).

VI. Que desde esta perspectiva, habida cuenta que el argumento relevante vertido por el Fisco en sus agravios se centra en el cuestionamiento del beneficio exentivo, a partir de considerar que no basta que el ordenante y beneficiario de la transferencia sean el mismo sujeto, sino que las cuentas en cuestión (de origen y de destino de los fondos), deben pertenecer también al mismo titular, es claro que tal postura desatiende por un lado las conclusiones establecidas en el decisorio recurrido –a esta altura con carácter firme- y por el otro, el sentido y alcance de la exención consagrada en las normas reglamentarias, por lo que debe ser desestimada confirmándose este aspecto del decisorio.

En efecto, tiènese por cierto y no cuestionado, que si bien como es obvio, quienes abren las cuentas de recaudación ya descriptas son los respectivos operadores de estaciones de servicios, tal operación es exigida por el proveedor del combustible a los fines de que el expendedor deposite en ellas las sumas obtenidas por su venta a terceros, las que ciertamente implican el pago –a dicho proveedor- del producto entregado y quedan a su única y exclusiva disposición, en razón de lo cual a su vez, ordena las transferencias en las fechas y montos que estima pertinentes, tal y como si operase ciertamente desde una cuenta de su titularidad.

Sìguese de lo dicho entonces, que en razón de las circunstancias precisadas, la interpretación del fisco contraviene frontalmente los términos y modalidades tenidas en mira al consagrarse la exención, que –conforme a las reglas hermenéuticas antes expuestas- ha excluido de la carga tributaria a los débitos correspondientes a transferencias de fondos que se efectúen con destino a otras cuentas corrientes abiertas a nombre del ordenante de tales transferencias, siendo que en el caso aquí analizado, en tanto los fondos ingresados en las cuentas de recaudación pertenecen -a partir del depósito- a la empresa petrolera y se encuentran a su disposición, la transferencia posterior (o débito) desde la mencionada cuenta especial a otra (cuenta corriente) de la misma firma, implica ni más ni menos que la disposición de fondos propios, por tratarse el titular de los mismos y su ordenante, de una misma y única persona.

VI. Que en su oportunidad, y para sustentar la revocación del fallo que confirmó el ajuste practicado sobre los créditos registrados en las cuentas de recaudación ya mencionadas, la accionante cuestiona la constitucionalidad del dec. 380/20001, pues afirma que dicha norma amplía el hecho imponible definido en el art.1 de la ley 25.413 lo que es inadmisible, pues el principio constitucional de reserva de ley en materia tributaria requiere que la definición antedicha se instituya en una ley formal emanada del Congreso; principio que a la vez importa la necesaria precisión en la definición del hecho imponible de modo que la materia reservada para el Congreso sea indelegable, por lo que a su entender, el tercer párrafo de dicho art. 1º hace una delegación prohibida al Poder Ejecutivo, cual es la de legislar en materia tributaria.

A su turno, el Sr. Fiscal General dictaminó sobre el particular a fs.1003/1004, y luego de trascribir las normas involucradas, en su parte pertinente

(art. 1º de la ley 25.413 en su redacción originaria, art. 1º y 2º del Anexo del decreto 380/01, art. 3º de la ley 25.453, que sustituyó el artículo mencionado en primer término), recordó que, según los principios vigentes, las normas reglamentarias no pueden crear válidamente una carga tributaria, ni definir o modificar sin sustento legal los elementos esenciales de un tributo.

Destacó que conforme la doctrina del Alto Tribunal (Fallos: 326:4251), los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro poder que el legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones tasas; asimismo, ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, por lo que a su entender, “… el decreto 380/01 introduce una ampliación del hecho imponible que importa vulnerar el principio de legalidad que gobierna la materia tributaria…” (sic), y que, dicho en otros términos, “… el decreto cuestionado con base constitucional extiende los supuestos (hechos u operaciones) que están alcanzados por el gravamen previsto en la ley 25.413 (art. 2º de su Anexo)” (sic).

Aclaró que, en este orden de ideas, “… el tenor del artículo 3º de la ley 25.453 transcripto supra, aparece como una reparación que vino a sanear la inconstitucionalidad de la reglamentación impugnada (ver, en especial, los principios que surgen del dictamen de la Procuradora Fiscal del 28-11-07 in re ‘Caja de Jubilaciones y Pensiones de Abogados y Procuradores de la Provincia de Mendoza c/ Estado Nacional s/ amparo’ –apartado V-)” (sic), y sobre estas bases opinó que podía admitirse el planteo constitucional formulado.

