18307/2025 SUPREMO SA (TF 39457-I c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, 2 de septiembre de 2025.- AA

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. La firma actora interpuso el recurso de apelación previsto en el artículo 76 de la ley 11.683 contra la resolución n° 23/2024 dictada por la Dirección General Impositiva de la Administración Federal de Ingresos Públicos, que determinó de oficio, con carácter parcial, la materia imponible y la obligación impositiva frente al impuesto sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias y otras operaciones por los períodos fiscales 07/2007 a 06/2008, más los intereses resarcitorios, y difirió la aplicación de eventuales sanciones con arreglo al artículo 20 de la ley 24.769.

Posteriormente, interpuso el recurso de apelación contra la resolución n° 166/2015, que aplicó una multa equivalente a dos veces ese impuesto dejado de ingresar, por los períodos fiscales 07/2007 a 06/2008, dentro de las escalas punitivas previstas en el artículo 46, con fundamento en el artículo 47 incisos a), b) y c), de la ley 11.683.

II. El Tribunal Fiscal de la Nación, por mayoría, confirmó la resolución n° 23/2014 "en cuanto determina impuesto e intereses, con costas" y revocó la resolución n° 166/2015 "en cuanto impone la sanción de multa al contribuyente, costas por su orden".

Para decidir de ese modo, sostuvo diversos argumentos:

(a) Con relación al ajuste en el impuesto:

(i) "[S]e encuentra fuera de discusión las modalidades empleadas por la recurrente para efectuar los pagos a proveedores, respecto de lo cual aquella no solo no aporta prueba que demuestre lo

contrario, sino que además afirma que los mismos son realizados a través de [...] diversas modalidades".

(ii) "[S]e encuentra acreditado que la actora en su rol de productora y vendedora al por menor de aves, huevos y productos de granja, y demás actividades secundarias, depositó en forma regular dinero en efectivo en la cuenta corriente de sus proveedores sin utilizar su propia cuenta bancaria, los cuales no constituyen hechos aislados sino que, por el contrario, representan un volumen significativo de sus deudas que se vinculan de manera directa e inmediata con su actividad normal y habitual".

(iii) "[E]sos flujos de dinero conforman 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 -según texto 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 [...], en tanto la normativa aquí examinada no requiere la existencia de uniformidad en la aplicación de un determinado sistema de pagos".

(iv) "[C]abe rechazar los agravios de la actora respecto al entendimiento de que la ley requiere el total reemplazo de los créditos y débitos de la cuenta corriente, esto es, dejar afuera del sistema bancario –y con ese exclusivo propósito– los fondos transferidos en las diferentes transacciones, excluyendo los casos en que el movimiento de fondos se encuentre bancarizado en alguna fase".

(v) "[A] la luz del criterio de la mayoría del Alto Tribunal en el citado precedente 'Piantoni Hermanos SACIFIyA', la aludida modalidad de pagos se encuentra alcanzada por el artículo 1° inc. c) de la Ley N° 25.413, toda vez que una vez acreditada la misma, el

caso se subsume en el presupuesto legal que define el impuesto y grava en consecuencia la operación, no teniendo cabida la interpretación que propicia la actora".

(vi) La firma actora no arrimó "elementos de convicción -en esta instancia o en sede administrativa- que permitan compartir la interpretación [que efectuó]".

(b) Respecto a la sanción de multa:

(i) La multa aplicada en los términos del artículo 46 de la ley 11.683 "no encuentra fundamento alguno que permita [...] considerar que en el caso de marras la recurrente haya obrado con intención de defraudar al Fisco Nacional, el cual no aportado ninguna prueba en aras de sostener su tesitura en torno a la aplicación de la figura infraccional pretendida". Por ello "[es] que corresponde recalificar la conducta del recurrente en el mínimo legal del tipo culposo del art. 45 de la Ley 11.683".

(ii) "[Sin embargo] debe revocarse la multa aplicada, pues si bien el aspecto objetivo de la infracción quedó configurado, su conducta resulta justificada en la inteligencia de las normas aplicables, sumado a ello a las confusiones derivadas de fallos contradictorios, que actúan como causa de exculpación del error".

III. Contra esa decisión, la parte demandada apeló y expresó los siguientes agravios que no fueron contestados:

(i) "[S]e halla plenamente configurada la situación prevista por el precepto legal: se ha producido la sustracción del impuesto con la deliberada modificación de la forma de pago y con tal proceder se evade el pago del tributo ignorando la obligación establecida y de este modo oblar un menor tributo -o ninguno- al erario público".

(ii) "Es innegable que la sancionada se hallaba en conocimiento pleno de que sus actos no coincidían con su obligación

fiscal. Fue necesario un acto de fiscalización del que surge que la contribuyente ha desplegado una conducta que no había sido todo lo diáfana que las circunstancias lo requerían".

(iii) "[E]l contribuyente no acerca a esta instancia ningún elemento de juicio que permita desvirtuar las acusaciones achacadas por mi parte".

(iv) "[E]n cuanto al análisis que efectúan los Vocales sobre la aplicabilidad del artículo 45, esta representación fiscal se agravia de la ausencia de fundamentos para tener por acreditado la figura del 'error excusable', ello, [...] puesto que la ley se presume conocida por todos".

(v) Debe revisarse "lo resuelto en materia de distribución de gastos causídicos".

IV. 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).

V. 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 esa causal 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 la persona a la que 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 dijo, 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' —dado que la firma actora no recurrió en esta instancia la determinación del impuesto— y que aquélla 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, causas nºs 23137/2016 "*Cooperativa de Vivienda Créditos y Consumos Dinámica LTDA c/ Dirección General Impositiva s/Recurso Directo de Organismo Externo*", y 41277/2023 *"Anzuc SRL (TF 47308-I) c/ Dirección General Impositiva s/Recurso directo de organismo externo*", pronunciamientos del 27 de agosto de 2019 y del 7 de agosto de 2025).

VIII. Las costas de ambas instancias se imponen a la firma actora que resultó vencida (artículos 184, quinto párrafo, de la ley 11.683 y 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 166/2015. **2.** Imponer las costas de ambas instancias a la firma actora.

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

Se hace constar que la jueza Liliana María Heiland no suscribe el presente pronunciamiento por hallarse en uso de licencia (art. 109 R.J.N.).

Fecha de firma: 02/09/2025
Firmado por: CLARA MARIA DO PICO, JUEZA DE CAMARA
Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA

#40057991#468391786#20250902094634485