41277/2023 ANZUC SRL (TF 47308-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, 7 de agosto de 2025.- AK

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. La firma Anzuc S.R.L. interpuso el recurso de apelación previsto en el artículo 76, inciso 'b', de la ley 11.683 contra la resolución nº 46/2016 (DV RRTU) de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) que:

(i) Determinó la obligación tributaria en el impuesto a los débitos y créditos en cuentas corrientes bancarias (períodos fiscales 4/2010 a 1/2012) y liquidó los intereses resarcitorios.

(ii) Efectuó la reserva de aplicar la sanción que pudiera corresponder de conformidad con el artículo 20 de la ley 24.769 por los períodos fiscales 04/2010 a 03/2011 y aplicó una sanción de multa por infracción al artículo 46 de la ley 11.683 por los restantes períodos fiscales.

II. El Tribunal Fiscal de la Nación, por unanimidad, confirmó la resolución apelada "en cuanto determina el impuesto a los débitos y créditos en cuentas corrientes bancarias y liquida intereses resarcitorios, con costas" y, por mayoría, revocó la sanción "con costas por su orden".

Para decidir así, sostuvo distintos argumentos:

(a) Con relación al ajuste en el impuesto:

(i) "La determinación aquí recurrida ha sido dictada principalmente por los pagos" que la firma actora realizó "por la explotación de un Ingenio Azucarero -'Ingenio La Trinidad', en virtud de la cual recibe de distintos cañeros y/o terceros la caña de azucar, ya que no posee caña de azucar propia".

(ii) "En el marco del proceso de fiscalización, se pudo verificar que la mayoría de los pagos a los proveedores y cañeros en el período 4/2010 a 1/2012 se realizaron en efectivo" por una suma aproximada de $ 70.000.000.

(iii) "Se trata en todos los casos de operaciones continuas con las mismas personas, varias en el mismo mes, algunas de las cuales exceden el millón de pesos inclusive".

(iv) "[D]ebe estarse a la doctrina adoptada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa 'Piantoni', en la que por mayoría y a partir de un análisis minucioso de las normas aplicables, tanto las legales -art. 1° de la ley 25.413, sustituido por el art. 3° de la ley 25.453-, como reglamentarias [...] vigentes en los períodos fiscales 4/2010 a 1/2012 que aquí importan, sostuvo que el propósito del inc. c) del art. 1° de la ley, luego de la reforma citada que amplió su ámbito de aplicación y que es la misma sobre el que versa la presente causa, fue dejar establecido que '…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' de modo de alcanzar también con el gravamen a todos los movimientos de dinero en efectivo".

(v) "[N]o se encuentra en discusión que Anzuc S.R.L. pagó sus operaciones en efectivo o depositando el dinero en las cuentas de sus proveedores y las participaciones de los cañeros, sin que la prueba rendida en esta instancia modifique que lo hizo de forma organizada y con el propósito de eludir el sistema bancario".

(b) Respecto a la sanción de multa:

(i) El examen de "los antecedentes administrativos, el informe de fiscalización y las resoluciones dictadas" exhiben que la AFIP "no actuó diligentemente" ya que el juez administrativo no describió "los

elementos en los que sustenta el accionar doloso del recurrente así como no expone cuales son los hechos que llevaron a afirmar que la actora cometió un acto fraudulento".

(ii) Sin embargo "lo cierto es que el recurrente omitió declarar el impuesto en su justa medida".

(iii) La conducta "debe reputarse como cometida con culpa y por ello, encuadrarse en la figura que tipifica el artículo 45, salvo que se acredite la presencia de error excusable".

(iv) "[L]os errores de interpretación de leyes o confusiones derivadas de fallos contradictorios o de la mala redacción de sus disposiciones pueden actuar como causas de exculpación".

(v) "La cuestión debatida en autos generó criterios interpretativos disimiles que confluyeron en decisorios judiciales contrapuestos, que llevaron a que la cuestión fuera resuelta en definitiva por nuestro Máximo Tribunal en el precedente citado, circunstancia que pudo hacer incurrir a la recurrente injustificadamente en error al interpretar la normativa aplicable".

III. La AFIP apeló y expresó los siguientes agravios que fueron replicados por la firma actora:

(i) "[E]s claro que el contribuyente montó un sistema de pagos que mantuvo en el tiempo y que constituyó su forma principal de cancelación de operaciones, claramente con el objetivo de evadir el control fiscal y así evitar el pago del impuesto".

(ii) "Para que el Fisco pruebe el elemento subjetivo [...] no necesita exhibir una maniobra del contribuyente ampuloso en su ejecución".

(iii) "[E]n las infracciones tributarias y particularmente en la defraudación [...] es el imputado quien debe probar la falta de intención defraudatoria".

(iv) "Desconoce [...] cuál es el precedente citado que podría haber generado la supuesta 'confusión'" pues diversos pronunciamientos jurisprudenciales ponderaron que la finalidad de la ley de este impuesto era desalentar los pagos en efectivo".

(v) El voto en disidencia sostuvo "que la recurrencia de los pagos realizados tanto a unos como a otros en el tiempo, sumado a la entidad de los montos involucrados [...] no dejan margen de dudas que Anzuc S.R.L. se organizó de tal modo para eludir el pago del gravamen que recae sobre su cuenta bancaria".

IV. En función de la sanción de la ley 27.743 el tribunal corrió traslado a las partes para que expusieran las manifestaciones que estimaran conducentes.

Únicamente la parte demandada contestó ese traslado, luego de la concesión de sucesivas prórrogas, informó que la firma Anzuc S.R.L. y sus socios gerentes (aunque por su gestión en otras firmas) "se encuentra incursa en las causales de exclusión prevista en la Ley 27.743 art. 4" (ver la presentación del 28 de noviembre de 2024).

