



República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número:

Referencia: Sentencia; Expte. N°46.770-I; “EME & DE S.A. s/Apelación”

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

AUTOS Y VISTOS:

El Expte. N° 46.770-I, caratulado “**EME & DE S.A. s/Apelación**”;

El Dr. Magallón dijo:

I. Que a fs. 31/45 EME & DE interpone recurso de apelación conforme art. 76 inc. b) de la ley 11.683 contra la Resolución N°58/2016 DV DEOB, dictada con fecha 04/05/2016 por el Jefe (int.) de la División Determinación de Oficio “B” del Departamento Técnico de Grandes Contribuyentes Nacionales de la Subdirección General de Operaciones Impositivas.

Que mediante la citada resolución se resuelve: i) impugnar las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado por los períodos fiscales mensuales 07/2009 a 06/2010; ii) determinar de oficio el impuesto al valor agregado de los citados períodos resultando un impuesto a ingresar de pesos un millón doscientos cincuenta mil quinientos cinco con diez centavos (\$1.250.505,10), con más la suma de pesos dos millones seiscientos ochenta mil seiscientos noventa y cinco con veintisiete centavos (\$ 2.680.695,27) en concepto de intereses resarcitorios calculados a esa fecha y iii) aplicar una multa equivalente al setenta por ciento (70%) del gravamen omitido encuadrando la conducta en la sanción prevista en el art. 45 de la ley 11.683, por un importe que asciende a la suma de pesos ochocientos setenta y cinco mil trescientos cincuenta y tres con cincuenta y siete centavos (\$875.353,57).

Relata la recurrente que tiene como actividad principal la prestación de servicios de asesoramiento, dirección y gestión empresarial n.c.p. –código 702099– y que en cumplimiento de su objeto social ha celebrado numerosos contratos con diferentes empresas por los que ha asumido el carácter de gestora de cobranzas y pagos, mandataria e incluso de fiduciaria en los términos de la ley N° 24.441.

Que el Fisco Nacional en uso de las facultades que le son propias y en virtud de las tareas de fiscalización realizadas detectó que EME & DE en el marco del “Convenio de Prestaciones de Servicios Administrativos” celebrado con empresas del Grupo Plaza, omitió gravar con IVA ciertos importes originados en el impuesto a los débitos y créditos en cuentas bancarias, usualmente conocido como “impuesto al cheque”.

En el marco del citado Convenio se acordó que EME & DE preste servicios de administración consistentes en la gestión de cobranzas correspondiente a los servicios de transporte y afines y al pago de sueldos, proveedores, terceros acreedores e impuestos de acuerdo a las instrucciones remitidas por las empresas, asumiendo la representación frente a los proveedores y clientes.

Que con el fin de permitir el cumplimiento de dicha finalidad las empresas –Transporte Automotor Plaza S.A., Mayo SATA y Empresa de Transporte 104 S.A. y Empresa de Transporte Mariano Moreno S.A.– cedieron a EME & DE la totalidad de sus ingresos para que con dichos fondos ésta proceda al pago de haberes a los empleados de cada empresa, así como a proveedores, terceros acreedores e impuestos, mediante la emisión de cheques comunes o de pago diferido, a pedido e instrucción de cada una de las contratantes.

Que como consecuencia de la operatoria llevada a cabo, EME & DE emitió a cada una de las empresas involucradas comprobantes por tres tipos de conceptos a saber: i) una factura por honorarios sobre la cual fue incluido el débito fiscal; ii) una factura con la rendición de gastos de transporte de caudales, comisiones e intereses bancarios vinculados con la prestación sobre los cuales fue incluida el débito fiscal y iii) una factura bajo el concepto “impuesto ley” al que no se le aplicó débito fiscal, mediante la cual manifiesta que recupera el impuesto sobre los débitos y créditos bancarios sufridos en la cuenta corriente de EME & DE respecto de las operaciones correspondientes a sus mandantes.

Al respecto indicó que este último gasto –facturado bajo el concepto impuesto ley–, *se encuentra fuera del campo de imposición del IVA y que “la utilización de la cuenta corriente de EME & DE es efectuada por cuenta y orden de las empresas de transporte que contratan los servicios de la Sociedad, actuando EME & DE como un intermediario entre el Estado Nacional que es quien, en definitiva genera el gasto mediante la interposición de un tributo, y los receptores de los servicios, mediante el depósito de la recaudación que éstas generan”*(sic).

