



Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 26 de agosto de 2025

Vistos los autos “Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Produser S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, para decidir sobre su procedencia.

Considerando:

Que las cuestiones planteadas han sido correctamente examinadas por la señora Procuradora Fiscal en el dictamen que antecede, a cuyos fundamentos corresponde remitirse por razones de brevedad.

Por ello, de conformidad con lo dictaminado, se hace lugar a la queja, se declara formalmente procedente el recurso extraordinario, y se confirma la sentencia en cuanto pudo ser materia de dicho recurso. Con costas (art. 68 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Reintégrese el depósito. Devuélvanse los autos principales al tribunal de origen y remítase la queja. Notifíquese y, oportunamente, cúmplase.

DISIDENCIA DEL SEÑOR PRESIDENTE DOCTOR DON HORACIO
DANIEL ROSATTI

Considerando:

Que el recurso extraordinario, cuya denegación originó esta queja, es inadmisibile (artículo 280 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

Por ello, se desestima la presentación directa. Declárese perdido el depósito. Devuélvanse los autos principales al tribunal de origen y archívese la queja. Notifíquese y, oportunamente, cúmplase.



Corte Suprema de Justicia de la Nación

DISIDENCIA DEL SEÑOR MINISTRO DOCTOR DON RICARDO LUIS LORENZETTI

Considerando:

Que las cuestiones planteadas resultan sustancialmente análogas a las tratadas y resueltas por esta Corte en la causa "Piantoni Hnos. SACIFI y A", (Fallos: 340:1884), disidencia del suscripto, a cuyos fundamentos y conclusiones corresponde remitir por razones de brevedad.

Por ello, habiendo dictaminado la señora Procuradora Fiscal, se hace lugar a la queja, se declara formalmente procedente el recurso extraordinario y se revoca la sentencia en cuanto pudo ser materia de dicho recurso. Con costas (art. 68 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Reintégrese el depósito. Devuélvanse los autos principales al tribunal de origen y remítase la queja. Notifíquese y, oportunamente, cúmplase.

Firmado Digitalmente por ROSATTI Horacio Daniel

Firmado Digitalmente por ALCALA Rocio

Firmado Digitalmente por ROSENKRANTZ Carlos Fernando

Firmado Digitalmente por ANDALAF CASIELLO 3, Silvana Maria

Firmado Digitalmente por LORENZETTI Ricardo Luis

Recurso de queja deducido por: **Produser S.A.**, representada por el **Dr. Guillermo Marcelo Ruiz**.

Tribunal de origen: **Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal**.

Tribunal que intervino con anterioridad: **Tribunal Fiscal de la Nación**.



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

S u p r e m a C o r t e :

-I-

Según surge de las actuaciones digitales obrantes en el sistema de consulta de causas web del Poder Judicial de la Nación (al que se referirán las citas siguientes), el 24 de julio de 2020, la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó la sentencia de la Sala "A" del Tribunal Fiscal de la Nación.

Dicho pronunciamiento, a su turno, había rechazado el recurso interpuesto por Produser S.A. contra la resolución 191/17 del Jefe Int. de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional de Santa Fe de la Administración Federal de Ingresos Públicos, mediante la cual se había determinado de oficio el impuesto sobre los débitos y créditos bancarios correspondiente a los periodos fiscales 11/2013 a 10/2015.

Como fundamento, señaló que no se advertía una apreciación arbitraria o irrazonable del Tribunal Fiscal respecto de la prueba acompañada a esta causa que permitiera apartarse del pronunciamiento recurrido. Al contrario, el citado organismo había destacado que de las constancias administrativas surgía que la recurrente depositaba dinero en efectivo en forma regular en la cuenta bancaria de Antoniazzi Hnos. S.A. y precisó que ese movimiento de fondos tenía lugar en el marco de una relación contractual que unía a ambas partes y remplazaba la utilización de las cuentas bancarias del contribuyente.

Agregó que Produser S.A. se había limitado a señalar que los depósitos referidos no podían ser considerados "*pagos*" sino "*actos preparatorios del pago*" de las mercaderías que Antoniazzi Hnos. S.A. se encargaba de adquirir a nombre propio pero por cuenta y orden de Produser S.A., en función del contrato de franquicia celebrado entre ambas partes.

Sin embargo, resaltó que ese planteo no era suficiente para apartarse de lo resuelto por el Tribunal Fiscal de la Nación, porque aun cuando se pudiera atribuir a los depósitos en efectivo la calidad pretendida por el contribuyente, "*no se encontrarían exentos del pago del impuesto reclamado toda vez que el legislador al establecer las exenciones no contempló la existencia del contrato de comisión o el carácter subjetivo de comisionista o comitente*".

-II-

Disconforme con lo resuelto, la parte actora interpuso el recurso extraordinario, que al ser denegado por resolución del 23 de marzo 2021, dio origen a la presente queja.

La recurrente considera que el pronunciamiento apelado "*ha transgredido el alcance del hecho imponible del impuesto sobre los créditos y débitos en cuenta bancaria*" establecido por la ley 25.413 y sus normas modificatorias y reglamentarias.