Ante el pedido formulado por el tribunal para que aclarara el sentido de esa presentación, manifestó "que al contribuyente del asunto, no le caben los beneficios establecidos por la Ley 27743".

V. Es útil recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el precedente "*Piantoni Hnos. SACIFI y A*" (Fallos: 340:1884), sostuvo:

—"[L]os 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".

—"[L]a amplitud que resultaría del texto de los incisos b y c del art. 1º 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. 10 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".

—"[E]n cuanto pretende [la actora] la revocación de la multa aplicada con sustento en el art. 45 de la ley 11.683 (t.o. 1998) y de los intereses, el recurso extraordinario es inadmisible (art. 280 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación)".

Esta sala, con anterioridad, había dicho que el examen de la ley 25.413 y su modificatoria 25.453 "evidencia que el legislador se propuso gravar los créditos y débitos bancarios efectuados en cuentas de cualquiera naturaleza —abiertas en las entidades regidas por la ley

de entidades financieras— y, posteriormente, extendió la aplicación del gravamen a los mencionados incisos b) y c), únicamente con el fin de alcanzar aquellas maniobras tendientes a evitar la configuración del hecho imponible utilizadas con el fin de sortear el pago del impuesto (causa nº 27563/2012, "*Salas Abraham Federico Javier (TF 32721-I) c/ DGI*", pronunciamiento del 22 de octubre de 2013).

VI. La conclusión referente a la configuración del error excusable que ponderó el Tribunal Fiscal de la Nación no puede ser mantenida.

Ciertamente, la admisión de este eximiente de culpabilidad es restrictiva y su configuración exige que el contribuyente acredite de un modo fehaciente que a pesar de haber actuado con la debida diligencia no tuvo la posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de la conducta. Asimismo, dicho error debe ser esencial, decisivo e inculpable, aspectos que deben ser examinados en consonancia con las circunstancias que rodearon la conducta de quien se le atribuye la infracción tributaria (Fallos: 319:1524; esta sala, causa "*D-Sport SA (TF 47978-I) c/ Dirección General Impositiva s/Recurso Directo de Organismo Externo*", pronunciamiento del 30 de julio de 2020).

Así, pues, la mera discrepancia en la interpretación de las normas no puede fundar el error excusable, por cuanto si así fuese bastaría dar un entendimiento deliberado a las prescripciones de la ley para justificar su incumplimiento (esta sala, causas *"Pico, Valerio Rufino"* y *"B de T S.A."*, pronunciamientos del 31 de julio de 2018 y del 11 de agosto de 2011).

En ese contexto, no debe soslayarse que la admisibilidad del error de derecho requiere que se alegue y se pruebe la existencia de oscuridad en los diferentes preceptos de la ley cuestionada o que de la

inteligencia de su texto surgieran dudas acerca de la situación frente al tributo (esta sala, causa *"Martínez, Tomás"*, pronunciamiento del 14 de mayo de 2015).

Como se vio, la Corte Suprema sostuvo que ley 25.413 y su modificatoria 25.453 -vigentes en lo períodos fiscales discutidos- establecieron los elementos esenciales del tributo y que "la amplitud que resultaría del texto de los incisos b y c del art. 1º de la citada ley, aisladamente considerados, resulta limitada por lo establecido en el párrafo que sigue a este último inciso".

VII. En consecuencia, teniendo en cuenta la forma en que quedó probado el elemento objetivo de la infracción, de conformidad con la reseña realizada en el considerando II, punto 'a' —dada la firmeza de lo decidido con relación a la determinación del impuesto— y que la firma no demostró la falta del elemento intencional ni ofreció prueba conducente para demostrar la falta de dolo en su conducta, corresponde confirmar el encuadramiento efectuado por la parte demandada respecto de la conducta atribuida (esta sala, causa nº 23137/2016 "*Cooperativa de Vivienda Críditos y Consumos Dinámica LTDA c/ Dirección General Impositiva s/Recurso Directo de Organismo Externo*", pronunciamiento de fecha 27 de agosto de 2019).

Ciertamente, como ponderó la doctora Agustina O´Donell en su voto en minoría "la recurrencia de los pagos realizados tanto a unos como a otros en el tiempo, sumado a la entidad de los montos involucrados en los movimientos de dinero en efectivo, no dejan margen de dudas que Anzuc S.R.L. se organizó de tal modo para eludir el pago del gravamen que recae sobre el uso de la cuenta bancaria".

Asimismo agregó que "aunque [la parte actora] tuvo la oportunidad de hacerlo no instó la prueba pericial contable que en

esta instancia se le admitiera con el objeto de probar una realidad distinta a la pretensión fiscal. La única prueba que sí rindió, la informativa a ACARA, no tiene ninguna relación con el tema en discusión".

VIII. Las costas de ambas instancias se imponen a la firma actora que resultó vencida (artículo 184, quinto párrafo, de la ley 11.683 y artículos 68, primer párrafo, y 279 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

En mérito de las razones expuestas, el tribunal **RESUELVE: 1.** Admitir los agravios de la parte demandada y confirmar la sanción de multa que impuso la resolución nº 46/2016. **2.** Imponer las costas de ambas instancias a la firma actora.

Regístrese, notifíquese y remítase al Tribunal Fiscal de la Nación.

Fecha de firma: 07/08/2025
Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LILIANA MARIA HEILAND, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: CLARA MARIA DO PICO, JUEZA DE CAMARA
Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA

#38302792#417962493#20250807104732515