Como primer argumento la recurrente señala que por el principio de la realidad económica no se habría configurado el hecho imponible invocado por el Fisco Nacional y que en ese sentido la postura fiscal implica lisa y llanamente la voluntad de gravar la operación de mandato por el mandato mismo lo cual genera una clara asimetría en el impuesto, cuestión que –comenta– ya ha sido materia de pronunciamiento en la justicia, primero en el fallo “Narosky, Eduardo Gabriel” de la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación de fecha 29/07/2005 y luego en “Logotec S.A, de fecha 28/11/2006 de la Sala C del mismo Tribunal.

Asimismo, destaca que el art. 1º inciso c) de la Ley 25.413, prescribe que el impuesto estará a cargo de quien efectúe el movimiento de fondos por cuenta propia, por lo que a su entender a *contrario sensu* de lo dispuesto por la norma, quién efectúe el movimiento de fondos por cuenta de terceros, no se encontraría a cargo del impuesto.

En resumen, señala que la cuestión debatida se circunscribe a determinar si el gasto del impuesto sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias y otras operaciones generado en las cuentas corrientes de EME & DE S.A., integra el costo del servicio que ésta presta y por lo tanto debe conformar el precio neto gravado o en realidad se trata de un recupero de gastos por cuenta de terceros en el entendimiento que EME & DE solo actúa como intermediaria.

Manifiesta que la ley de IVA no contiene previsiones específicas sobre el tratamiento que debe darse a los reintegros de gastos en el impuesto. Entiende que la única disposición contenida en la ley respecto al reintegro de gastos se refiere a los intermediarios y se encuentra prevista en su art. 21.

Plantea en subsidio la confiscatoriedad de la determinación efectuada, ofrece prueba y solicita se deje sin efecto la sanción aplicada por no concurrir a su entender los extremos previstos en el art. 45 de la Ley 11.683.

II. Que a fs. 65/76 contesta el recurso el Fisco Nacional, refutando los planteos de la recurrente y oponiéndose a la prueba ofrecida.

Con relación al principio de realidad económica indica que la actora prestó servicios que se encontraban gravados por el impuesto al valor agregado conforme a los artículos 1° inc. b) y 3° inc. e) punto 21) de la ley del tributo, omitiendo tributar el impuesto al valor agregado respecto de determinados conceptos.

Reitera que el cargo formulado obedece a que las prestaciones facturadas por EME & DE a las sociedades del “Grupo Plaza” en concepto de recupero “Impuesto Ley 25.413” se encuentran gravadas en el IVA, señalando que conforme las previsiones del art. 10 de la ley y 44 de su decreto reglamentario el tributo facturado integra la base imponible del impuesto en cuestión.

Relata que conforme se desprende del referido art. 44 se deben verificar concurrentemente tres requisitos a los efectos de considerar a ciertos tributos como conceptos no incluidos en el precio neto gravado. Tales requisitos son: 1) que el hecho imponible de aquellos tributos consista en la misma operación gravada; 2) que los tributos se consignent en la factura por separado; 3) que los importes de los tributos coincidan con los ingresos que en tal concepto se efectúen a los respectivos fiscos.

Como primera cuestión indica que en el caso bajo análisis los hechos imponibles de ambos impuestos –ley 25.413, impuesto a los débitos y créditos en cuentas bancarias y ley 20.631, impuesto al valor agregado–, no son similares por lo que no resulta de aplicación las disposiciones del art. 44, correspondiendo, por ende, considerarlo incluido en la base imponible del IVA.

Advierte que el criterio adoptado por el Juez Administrativo en las presentes actuaciones se adecua a la opinión oportunamente vertida por la Dirección de Asesoría Técnica en su Dictamen N° 70/03, donde se señaló que *“el hecho imponible del impuesto sobre los débitos y créditos en cuenta corriente bancaria, definido en el primer párrafo de la ley 25.413, no guarda relación alguna con la prestación alcanzada por el impuesto al valor agregado –servicio de provisión de gas–, por lo que no le resultan de aplicación las disposiciones del art. 44, correspondiendo por ende considerarlo incluido en la base imponible del IVA”*.

Sostiene que los importes retenidos por los bancos son para la fiscalizada un costo que posteriormente

distribuye entre las distintas empresas del “Grupo Plaza”. Así, siendo que tales sumas constituyen componentes del costo de los servicios de administración y gestión que la fiscalizada presta a dichas empresas, podrían estar incluidas en los honorarios que cobra a sus mandantes o bien, ser facturados de manera discriminada, opción esta última que es la que EME & DE ejerció.

Además, comenta que los citados importes debieron haber aumentado la base de cálculo del IVA de la misma manera en que la encartada calcula el débito fiscal por los otros conceptos que le factura: gastos y comisiones bancarias; intereses bancarios pagados o transportes de caudales.