VII. Que corresponde aclarar, en primer lugar, que la determinación de oficio fue efectuada por los períodos fiscales de abril a junio de 2001, ambos inclusive, de modo que al momento en que se configuraron los hechos de la presente causa (04/01 a 06/01), el texto vigente de la norma legal que estableció el impuesto sobre créditos y débitos en cuentas bancarias y otras operatorias, era el originalmente contenido en el art. 1º de la ley 25.413), y no el sustituido por el art. 3º de la ley 25.453, ya que esta última ley entró en vigencia el día de su publicación en el Boletín Oficial (cfr. art. 19), lo que acaeció recién el 31 de julio de 2001, es decir con posterioridad a los periodos fiscales involucrados.

Interesa destacar, entonces –dado que a la fecha de los hechos de la causa, no se encontraba vigente la ley 25.453-, que las objeciones formuladas por el recurrente y por el Sr. Fiscal al decreto 380/01, atinentes a que dicho decreto introduce una ampliación del hecho imponible, exigen inicialmente confrontar el texto original de la ley del tributo y su reglamentación.

Sentado lo expuesto, cabe recordar que la declaración de inconstitucionalidad de un precepto de jerarquía normativa constituye la más delicada de las funciones susceptibles de encomendarse a un tribunal de justicia, configurando un acto de suma gravedad institucional, que debe considerarse como última ratio del orden jurídico (Fallos: 302:1149 y 303:241, entre muchos otros), por lo que no cabe formularla sino cuando un acabado examen del precepto conduce a la convicción cierta de que ha existido una frontal vulneración de los mandatos contenidos en la norma fundamental y que su aplicación conculca el

derecho o garantía constitucional invocados (Fallos: 315:924 y 327:1899, entre otros).

En las presentes actuaciones, se cuestiona la constitucionalidad del art. 2, inciso b) del dec.380/01 argumentándose que vulnera el principio de legalidad al ampliar el hecho imponible originalmente definido en el referido art. 1º de la ley 25.413, y sobre el particular debe recordarse que conforme la transcripción efectuada en el Consid.V de este decisorio, el tributo establecido queda fijado en un porcentaje que se aplica sobre los créditos y débitos en cuenta corriente bancaria; en tanto que el precepto reglamentario objetado prevé que se considerará alcanzados por el gravamen “….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….” (art.2 inc. b).

Ha de advertirse, aunque resulte obvio, que tratándose de la interpretación de una norma reglamentaria referida a la verificación de un hecho imponible, su estudio debe hacerse de manera que se guarde adecuadamente el principio de legalidad que rige en materia tributaria, lo cual por ende impide adoptar una conclusión que importe convalidar la reglamentación, en tanto se verifique que altere sustancialmente el supuesto fáctico descripto por el legislador, en este caso, en la ley N° 25.413 (conf. CNCont. Adm., Sala II, fallo del 2.7.13 en autos “Line Up SA (TF 29232-I) c/ DGI”); ello así pues el principio de legalidad en materia tributaria, de rango constitucional y propio del estado de derecho sólo admite que una norma jurídica con la naturaleza de ley formal tipifique el hecho que se considera imponible y que constituirá la posterior causa de la obligación tributaria. Al ser ello así, un decreto reglamentario no puede alterar el espíritu de la ley que reglamenta, ya que se encuentra subordinado a la norma legal, debiendo mantener inalterables los fines y el sentido con que la ley ha sido sancionada, toda vez que la conformidad que aquél debe guardar con ésta no implica una coincidencia textual sino de espíritu (conf. CN Cont. Adm., Sala V, 13-3-2006, Belgrano Day School SA (TF 18678-I) c/DGI”).

En tales condiciones, es indiscutible que la definición del hecho imponible, efectuada en la norma legal, contempla a los “créditos y débitos llevados a cabo en las cuentas corrientes bancarias”, en tanto que el decreto reglamentario abarca a un universo amplio de situaciones, extendiendo de tal modo el ámbito y supuestos fácticos sujetos a tributación, más allá de la descripción legal, a situaciones no previstas en la norma de creación del tributo, vulnerando de tal modo el principio de legalidad tributaria.

Parece claro entonces que aún bajo la perspectiva amplia del ejercicio de las facultades reglamentarias, y más aún atendiendo a la delegación expresa que en tal sentido contiene la última parte del art.2 de la ley 25.413, la disposición contenida en el art.2 inc.b) del dec.389/01 luce inconstitucional, pues simple y sencillamente ha ampliado la identificación, definición y delimitación del hecho imponible, extendiéndolo a operatorias de créditos y débitos que se

lleven a cabo mediante la utilización de mecanismos distintos a las cuentas corrientes bancarias; por manera que la reglamentación cuestionada más allá de precisar los recaudos que deben contener los movimientos de fondos para considerarse alcanzados por el art.1 de la ley 25.413, altera los términos de la ley, determinando que otros movimientos o entregas llevados a cabo mediante otros mecanismos –aparte de los efectuadas en cuentas corrientes bancarias- se encuentran alcanzados por el impuesto, lo que comporta exceso o exhortación con respecto a los límites establecidos por la norma sustancial destinada a ser reglada.

