Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA V

1911/2024

MARKA SRL (TF 37881-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de octubre de 2024.

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I.- Que, mediante la sentencia de fs. 135/139, el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó parcialmente la Resolución n° 51/2013, mediante la cual la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Tucumán, había determinado de oficio el Impuesto Sobre Créditos y Débitos en Cuentas Bancarias, por los períodos fiscales transcurridos entre enero de 2009 y diciembre de 2010 en 109.733,52 pesos, más 113.230,12 pesos en concepto de intereses resarcitorios; y le había aplicado una multa de 329.200,56 pesos, equivalente a tres veces el impuesto omitido, con sustento en el artículo 46 de la ley 11.683.

Como fundamento, señaló que en el caso estaba acreditado que la contribuyente había estructurado un “sistema de pagos organizados” con el objeto de reemplazar el uso de cuentas bancarias y evitar el pago del Impuesto a los Débitos y Créditos establecido en la ley 25.413, su Decreto reglamentario n° 380/01 y la Resolución General n° 1135 de la AFIP.

Puso de manifiesto que la actividad declarada por la firma Marka SRL era la “venta al por menor de aves, huevos y productos de granja”.

Destacó que del Informe Final de Inspección agregado en las actuaciones administrativas resultaba que se había cuestionado la manera en que esa parte había cancelado sus obligaciones con sus tres principales proveedores: Granja Tres Arroyos S .A., Avex S.A. y Oscar J. Cabrera. Al respecto, indicó que al haber sido circularizados los proveedores se había constatado que la contribuyente

había realizado los pagos con cheques propios y/o de terceros, como así también utilizando dinero en efectivo que, en algunos casos, depositó en las cuentas de los diversos proveedores.

Agregó que para la conformación de la base imponible habían sido sumados los pagos y/o depósitos informados por cada uno de los proveedores para luego aplicar la alícuota del 1,2%, lo que había arrojado como resultado un Impuesto sobre los Débitos y Créditos Bancarios de 26.195,07 pesos para el período fiscal 2009 y de 83.538,45 para el período fiscal 2010.

Posteriormente, efectuó una reseña de la normativa aplicable al caso y expresó que la cuestión resultaba sustancialmente análoga a la examinada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente de Fallos 340:1884. Puso de manifiesto que en ese precedente se expresó que "…la resolución general AFIP 1135/2001, dictada por la Administración Federal de Ingresos Públicos, al establecer -en lo que interesa- que los movimientos de fondos gravados son aquellos efectuados a través de sistemas de pago organizados, que reemplacen el uso de las cuentas previstas en el art. 10, 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 orden a las modalidades de pago utilizadas por la contribuyente, puso de manifiesto que aquellas no se hallaban controvertidas en la medida en que no había aportado elementos que demuestren lo contrario y que; además, el propio contribuyente había

expresado que utilizaba diversas modalidades en tal sentido. Destacó que los pagos realizados en efectivo o bien mediante depósitos en las cuentas bancarias de los proveedores eran regulares y no constituían hechos aislados, de modo que conformaban un sistema de pagos “que hace a la propia mecánica de sus movimientos comerciales quedando de conformidad con la inteligencia asignada al artículo 1° inciso c), de la Ley N° 25.413 –texto según la Ley N° 25.453- por el impuesto, sin que obste a dicha conclusión la circunstancia de que la actora haya cancelado, además, sus deudas comerciales mediante medios diversos mencionados previamente, en tanto la normativa aquí examinada no requiere la existencia de uniformidad en la aplicación de un determinado sistema de pagos”.

Asimismo, confirmó los intereses resarcitorios, en la medida en que la parte no expresó agravios concretos en orden a su procedencia y considerando que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente en la cancelación de las obligaciones a su cargo.

En lo relativo a la multa, expresó que para que se configure el supuesto previsto en el artículo 46 de la Ley n° 11.683 no sólo se requiere la intención de evadir el impuesto sino que además se debe constatar la existencia de un ardid o engaño, extremo que no fue acreditado en el caso por el Fisco de modo que no se daban las condiciones para considerar el supuesto como una defraudación fiscal. En consecuencia, recalificó la conducta en los términos de lo establecido en el artículo 45 de la Ley n° 11.683. En tales condiciones, señaló que si bien el elemento objetivo de esa infracción se hallaba acreditado, “su conducta resultaba justificada en la inteligencia de las normas aplicables, sumado ello a las confusiones derivadas de fallos contradictorios, que actúan como causal de exculpación del error”.