De este modo, en función del análisis efectuado concluye que las argumentaciones y la prueba ofrecida que conforman la defensa, no logran enervar el cargo oportunamente formulado.

Se opone a la prueba ofrecida y solicita se confirmen los cargos.

III. Que a fs. 83 se resuelve abrir la causa a prueba y hacer lugar a la prueba pericial contable propuesta por la actora, a cuyo efecto se designan a los contadores Ernesto J. Bermann, por la parte actora y a Juan I. Estévez por el Fisco Nacional, a quienes se encomienda producir conjuntamente su informe en los plazos correspondientes.

Que a fs. 84 acepta el cargo el contador Juan I. Estévez perito contador del Fisco Nacional, en tanto que a fs. 89 lo hace el contador Ernesto J. Berman perito contador de la parte actora.

Que a fs. 93 los profesionales solicitan una prórroga de treinta (30) días a los efectos de presentar el Informe Pericial dado el volumen de la documentación a compulsar y al cumulo de las tareas profesionales, prórroga que es concedida a fs. 95.

Que a fs. 96 se solicita una nueva prórroga de treinta (30) días hábiles judiciales, la cual también es concedida a fs. 99.

Que habiendo vencido el plazo de la prórroga se intimó -a fs. 100- a los peritos contadores a que en el plazo de cinco (5) días presenten informe pericial contable ordenado, bajo apercibimiento de dar por decaído el derecho a su producción.

Que a fs. 105 se hace efectivo el apercibimiento y en consecuencia se resuelve dar por decaído el derecho a la producción de la prueba pericial contable que fuera solicitada y no impulsada.

Que a fs. 124 la parte actora da cumplimiento a la intimación cursada, constituye el domicilio electrónico y comunica que le ha sido decretada la quiebra.

Que a fs. 125 se tiene por constituido el domicilio electrónico y la denuncia de la existencia de un proceso de quiebra de la actora, y se ordena se libre oficio al Juzgado Nacional de 1° Instancia en lo Comercial N°22 – Secretaría N°44 interviniente en el Expte. N°19841/2017, caratulado “EME & DE S.A. s/Quiebra” a los fines de poner en su conocimiento la existencia de los presentes autos y que informe quien es el síndico interviniente en la referida causa y su domicilio a fin de solicitar su intervención en autos.

Que a fs. 135 se presenta, constituye domicilio y toma intervención el síndico Sr. Julio Alberto Voulquin,

el cual es tenido por presentado a fs. 138.

Que visto el estado de autos, a fs. 158 se elevan a consideración de la Sala “B”, y a fs.163 se ponen para el dictado de sentencia.

IV. Que corresponde adentrarse al análisis del fondo del caso. Al respecto, cabe prevenir que el juzgador no está obligado a pronunciarse sobre todas las argumentaciones de las partes, sino solamente sobre aquellas que estime conducentes para fundar su decisión (Cfr. CSJN *in re* "Sopes Raúl Eduardo c. Administración Nacional de Buenos Aires" sentencia del 17/11/1987, Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal Sala V, “Tunesse, María del Carmen Flavia c. Ministerio del Interior s/juicio de conocimiento” sentencia del 13/04/1998, “Manzino, Silvia B.”, TFN, Sala “D”, sentencia de fecha 17/03/2006, entre otros).

Que el caso debe quedar regido por la exégesis del articulado de la ley del impuesto al valor agregado, resultando de particular aplicación la norma que contiene el actual artículo 21 de la ley 23.349, que contempla el tratamiento frente al gravamen en el caso de sujetos que efectúan gastos en nombre propio pero por cuenta de terceros y perciben el reembolso de los mismos.

Que dicho precepto legal establece que *“cuando los intermediarios que actúen por cuenta y en nombre de terceros, efectúen a nombre propio gastos reembolsables por estos últimos que respondan a transacciones gravadas y no beneficiadas por exenciones, deben incluir a dichos gastos en el precio neto de la operación a que se refiere el artículo 10, facturando en forma discriminada los demás gastos reembolsables que hubieran realizado”*.

Agrega dicho artículo que: *“Asimismo y a fin de determinar el impuesto a su cargo computarán el crédito fiscal que aquellas operaciones originen con arreglo a lo dispuesto por el artículo 12. En el supuesto previsto en el párrafo precedente, los responsables inscriptos que encomendaron la intermediación computarán, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo citado en el último término en dicho párrafo, el importe discriminado en la factura o documento equivalente en concepto de impuesto a la presente ley”*.

Que en este sentido los artículos citados han previsto una solución de toda lógica teniendo en cuenta la mecánica del tributo.