En particular, destaca que el art. 43 de la resolución general AFIP 1.135/01, limitó el alcance del hecho imponible a la existencia de "*sistemas de pago organizados*" y, por tales motivos, se requiere que la entrega de fondos alcanzada por el impuesto sea realizada en concepto de "*pago*".



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

Explica que su parte deposita fondos en efectivo en la cuenta de Antoniazzi Hnos S.A para la compra y el pago de mercaderías a terceros vendedores en cumplimiento de un contrato de comisión mercantil. Por ello, sostiene que esos depósitos "no son pagos (**causa solvendi**) sino 'actos preparatorios' del pago (**causa fiduciae**), por lo que no se encuentran alcanzadas por el objeto del aludido tributo y no constituyen hechos gravados".

Por tales motivos, también afirma que el precedente "Piantoni Hnos. SACIFI y A c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo" (Fallos: 340:1884), invocado por el a quo, resulta inaplicable en este caso, porque las circunstancias de esta causa difieren de las examinadas por V.E. en ese pronunciamiento, en tanto Antoniazzi Hnos. S.A. no es su proveedor sino su mandatario y su parte le suministra los medios necesarios para la ejecución del mandato.

-III-

Ante todo, pienso que el recurso extraordinario resulta formalmente admisible, puesto que se ha cuestionado la inteligencia otorgada por el tribunal superior de la causa a normas de carácter federal (ley 25.413 y su modificatoria, el decreto 380/01 y la resolución general AFIP 1.135/01), y la decisión ha sido contraria al derecho que la recurrente funda en ellas (art. 14, inc. 3°, de la ley 48). En otro sentido, habida cuenta de que los argumentos que sustentan la tacha de arbitrariedad están inescindiblemente unidos a la interpretación

de las normas federales antes mencionadas, pienso que corresponde que sean tratados en forma conjunta (Fallos: 327:3560; 328:1893 y 329:1440).

-IV-

Cabe recordar que el impuesto examinado en estas actuaciones gravaba, en sus orígenes, únicamente "*los créditos y débitos en cuenta corriente bancaria*" (art. 1º, ley 25.413, texto original) y fue pensado como una herramienta recaudatoria (cf. Mensaje 365 de remisión del proyecto de ley; Diario de Sesiones de la Cámara de Senadores de la Nación, 23 y 24 de marzo de 2001, págs. 866 y 867).

Con posterioridad, el hecho imponible del tributo fue modificado por la ley 25.453 con el fin de evitar la elusión de su pago a través de la no utilización de la cuenta corriente bancaria. Por ello, se estableció que alcanza tanto a las operaciones relacionadas con entidades financieras -utilizando cuentas bancarias de cualquier naturaleza- como a los movimientos de fondos, aun aquellos realizados en efectivo entre particulares.

Concretamente, en el actual art. 1º, inciso c), de la ley 25.413, se establece que grava "*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, quedando comprendidos los destinados a la acreditación a favor de establecimientos adheridos a sistemas*



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

de tarjetas de crédito y/o débito" (texto actualizado, cfr. ley 25.453).

Al respecto, y con ese mismo objetivo, se estableció en el tercer párrafo de ese artículo que se *"entenderá que dichas operatorias y/o movimientos, reemplazan los créditos y débitos aludidos en el inciso a) del presente artículo, por lo que a tal fin corresponderá aplicar el doble de la tasa vigente sobre el monto de los mismos"* (el resaltado es propio).

El quinto párrafo del art. 1° prevé que -en ese caso- el impuesto será ingresado por quien realice el movimiento o entrega de fondos a nombre propio, o como agente perceptor o liquidador cuando lo efectúe a nombre y/o por cuenta de otra persona.

Al debatirse dichos preceptos se consideró que "la modificación del impuesto a los créditos y débitos de cuentas corrientes bancarias [fue establecida] para eliminar [los] focos de elusión" y que, de ese modo, "se generaliz[ó] el impuesto sobre créditos y débitos en cuentas bancarias, [por lo que quedarían] gravados todos los movimientos monetarios en dinero en efectivo, pagos mediante sistema electrónico, pago de servicios y tarjetas, y sólo se exceptúa[rían] los movimientos en caja de ahorro hasta el monto del sueldo" (cf. Antecedentes Parlamentarios, Ley 25.453, Editorial La Ley, Tomo 2001-B, págs. 1950 y 2017).

Finalmente, el art. 40 de la resolución general AFIP 2.111/06, vigente durante los periodos fiscales examinados en

esta causa, dispuso -en un sentido análogo al art. 43 de la resolución general AFIP 1.135/01 invocado por el recurrente- que *"los movimientos o entrega de fondos efectuados por cuenta propia y/o ajena, en el ejercicio de actividades económicas, ..., son aquéllos que se efectúan a través de sistemas de pago organizados -existentes o no a la vigencia del impuesto sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias y otras operatorias-, reemplazando el uso de las cuentas previstas en el artículo 1°, inciso a) de la Ley N° 25.413 y sus modificaciones"*.