Impuso las costas a cargo de la parte actora en lo relativo al aspecto tributario que resultó confirmado y; por su orden, en lo relativo a la multa, que fue revocada.

Fecha de firma: 03/10/2024
Alta en sistema: 04/10/2024
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: TOMAS BRANDAN, SECRETARIO DE CAMARA

#38695818#429695260#20241002143214189

Asimismo, a fs. 142, reguló en la suma de 3.270 ,13 pesos los honorarios relativos a la representación procesal del Fisco y; en 8.175,33, los correspondientes al patrocinio de dicha parte.

II.- Que, contra esa sentencia, el Fisco apeló y fundó su recurso a fs. 151/163, el que no fue replicado por la parte contraria.

En primer término afirma que la sentencia dictada por el Tribunal Fiscal resulta arbitraria en tanto se halla debidamente fundada la existencia de dolo por parte del contribuyente, de manera que, a su entender, debió ser confirmada la sanción impuesta en los términos del artículo 46 de la Ley n° 11.683.

En segundo término, y de manera subsidiaria, expresa que en el caso se halla acreditada la omisión de ingreso del gravamen en su justa medida de manera tal que la multa, eventualmente, debió ser recalificada en los términos de lo establecido en el artículo 45 de la Ley n° 11.683. Al respecto, expresa que le ocasiona agravio el hecho de que se haya considerado que en el caso existían elementos que permitían concluir en la existencia de un error excusable como justificativo para la revocación de la multa. En tal sentido, sostiene que, la normativa aplicable es clara y no es posible asumir que existiera alguna duda respecto de su aplicación.

Destaca que en la resolución apelada en los presentes autos se expresaron los fundamentos con base en los cuales se consideró procedente la aplicación de la multa y pone de manifiesto que en ninguna oportunidad la contribuyente invocó la existencia de un error excusable al tiempo de formular los agravios que dicha sanción le ocasionaba. Afirma que esa parte únicamente se limitó a sostener la inexistencia del hecho imponible, negando de ese modo el perfeccionamiento de los elementos configurativos de la infracción, mas no expresó en modo alguno que se hallaran reunidas las condiciones para afirmar que aquella debía ser revocada al verificarse circunstancias susceptibles de ser consideradas como un error excusable.

Fecha de firma: 03/10/2024
Alta en sistema: 04/10/2024
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: TOMAS BRANDAN, SECRETARIO DE CAMARA

#38695818#429695260#20241002143214189

Afirma que en la sentencia apelada no se hizo referencia concreta a cuáles serían los precedentes contradictorios o no uniformes en lo que a la cuestión debatida respecta, de modo que esa afirmación, como fundamento para revocar la multa, no se hallaba debidamente fundada. Agrega que tampoco se hizo referencia a que se tratara de una cuestión litigiosa de oscuridad o difícil interpretación, así como tampoco brindó suficiente fundamentación de los extremos que harían que el pretendido error excusable sea considerado como esencial, decisivo e inculpable.

Por otra parte, también se agravia de la manera en que fueron impuestas las costas en la instancia precedente en tanto considera que no se halla debidamente fundado el apartamiento del principio general de la derrota.

III.- Que, de manera preliminar, cabe señalar que la cuestión a resolver se halla circunscripta a la procedencia de la multa impuesta en la Resolución n° 51/2013, dictada por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Tucumán, en la medida en que el aspecto tributario, que fue confirmado por el Tribunal Fiscal, no fue apelado por la parte actora, de manera que se trata de un aspecto firme y consentido.

En segundo lugar, y con relación al planteo del Fisco mediante el cual pretende que la multa sea confirmada en los términos de lo establecido en el artículo 46 de la Ley n° 11.6383 cabe señalar que esta Sala ha expresado que “…sin perjuicio de lo expuesto, cabe advertir que, descartada la intención de eludir el pago del impuesto, no es posible subsumir la conducta de la parte actora en los términos del artículo 46 de la ley 11.683, ya que la relativa ambigüedad de la ley y la falta de claridad de los supuestos comprendidos o excluidos en la hipótesis de “movimientos de fondos” por medio de “sistemas de pagos organizados”, al que la ley y su reglamentación subordina la imposición, puede en todo caso ser considerada como resultado de una conducta poco diligente, pero no constituye el resultado de la voluntad deliberada

de omitir el pago del tributo, o producto de alguna maquinación maliciosa o fraudulenta” (cfr. esta Sala, expediente n° 37792/2013, caratulado “LRF Group S.A. (TF 33967-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, del 27 de diciembre de 2013).