En efecto, por un lado, el art. 21 dispone un mecanismo alineado con la liquidación del impuesto al permitir computar contra el débito fiscal el crédito fiscal facturado en el período de modo de evitar asimetrías e intentando respetar en lo posible el concepto de ‘valor agregado’.

Y ello es lógico puesto que si ese gasto reembolsable se vincula a una operación alcanzada que le ha permitido computar crédito fiscal dicho reintegro de gastos también debería estar gravado, generando el consecuente débito fiscal, evitando así que quien generó un crédito fiscal por cuenta de otro se apropie indebidamente de dicho crédito sin aparearlo con el correspondiente débito cuando recupera las sumas invertidas en generar aquél.

De este modo, si el gasto es facturado por el intermediario tal cual fue sufrido el efecto para dicho sujeto se neutraliza dado que al débito fiscal que surge de la factura por él emitida se le deberá detraer el crédito

fiscal del comprobante emitido a su nombre, siendo ambos importes idénticos dicha sustracción arrojará cero y no se generaría impuesto alguno.

Que sobre esta cuestión resulta elocuente el voto minoritario del Dr. Vicchi en la causa “Logotec S.A.”, Sala C de este Tribunal de fecha 28/11/2006, quien manifestó que *“admitir la tesis contraria llevaría a posibilitar que en toda locación de servicios compleja se fraccione la contraprestación convenida sobre la base de los múltiples aspectos que concluyen en un servicio gravado único e inescindible”*.

Y agregó: *“no corresponde fundamentar dicha escisión en el precio convenido bajo el argumento de la ausencia de generación de crédito fiscal en función de no resultar alcanzadas por el impuesto algunas etapas del proceso que llevan a la prestación del servicio final gravado, dado que tal falta de apareamiento entre créditos y débitos fiscales se verifica en otras situaciones previstas en la ley”*.

Que en el mismo orden de ideas, dicha tesitura llevaría a admitir que en toda venta de bienes o prestación de servicios se excluya el costo de la mano de obra, dado que el trabajo en relación de dependencia al no configurar un hecho imponible para el IVA no genera crédito fiscal, lo cual no sería lógico ni razonable sostener”.

Ilustra el Dr. Marchevsky, que *“debemos distinguir dos situaciones de probable ocurrencia, especialmente cuando se prestan servicios de intermediación o mandato o algún sujeto realiza alguna operación en beneficio de un tercero*.

Pueden existir gastos que se realicen con motivo de la gestión cumplida, muchas veces vinculados con la misma actividad del sujeto, que son efectuados a nombre propio y que el mismo puede entender que deben ser soportados por un tercero.

En este caso en general creemos encontrarnos ante un mayor costo que conformará el valor final de los bienes o servicios y que por más que se detallen o se cobren por separado como un reembolso de gastos realizados en pos de llevar a cabo la operación o sean en sí mismos el precio de la operación, se encontrarían alcanzados por el gravamen.

Entendemos que éste debe ser el principio rector del análisis frente al gravamen, ya que el precio cobrado, especialmente para aquellos casos de servicios, suele estar afectado a cubrir costos incurridos para su prestación y tal situación no puede desvirtuar el alcance del gravamen a toda la contraprestación.

Para aquellos casos, en general, donde se realicen gastos por cuenta y nombre de terceros, entendemos estar ante un caso típico de reembolso de gastos no alcanzados”. (“Impuesto al Valor Agregado – Análisis Integral” – Editorial Errepar – 1º Edición 2006, Pág. 100).

Que analizados los aspectos normativos cabe abocarse a los elementos de prueba de las actuaciones que nos ocupan.

Que siendo los elementos acompañados durante la fiscalización las únicas probanzas del caso atento que la prueba ofrecida –pericial contable– no fue producida, corresponde seguidamente adentrarse al examen de los antecedentes administrativos.

Que a fs. 11 del Cuerpo Principal N°1 obra respuesta al Requerimiento N° 8600/I 001000201269182701, en donde EME & DE indica, en referencia a lo solicitado en el punto 2 del mismo: “Informe concepto facturado a sus clientes bajo la leyenda “IMPUESTO LEY” o “IMPUESTO LEY REC. GTOS Mes año”, que: *“la facturación se corresponde con el impuesto a los débitos y créditos que soporta la sociedad en las cuentas bancarias que utiliza para el cumplimiento de su función de mandataria financiera de las empresas del grupo (es decir, actividad desarrollada por cuenta y orden). El impuesto de referencia en realidad se corresponde con un cargo que deben soportar las empresas titulares de la recaudación”*”.

