



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V

21347/2023

ANDORNI, MARIA SOLEDAD (TF 45091-I) c/ DIRECCION GENERAL
IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de junio de 2024.-

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I.- Que, mediante la sentencia de fs. 134/136, el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó parcialmente la Resolución n° 15 /2011, mediante la cual la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Santa Fe, había determinado de oficio el Impuesto Sobre Créditos y Débitos en Cuentas Bancarias, por los períodos fiscales transcurridos entre agosto de 2006 y diciembre de 2009 en 145.873,16 pesos, más 110.879,54 pesos en concepto de intereses resarcitorios; y le había aplicado una multa por omisión de 72.936,58 pesos, equivalente al ochenta por ciento del impuesto omitido, con sustento en el artículo 45 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 contribuyente Andorni era la venta al por mayor de cigarrillos y productos de tabaco, cuyo cierre de ejercicio comercial ocurría en diciembre de cada año. Destacó que del Informe Final de Inspección agregado en las actuaciones administrativas resultaba que “...la mayor parte de las compras que la Sr[a]. María Soledad Andorni efectuó a Nobleza Piccardo SAIC y F se cancelaron mediante depósitos en efectivo realizados en cuentas bancarias de ésta última”.

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 “...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, como dice la propia Corte, "...establecida, precisamente, con la finalidad de evitar la elusión del impuesto en los términos en los que éste había sido originariamente establecido por el legislador".

Concluyó que la modalidad de pagos utilizada por la contribuyente se hallaba alcanzada por el impuesto, independientemente de que algunas de las deudas con Nobleza Piccardo SAIC y F hubiesen sido canceladas a través de otros medios de pago, toda vez que según el criterio del precedente referido "...la normativa aplicable no exige la existencia de uniformidad en la aplicación de un determinado sistema de pagos".

En lo relativo a la multa, puso de manifiesto que de conformidad con el texto del artículo 45 de la Ley n° 11.683, vigente al momento de los hechos, aquella debía ser revocada "...ante la inexistencia de jurisprudencia uniforme sobre la cuestión litigiosa y habiendo sido resuelta la controversia a la luz de un pronunciamiento de fecha posterior a la interposición del recurso".

Impuso las costas en el orden causado.

II.- Que, contra esa sentencia, el Fisco apeló y fundó su recurso a fs. 151/158, el que no fue replicado por la parte contraria.

En esencia, se agravia de que se haya revocado la multa aplicada porque no se acreditó ningún elemento que permita dar cuenta de la existencia de un error excusable del contribuyente. 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





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V

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.

Destaca 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° 15/2011, dictada por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Santa Fe, 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.

Con respecto al planteo del Fisco Nacional relativo a la eximición de la multa, 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 aplicar un precedente dictado con posterioridad a la interposición del recurso y 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. Tampoco invocó la existencia de precedentes contradictorios en lo que respecta a la cuestión debatida, ya que se limitó a afirmar que los depósitos efectuados en efectivo por su parte en la cuenta de la firma Nobleza Piccardo SACI y F no se hallaban gravados.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V

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 impuesta en los términos de lo establecido en el artículo 45 de la Ley n° 11.683.

Por ende, resulta inoficioso el tratamiento de los agravios planteados por dicha parte, con relación a la manera en que fueron impuestas las costas en la instancia precedente.

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, entre otros.

Por todo lo expuesto, **SE RESUELVE:**1) Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por el Fisco, revocar la sentencia apelada en cuanto fue materia de agravios y; por ende, confirmar la Resolución n° 15/2011 dictada por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Santa Fe. 2) Imponer las costas de ambas instancias a cargo de la parte actora que resultó vencida (artículo 68, primera parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). 3) Diferir la regulación de honorarios por las actuaciones cumplidas en esta instancia hasta tanto sean regulados los de la instancia precedente.

Se deja constancia de que el Dr. Guillermo F. Treacy no suscribe la presente por hallarse en uso de licencia (artículo 109 del R.J.N.).

Regístrese, notifíquese y devuélvanse.

Jorge F. Alemany

Pablo Gallegos Fedriani