Es por ello que se advierte razonable lo concluido por el Tribunal Fiscal en orden a la revocación de la multa impuesta en los referidos términos. Ahora bien, y hallándose acreditada la falta de ingreso del impuesto en su justa medida, es acertado que en el caso la conducta haya sido recalificada en los términos de lo previsto en el artículo 45 de la Ley n° 11.683.

Con respecto al planteo del Fisco Nacional relativo a la improcedencia de la eximición de la multa sobre la base de la existencia de un error excusable, cabe señalar que el artículo 45 de la ley 11.683, vigente al momento de los hechos, sancionaba con una multa de entre el 50% y el 100% del gravamen dejado de pagar "al que omitiere el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas (...) en tanto no exista error excusable", y con ello, tipificaba una infracción de naturaleza culposa, en la que se presume la imprudencia o negligencia del contribuyente, tanto en el caso de no presentación de la declaración jurada como en el supuesto de inexactitud de ella; correspondiéndole al interesado probar la existencia de una causal de excusabilidad de entidad suficiente como para ser eximido de la sanción (Fallos 316:1313, entre otros).

La norma transcripta, ya contemplaba como causal de absolución la presencia de un error excusable, que debe ser valorado de acuerdo a las características de cada caso y que, especialmente, se desprende implícitamente de un comportamiento razonable del contribuyente; es decir, si éste procedió con la prudencia que exigía la situación y pese a ello incurrió en omisión (Giuliani Fonrouge, Carlos M. y Navarrine, Susana C., Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2009, pág. 291). Sin embargo, en el caso, la contribuyente se limitó a afirmar que la conducta reprochada no constituía el hecho gravado contemplado por la norma y el Tribunal Fiscal consideró que en el caso correspondía la

revocación de la multa con base en que la solución adoptada era consecuencia de que, hasta ese momento, habían existido precedentes contradictorios en lo que a la materia respecta. Sin embargo, de las constancias de la causa resulta que en ninguna oportunidad la parte actora sostuvo que su conducta se hubiera motivado en alguna circunstancia susceptible de ser considerada como un error excusable, ni se sustentó en un razonamiento concreto y circunstanciado que permita llegar a esa conclusión.

En consecuencia, le asiste la razón al Fisco en orden a que no se advierten en el caso razones que justifiquen la revocación de la multa en los términos de lo establecido en el artículo 45 de la Ley n° 11.683, la que se fija en el mínimo legal.

Asimismo, y en lo que a este aspecto respecta, corresponde fijar las costas por orden, de conformidad con lo previsto en el artículo 184 de la Ley n° 11.683.

En sentido concordante con lo precedentemente expuesto se pronunció esta Sala en la causa n° 38967/14, caratulada “Solhar c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, del 11 de diciembre de 2014, en la causa n° 40328/2013 “Patane y Moreira S.A. c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, del 21 de marzo de 2019, en la causa n° 21 .347/23 caratulada “Andorni, María Soledad (TF 45091-I) c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, del 19 de junio de 2024, entre otros.

Por todo lo expuesto, **SE RESUELVE**: 1) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por el Fisco, revocar la sentencia apelada en cuanto fue materia de agravios y; recalificar la multa impuesta mediante la Resolución n° 51/2013 dictada por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Tucumán en los términos de lo establecido en el artículo 45 de la Ley n° 11.683, la que se fija en el mínimo legal, con costas por su orden, de conformidad con lo establecido en el artículo 184 de la Ley n° 11.683. 2) Imponer las costas de esta instancia a cargo de la parte actora que resultó vencida (artículo 68, primera parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la

Nación). 3) Regular los honorarios de la representación fiscal por las actuaciones cumplidas ante esta instancia en la cantidad de 0,5 UMAs, equivalente actualmente a la suma de 30.389,50 pesos (arts. 16, 20, 21 22, 29 y 30 de la Ley Nº 27.423 y Resolución SGA-CSJN 2375/2024).

Regístrese, notifíquese y devuélvanse.

Jorge F. Alemany Pablo Gallegos Fedriani

Guillermo F. Treacy

Fecha de firma: 03/10/2024
Alta en sistema: 04/10/2024
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: TOMAS BRANDAN, SECRETARIO DE CAMARA

#38695818#429695260#20241002143214189