Que a fs. 325 del Cuerpo de Investigación N°2 obra F206 – Multinota dando respuesta al Requerimiento N°001000201262423704 que en su punto 1 solicitó a EME & DE que aporte detalle con el cálculo del impuesto a los débitos y créditos facturados a la sociedad “Transportes Automotores Plaza”.

Allí informa que *“con relación a la metodología del cálculo del impuesto sobre los débitos y créditos que EME & DE refactura a las empresas a la que le presta el servicio de mandatario financiero (entre ellas Transporte Automotor Plaza) debe destacarse que la sociedad confecciona un coeficiente para recuperar dichos gastos”*.

Específica, que en relación al monto facturado a Transporte Automotor Plaza en el mes 08/2009 del comprobante 1285 el mismo fue obtenido del cálculo de aplicar el coeficiente: 0,4309 al total del impuesto IDYC del período que ascendió a \$663.597,82 arrojando un importe de \$285.927,00.

Y explica que *“el coeficiente se determina en función del porcentaje que surge con motivo de la recaudación aportada por cada empresa toda vez que el impuesto sobre los débitos y créditos bancarios se genera a raíz de dicho concepto”*.

Tal declaración se aprecia inconsistente, a poco que se advierte del cotejo de los importes facturados en dos períodos distintos -por ejemplo 07/2009 y 8/2009- donde el impuesto débitos y créditos bancarios difiere en aproximadamente cien mil pesos y sin embargo dicho coeficiente se mantuvo igual, lo cual a las claras demuestra de que el coeficiente no se determina en función de la recaudación sino de algún otro parámetro que no ha sido informado.

En efecto, el total facturado bajo el concepto impuesto ley del mes de julio/09 ascendió a la suma de \$763.673,06, en tanto que el correspondiente al mes de agosto/09 a la suma de \$663.597,83, ahora bien, si se obtiene el porcentaje del impuesto facturado a cada una de las mandantes respecto del total, es decir el coeficiente, se observa que en ambos meses dicho número se mantiene invariable, lo cual conduce a un absurdo, toda vez que es muy poco probable por no decir imposible que todas las mandantes hubieran generado el impuesto ley en la misma proporción en uno y otro mes.

De la verificación efectuada pudo comprobarse que en el período en cuestión se aplicaron los coeficientes en forma uniforme en los siguientes tramos:

- Julio/2009 a noviembre/2009
- Diciembre/2009 a abril/2010
- Mayo/2010 a junio/2010

Cabe destacar que los mencionados coeficientes se mantienen invariables aún cuando el impuesto a los débitos y créditos en cuentas bancarias abonado presenta considerables oscilaciones, como seguidamente se detalla: julio/09: \$763.673,06; agosto/09: \$663.597,83; septiembre/09: \$673.949,04; octubre/09: \$686.853,90; noviembre/09: \$772.533,20; diciembre/09: \$1.755.076,58; enero/10: \$762.563,73; febrero/10: \$728.067,41; marzo/10: \$820.323,03 abril/10: \$713.656,05 ; mayo/10: \$713.388,49 y junio/10: \$814.102,01.

Lo expuesto evidencia que las sumas que como meros reembolsos de impuesto EME & DE pretende recuperar no son tales.

En efecto, si bien la recurrente indica que los recuperos se originan en el citado impuesto no queda demostrada la correspondencia de dichos reintegros con los servicios encomendados por las empresas mandantes. Ello así, por cuanto conforme surge de los extractos bancarios además de los débitos y créditos de las operaciones de las mandantes, impactan en dichas cuentas corrientes débitos y créditos por operaciones propias de EME & DE y por otras, por ejemplo préstamos (*vide* fs. 404 del Informe División Investigación N°2 del Cuerpo de Investigación N°2 – punto 8.2 “Otros temas analizados durante esta investigación”) que exceden el marco del citado Convenio de Prestación de Servicios de Administración y facturado bajo el concepto recupero de gastos.

Es decir, EME & DE distribuye entre las empresas mandantes la totalidad del impuesto que constituye gasto, sin reconocer que allí también hay una parte, aunque mucho menor por cierto, que se origina en operaciones propias.

Es por ello que sin entrar en el análisis de si se comparte o no el criterio de los precedentes “Narosky” o “Logotec”, dichos pronunciamientos no se aplican al caso ya que en dichas causas los gastos cuyo reembolso fue admitido como no gravado en el impuesto al valor agregado constituían un reembolso exacto de lo gastado.