-V-

Sentado ello, pienso que las cuestiones que se debaten en este caso resultan sustancialmente análogas a las examinadas y resueltas por V.E. el 12 de diciembre de 2017, en la causa CAF 004455/2014/CS001 *"Piantoni Hnos. SACIFI y A c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo"* (Fallos: 340:1884).

Ello es así, en mi opinión, porque en este caso se ha verificado que la recurrente depositó dinero en efectivo en forma regular en la cuenta bancaria de su principal proveedor y que tales operaciones fueron realizadas en el marco de una relación comercial. Por ello, estimo -en sentido concordante con el expuesto por el Tribunal Fiscal de la Nación y el *a quo*- que tal circunstancia revela el movimiento de fondos en ejercicio de una actividad económica que configura el hecho imponible del impuesto establecido en el artículo 1, inciso c), de la ley 25.413.

Pienso que tal estado de cosas no se conmueve por la situación invocada por Produser S.A., relativa a la forma en la



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

cual se aprovisiona de mercadería e insumos y en razón de la cual pretende privar del carácter de "proveedor" a su franquiciante -Antoniazzi Hnos. S.A.- y de "pago" a los depósitos realizados en su cuenta bancaria.

Al respecto, cabe destacar que del contrato agregado a fs. 130/133 del Cuerpo I de las actuaciones administrativas acompañadas en soporte papel a esta causa, surge que la recurrente se comprometió a adquirir toda la mercadería e insumos para la venta en los locales autorizados a operar mediante ese acuerdo a través de Antoniazzi Hnos. S.A. (cfr. cláusula duodécima, pto. 1°), encomendándole a esa empresa la compra de tales productos a nombre propio, pero por cuenta y orden de Produser S.A.

Para ello, en el contrato se acordó una mecánica de pago que supone, por un lado, la entrega de dinero en efectivo o el depósito del efectivo en la cuenta del franquiciante (cfr. cláusula octava), con el objeto de reemplazar el uso de cuentas bancarias, y por el otro, la afectación de los montos correspondientes a las operaciones que se realizan mediante tarjetas de débito y/o crédito, en tanto se acreditan directamente en las cuentas corrientes de Antoniazzi Hnos. S.A. (cfr. fs. 231 de las actuaciones administrativas).

Por tales motivos, no es posible sostener que la mecánica implementada en este caso no configure un "sistema de pago organizado", en los términos del art. 40 de la resolución general 2.111/06.

Máxime, cuando la Corte Suprema reiteradamente ha afirmado que en la tarea de interpretación de las leyes la primera regla es dar pleno efecto a la intención del legislador (Fallos: 308:1745; 312:1098; 313:254; 328:293; 330:1855 y 2892; 334:1027, entre otros) y, como se señaló en el considerando anterior, la reforma introducida por la ley 25.453 en la ley 25.413, cuya constitucionalidad no ha sido objeto de debate, pretendió generalizar el impuesto sobre créditos y débitos en cuentas bancarias y gravar todos los movimientos monetarios de dinero en efectivo.

-VI-

Por otra parte, en mi opinión, no es posible soslayar que la recurrente no controvertió aspectos medulares de lo sostenido por el Fisco Nacional en la resolución 191/17. En especial, que no se había encontrado concordancia entre la calidad de comisionista atribuida a Antoniazzi Hnos S.A. y la facturación emitida por esa empresa en las operaciones comerciales realizadas con la accionante (fs. 14 del citado acto administrativo).

La recurrente tampoco cuestionó que Antoniazzi Hnos S.A. tenía solo dos actividades económicas registradas ante la AFIP (venta al por menor en supermercados -471120- y elaboración industrial de productos de panaderías, excepto galletitas y bizcochos -107121-) y ninguna de ellas se relacionaba con la actividad de comisión o mandato comercial (fs. 20).

Por tales motivos, el Fisco Nacional concluyó en la *"inexistencia de adecuación entre lo establecido en el contrato de fecha 19/12/2000 en orden a la existencia de un contrato de*



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

comisión y la facturación respaldatoria de la operación comercial entre ANTONIAZZI HNOS. S.A. y PRODUSER S.A., por cuanto no separa en sus operaciones habituales de compra de mercaderías, las correspondientes a las por cuenta y orden de terceros; emitiendo solamente una factura de venta con el detalle de las mercaderías entregadas a PRODUSER S.A. como un proveedor más de las mismas" (fs. 20; el resaltado es propio).

En consecuencia, y contrariamente a lo sostenido por la recurrente, no advierto que la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, confirmada por el pronunciamiento apelado, haya valorado inadecuadamente las circunstancias de hecho del caso, al concluir que la operatoria desplegada por la accionante refleja la estructuración de un sistema de pago organizado, utilizado por la accionante con habitualidad y regularidad en ejercicio de actividades económicas y en reemplazo de la utilización de cuentas bancarias.

-VII-

En tales condiciones, opino que corresponde confirmar la sentencia apelada en cuanto ha sido objeto de recurso extraordinario.

Buenos Aires, de marzo de 2023.