Se debe recordar que la facultad y deber del Congreso de la Nación para establecer impuestos (art.4 y 17, 3er. parágrafo CN), en modo alguno supone que una vez realizada tal labor, los elementos sustanciales del tributo definidos por ley, puedan ser alterados o extendidos a su arbitrio por otros de los poderes del gobierno, pues de tal modo se desvirtúa la garantía constitucional de la legalidad tributaria, vaciándola de contenido (CS Fallos: 309:3400), principio que naturalmente convalida la conclusión precedentemente alcanzada.

A esta altura y con relación al ejercicio de alegada delegación de facultades legislativas, que importaría el dictado del dec.380/01, se debe recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, in re, ‘D.N.R.P. c/Moure Hnos. y Cia. S.A.I.C.I.F.’ (Causa D.54.XX, sentencia del 10/09/1985, doctrina reiterada en Fallos: 311:2339, in re, ‘Verónica S.R.L.’), estableció que a partir del caso ‘A. M. Delfino y Cia.’, del 20/06/1927 (Fallos: 148:430), existe un distingo fundamental entre la delegación de poder hacer la ley y la de conferir cierta autoridad al Poder Ejecutivo o a un cuerpo administrativo, a fin de reglar los pormenores y detalles necesarios para su ejecución, sosteniendo que lo primero no puede hacerse, pero lo segundo es admitido.”;

En dicho precedente se citó la opinión de Marshall, quien pensaba que no ha sido trazada de modo definitivo la línea que separa los importantes asuntos que deben ser regulados por la legislatura misma de aquéllos de menor interés, acerca de los cuales se acepta como suficiente que resulten reglados a través de una previsión general, en cuyo marco se otorgue facultad o poder a los que deben cumplirlos bajo tal general previsión para encontrar los detalles pertinentes que completen la eficacia del sistema normativo, habiendo estimado el Tribunal que dicha doctrina es particularmente exacta dentro de los principios consagrados sobre la materia por la Constitución Nacional (conf. Fallos: 148: 430, citado y CNCont. Adm. Sala II, in re, “Radio Mitre S.A. c/COM.FE.R.”, del 17/06/99), cabiendo añadir que el Poder Ejecutivo se encuentra habilitado para reglamentar la situación de los contribuyentes frente a la administración y, en especial, a dictar normas obligatorias en lo referido a los modos de percepción de los gravámenes, así como la de los pagos a cuenta, anticipos, accesorios y multas (art. 7º, inc. 5, decreto 618/97)”.

Sin embargo, resulta en la especie inadmisible interpretar la delegación con un alcance tal de otorgar al Poder Ejecutivo la facultad de definir el hecho imponible más allá de la identificación y delimitación formulada en la ley del tributo, a lo que se añade que también resulta improcedente cualquier

interpretación que conduzca a asignar efectos convalidantes, con carácter retroactivo, a la ratificación legislativa o a la reiteración del texto del decreto en una ley posterior (conf.CS in re “Selcro” del 21-.10.03; Spisso, Rodolfo R. “Principio de Reserva de ley y Delegación de Facultades Legislativas en Materia Tributaria”, en LL, diario del 2.6.04), como ocurrió con la nueva definición del hecho imponible llevada a cabo por la ley 25.345.

Cuanto se lleva expuesto impone concluir en la declaración de inconstitucionalidad del art.2 inc. b) del dec.380/01, lo que determina la revocación del fallo del Tribunal Fiscal de la Nación, dejándose en consecuencia sin efecto el ajuste sobre créditos registrados en las cuentas especiales del sistema Red XII-YPF SA, efectuado en la resolución AFIP – DGI Nº 71/05 (DV RRRP).

La solución propuesta, en tanto conduce a la revocación total del ajuste efectuado, priva naturalmente de justificación a la aplicación de multa, lo que impone revocar también este aspecto del acto impugnado y torna innecesario el tratamiento de los agravios vertidos por la actora sobre el punto.

VIII.- Que finalmente y en cuanto a las costas, se estima prudente distribuirlas en el orden causado, pues al margen del resultado de los planteos de la parte actora, cabe atender de manera primordial a las particularidades de la cuestión, lo novedoso del asunto y a los argumentos tenidos en cuenta para adoptar la decisión (art. 68 segundo párrafo del CPCCN).

Por las consideraciones vertidas y oído que fuera el Sr. Fiscal General, el Tribunal Resuelve: I. Rechazar el recurso interpuesto por el Fisco Nacional y admitir el articulado por la parte actora. II. Revocar el decisorio apelado en cuanto fue materia de agravios por la parte actora, y dejar sin efecto la Resolución N° 71/05 (DV RRRP), en cuanto al ajuste efectuado y multa aplicada. III. Distribuir las costas de ambas instancias por su orden (art. 68 segundo párrafo del CPCCN).

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

JORGE ESTEBAN ARGENTO CARLOS MANUEL GRECCO

SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