En efecto, en la causa Norosky se dijo “*suponiendo un reembolso exacto de lo gastado sin adicionales que puedan dar lugar a intuir una remuneración por servicio de intermediación y mediando un estricto soporte documental de los gastos efectuados, no es lógico que el reintegro esté sometido al gravamen*”

“*Que corresponde concluir en la no gravabilidad de los conceptos que en el caso se facturaron como reintegro de gastos por las consideraciones antedichas, sin que ello implique el establecimiento de un criterio general al respecto, sino que la solución depende de precisas circunstancias fácticas que se han verificado satisfactoriamente en autos y que se relacionan con nítida inmediatez a la actividad especial de la apelante*”. (El subrayado es propio)

Por otra parte, sin perjuicio de que el obligado al pago del impuesto no podría ser definido por convención de partes, cabe mencionar lo previsto en el apartado XIII del Convenio de Prestación de Servicios de Administración de fecha 01/11/2001, obrante a fs. 91/101 del Cuerpo Investigación.

Establece dicha cláusula referida a los “Impuestos” que: “*Cualquier impuesto que pudiera gravar el presente o las operaciones emergentes del mismo, actualmente o en el futuro, y el Impuesto al Valor Agregado correspondiente, será a cargo de las EMPRESAS. Estarán exceptuados de la descripción*

general realizada precedentemente, el impuesto a los Ingresos Brutos y el impuesto a las ganancias que debiera tributar EME & DE”.

La cláusula es clara y no ofrece dudas respecto de quien debe cargar con el costo de los impuestos, entre ellos con el impuesto sobre los débitos y créditos, pero lo concreto es que en el caso que nos ocupa la recurrente no aportó prueba suficiente que permita otorgar al mismo el tratamiento de reintegro de gastos.

Efectuadas estas consideraciones, puede advertirse que el *thema decidendum* queda delimitado a una cuestión de hecho y prueba a fin de establecer con grado de certeza suficiente la admisibilidad del criterio fiscal o bien, de los agravios de la actora.

Es oportuno recordar que la carga de la prueba constituye tanto una regla de juicio para el juez, pues le indica cómo debe fallar en atención a los hechos probados, como una regla de conducta para las partes, toda vez que advierte y delimita los hechos que deben ser objeto de prueba a fin de que el juez los considere como ciertos.

Que en la materia que se aborda, la inversión de la carga probatoria recae, en definitiva, en cabeza del contribuyente, lo cual ha sido pacíficamente reconocido por la jurisprudencia de las diversas Salas de este Tribunal y por la Alzada (ver entre muchos otros precedentes “Ledesma, Amalia”, Sala D, 18/07/2001; “Inmobiliaria Quesada SRL”, Sala A, 11/04/2000; “Campisi, Benito”, Sala B, 10/05/1999; “Bur, Delia Matilde”, CNACAF, Sala IV, 12/11/1996).

Cabe tener presente que, tal como lo expuso la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV, *in re* “Molla, Pedro José”, sentencia del 27/04/2000, “...en materia de prueba, la Corte Suprema ha reconocido que las exigencias derivadas del artículo 377 del Código Procesal Civil y Comercial deben ser interpretadas en armonía con la presunción de legitimidad del acto administrativo de determinación de oficio, a fin de que el Estado no termine obligado a demostrar, en cada caso, la veracidad de los hechos en los que se asienta, cuando, por el contrario, es el interesado el que debe alegar y probar su nulidad en juicio (Fallos: 218:312, 324 y 372; 294:69)”.

Que ya al sentenciar en la causa “Emerson Argentina S.A.I.C.”, sentencia del 30/09/1974, la Corte Suprema de Justicia sostuvo que “...las resoluciones emanadas de la DGI gozan de presunción de legitimidad -art. 12 de la ley 19.549-. Por consiguiente, la carga de la prueba pesa sobre aquel que impugna, el que debe demostrar los errores que la descalifican; esta conclusión concuerda con lo sostenido por la Corte, en el sentido de que cuando se trata de determinaciones impositivas, rigen reglas distintas sobre la carga de la prueba en relación a las que se aplican en los demás juicios...”.

Sobre el particular, cabe advertir que la recurrente no aportó elementos que pudieran demostrar la pertinencia del impuesto a los débitos y créditos en cuentas bancarias con las operaciones de cada una de las empresas mandantes.

En este sentido, el Máximo Tribunal dijo: “... demostrar los distintos conceptos que integraban el precio que Maxicambio S.A. cobró a sus clientes (para acreditar, de ese modo, que no incluía una comisión por la operación realizada), no constituye un hecho negativo, sino la ineludible carga procesal de quien alega un extremo (en el caso, que únicamente percibió los gastos necesarios para efectuar la operatoria), lo

cual requiere demostración y cuya ausencia sella la suerte adversa de su pretensión". (Fallos: 331:881).

En ese contexto, cabe concluir que los agravios de la recurrente sobre quien pesaba la carga de probar sus afirmaciones, al no ser sustentados por prueba fehaciente alguna, resultan a la postre meras afirmaciones dogmáticas que no logran conmover el criterio fiscal.

Por todo lo expuesto corresponde que la determinación sea confirmada, con costas.

VI. Que, por último, resta analizar la multa endilgada al contribuyente con sustento en el art. 45 de la ley 11.683 (t.o. 1998) y graduada en el setenta por ciento (70%) del impuesto omitido.

Cabe recordar que el citado art. 45 de la ley 11.683, en su redacción vigente a la fecha de los hechos aquí ventilados, establecía que: *"El que omitiere el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas, será sancionado con una multa graduable entre el 50% y el 100% del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente siempre que no corresponda la aplicación del art. 46 y en tanto no exista error excusable"*.

Que con arreglo al texto legal, la infracción del art. 45 de la ley 11.683 requiere para su configuración objetiva la concurrencia de dos elementos: por un lado, la omisión de pago de impuesto y por otra el medio comisivo, que puede ser la falta de presentación de declaraciones juradas o la presentación de DDJJ inexactas, siempre y cuando el juez administrativo descarte la existencia de "declaración engañosa" y en la medida que no exista error excusable.

En lo que atañe al aspecto subjetivo, la figura requiere la existencia de culpa en el obrar del imputado. Al respecto, corresponde tener en cuenta lo expresado por la Corte Suprema de Justicia en la sentencia recaída en los autos "Elen Valmi de Claret y Garello" del 31/03/1999, en donde al analizar la figura del art. 45 de la ley 11.683, en lo que aquí interesa dijo: *"...Surge claramente del texto transcripto que no es exigible una conducta de carácter doloso del contribuyente que deba ser acreditada por el organismo recaudador"*.

Sentado ello y tras recordar su conocida doctrina en el sentido de que en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la pena -que en esencia responde al principio de que solo puede ser reprimido quien sea culpable, esto es, aquél a quien la acción punible puede ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente-, concluyó que *"... si bien, por lo tanto, es inadmisibile la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad solo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación de alguna excusa admitida por la legislación vigente"*.

Con respecto a la excusabilidad del error, la jurisprudencia se ha inclinado por comprender tanto al error de hecho como al de derecho. Para que el error de derecho, en cuanto equiparable al de hecho pudiere resultar admisible, debe aducirse y demostrarse oscuridad en las distintas disposiciones de la ley cuestionada o que de la inteligencia de su texto surgieran dudas acerca de la situación frente al tributo (CSJN –"Morixe Hnos. SACT" - 20/08/1996).

En efecto, la causal exonerativa del error excusable requiere para su viabilidad que sea esencial, decisivo e

inculpable, extremos que deben ser examinados en consonancia con las circunstancias que rodearon el accionar de aquél a quien se le atribuye la infracción tributaria. El error es excusable si la conducta del infractor proviene de la certeza y de la convicción de la obligatoria aplicación de las normas fiscales que claramente se exhiban como de difícil y/o alambicada interpretación.

En el caso bajo análisis, corresponde concluir que se encuentra acreditada en autos la materialidad de la infracción prevista en el art. 45 de la ley de procedimiento fiscal, toda vez que la recurrente omitió ingresar el impuesto en su justa medida y, ante la falta de elementos que permitan tener por configurada la existencia de un error excusable previsto en la norma, corresponde confirmar la multa aplicada.

No obstante ello, con relación al quantum de la misma, cabe precisar que si bien la graduación de la pena es discrecional del Juez Administrativo en función de las circunstancias de la causa, obviamente no queda exenta de la revisión posterior que este Tribunal pueda realizar, como juez revisor de la razonabilidad del acto sancionatorio, sobre la concreta aplicación de dicha facultad punitiva. Ello así, se observa que el Juez Administrativo fijó la misma en el 70% del tributo determinado, sin dar mayores fundamentos para justificar esa graduación por encima del mínimo contemplado en la norma legal, sumado al hecho de que no surge de las actuaciones administrativas que la recurrente tenga antecedentes sumariales previos, razón por la cual se estima procedente reducir las mismas al mínimo legal previsto por el artículo 45.

Por lo merituado, se confirma la sanción aplicada, reduciéndola al mínimo legal de la escala punitiva aplicada.

El Dr. Pérez dijo:

I. Que en el caso traído a decisión de esta Sala, la contribuyente entiende que las sumas facturadas en concepto de recupero del Impuesto de la Ley 25413 deben ser consideradas como reintegro de gastos no alcanzadas por el Impuesto al Valor Agregado; en tanto, el Fisco Nacional entiende que se encuentran gravadas en el Impuesto al Valor Agregado conforme a los artículos 1, inc. b) y 3, inc. e) punto 21 de la ley del gravamen, afirmando de conformidad con las previsiones del artículo 10 de dicha ley y el artículo 44 de su decreto reglamentario que el tributo facturado (el de la Ley 25413) integra la base imponible del Impuesto al Valor Agregado.

Ello así, cabe analizar la normativa involucrada. Que el artículo 10 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece la metodología de liquidación del tributo y dispone que en ningún caso el impuesto de la ley integrará el precio neto de la operación.

Por su parte, el artículo 44 del Decreto reglamentario de la Ley del IVA, establece que “No integran el precio neto gravado a que se refiere el artículo 10 de la ley, los tributos que, teniendo como hecho imponible la misma operación gravada, se consignen en la factura por separado y en la medida en que sus importes coincidan con los ingresos que en tal concepto se efectúen a los respectivos fiscos”. Es decir, que para que el gravamen pueda ser deducido de la base, debe cumplir 3 requisitos: tener como hecho imponible la misma operación gravada, consignarse por separado en la misma factura y dicho importe debe coincidir con el ingreso que en tal concepto se efectúe a los respectivos fiscos.

Que el impuesto establecido por la Ley 25.413 alcanzó a los débitos y créditos efectuados en las cuentas

de titularidad de la recurrente en entidades regidas por la Ley de Entidades Financieras, en tanto que los hechos alcanzados por el Impuesto al Valor Agregado, que aquí nos ocupa, son las prestaciones de servicios de administración y gestión efectuadas por la recurrente, de donde se concluye que los hechos imposables no son similares, no encuadrando en el artículo 44 antes transcrito. Por otra parte, el tributo de la Ley 25.413 recayó en cabeza de la aquí recurrente, debiendo ser considerado como un costo propio, debiendo ser agregado al precio conforme el artículo 21 de la Ley del IVA. En consecuencia, corresponde considerarlo incluido en el precio neto gravado correspondiente a la prestación de servicio que realiza la recurrente y que se encuentra alcanzada por el IVA de acuerdo con el inciso b) del artículo 1º y el punto 21 del inciso e) del artículo 3 de la ley del gravamen.

Que, por lo tanto, el ajuste fiscal se encuentra ajustado a derecho y debe ser confirmado.

Por último, respecto del agravio de confiscatoriedad que en forma subsidiaria introduce la recurrente en su escrito recursivo, cabe advertir que al respecto, se ha señalado inveteradamente que, para que la confiscatoriedad exista, debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital (Fallos: 242:73 y sus citas; 268:56; 314:1293; 322:3255, entre muchos otros). Asimismo, en todos los casos en que se ha hecho lugar a tal planteo, se ha puesto especial énfasis en la actividad probatoria desplegada por la parte actora, requiriendo una prueba concluyente a efectos de acreditar la mentada confiscatoriedad (Fallos: 220:1082, 1300; 239:157; 314:1293; 322:3255, entre otros).

En el caso de autos, ninguna prueba ha arrojado la recurrente en autos a fin de justificar tal calificación, razón por la cual ante la falta de acreditación fehaciente del agravio, el mismo no puede ser atendido.

II. Que por su parte, no habiendo agravios concretos en relación a los intereses resarcitorios sólo cabe su confirmación en este acto. No obstante ello, cabe recordar que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias (cfr. CSJN, Citibank NA c/ DGI, 01/06/2000).

III. Respecto de la sanción aplicada, adhiero a los fundamentos expuesto por el Vocal preopinante en el Considerando VI de su voto.

IV. En función de lo expuesto, voto por: Confirmar el acto apelado en cuanto determina impuesto e intereses y aplica multa, reduciendo esta última al mínimo legal del art. 45 de la ley procedimental. Con costas en lo que se confirma y por su orden en la proporción en que se reduce la multa, habida cuenta que dicha circunstancia ha sido introducida por el propio tribunal.

El Dr. Porporatto dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Magallón.

Por lo meritado, **SE RESUELVE:**

1. Confirmar la Resolución N°58/2016 (DV DEOB) en cuanto determina el impuesto al valor agregado y sus intereses, con costas.
2. Confirmar parcialmente la multa aplicada con arreglo a lo analizado en el considerando V. Las costas se

imponen a la actora en lo que se confirma y por su orden en la proporción que se reduce.

Regístrese. Notifíquese. Cumplido, procédase a su impresión para ser agregado al expediente papel.