

XVII SEMINARIO PROVINCIAL DE JOVENES GRADUADOS

AZUL

NOVIEMBRE 2013

JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA RELEVANTE EN MATERIA DE:

1) IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

2) IMPUESTO A LAS GANANCIAS

**3) IMPUESTO SOBRE LOS BIENES
PERSONALES**

4) PROCEDIMIENTO FISCAL

**5) IMPUESTO SOBRE LOS DEBITOS Y
CREDITOS BANCARIOS**

DR. OSCAR A. FERNANDEZ

***Contador Público (UBA)**

***Especialista en Derecho Tributario (Facultad de Derecho
Universidad Austral)**

***Post Grado en Derecho Tributario (Facultad de Derecho
Universidad de Salamanca España)**

oscar.fernandez@estudio-ofernandez.com.ar

011-155-012-3196 / 011-4381-2311

SUMARIO

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

1 – MUTUALES QUE PRESTAN SERVICIOS DE ASISTENCIA MEDICA A SUS ASOCIADOS Pag.3

IMPUESTO A LAS GANANCIAS

1 – DEDUCCION DE MALOS CREDITOS EN LA TERCERA CATEGORIA Pag.6

2 – DEDUCCION DE LOS GASTOS DE AUTOMOVIL Pag.17

3 – HONORARIOS PROFESIONALES RENTAS DE TERCERA CATEGORIA O. RENTAS DE CUARTA CATEGORIA ¿?? Pag.25

4 - IMPUGNACION DEL GASTO EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS POR NO HABER ACTUADO COMO AGENTE DE RETENCION Pag.36

5 - VENTA DE ACCIONES POR PARTE DE UNA PERSONA FISICA Pag.49

IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES

1 – EXPLOTACION UNIPERSONAL TRATAMIENTO DE LOS INMUEBLES RURALES Pag.59

PROCEDIMIENTO FISCAL

1 – AJUSTE POR FACTURAS APOC Pag.71

IMPUESTO SOBRE LOS DEBITOS Y CREDITOS BANCARIOS

1 – SISTEMA ORGANIZADO DE PAGOS Pag.80

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

1 – MUTUALES QUE PRESTAN SERVICIOS DE ASISTENCIA MEDICA A SUS ASOCIADOS

RECORDEMOS LO NORMADO EN EL ART. 7.1 DE LA LEY DE IVA

“Art. ... - Respecto de los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica y de los espectáculos y reuniones de carácter artístico, científico, cultural, teatral, musical, de canto, de danza, circenses, deportivos y cinematográficos -excepto para los espectáculos comprendidos en el punto 10, del inciso h) del primer párrafo del artículo 7° y para los servicios brindados por las obras sociales creadas o reconocidas por normas legales nacionales o provinciales a sus afiliados obligatorios y por los colegios y consejos profesionales y las cajas de previsión social para profesionales, a sus matriculados, afiliados directos y grupos familiares-, no serán de aplicación las exenciones previstas en el punto 6, del inciso h) del primer párrafo del artículo 7°, ni las dispuestas por otras leyes nacionales -generales, especiales o estatutarias-, decretos o cualquier otra norma de inferior jerarquía, que incluya taxativa o genéricamente al impuesto de esta ley, excepto las otorgadas en virtud de regímenes de promoción económica, tanto sectoriales como regionales y a las administradoras de fondos de jubilaciones y pensiones y aseguradoras de riesgo del trabajo.

Tendrán el tratamiento previsto para los sistemas de medicina prepaga, las cuotas de asociaciones o entidades de cualquier tipo entre cuyas prestaciones se incluyan servicios de asistencia médica y/o paramédica en la proporción atribuible a dichos servicios.

Sin perjuicio de las previsiones del primer párrafo de este artículo, en ningún caso serán de aplicación respecto del impuesto de esta ley las exenciones genéricas de impuestos, en cuanto no lo incluyan taxativamente.

La limitación establecida en el párrafo anterior no será de aplicación cuando la exención referida a todo impuesto nacional se encuentre prevista en leyes vigentes a la fecha de entrada en vigencia de la ley por la que se incorpora dicho párrafo, incluida la dispuesta por el artículo 3°, inciso d) de la Ley 16.656, que fuera incorporada como inciso s) del artículo 19 de la Ley 11.682 (t.o. en 1972 y sus modificaciones)”.

RECORDEMOS LA LEY 25.920 (B:O:09.09.2004):

“ARTICULO 1° - Incorpóranse a continuación del segundo párrafo del artículo incorporado sin número a continuación del artículo 7° de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, los siguientes:

"Sin perjuicio de las previsiones del primer párrafo de este artículo, en ningún caso serán de aplicación respecto del impuesto de esta ley las exenciones genéricas de impuestos, en cuanto no lo incluyan taxativamente.

La limitación establecida en el párrafo anterior no será de aplicación cuando la exención referida a todo impuesto nacional se encuentre prevista en leyes vigentes a la fecha de entrada en vigencia de la ley por la que se incorpora dicho párrafo, incluida la dispuesta por el artículo 3°, inciso d) de la Ley 16.656, que fuera incorporada como inciso s) del artículo 19 de la Ley 11.682 (t.o. en 1972 y sus modificaciones)."

ARTICULO 2° - Las disposiciones de la presente ley entrarán en vigencia el día de su publicación en el Boletín Oficial'.

❖ ASOCIACIÓN MUTUAL TRANSPORTE AUTOMOTOR C.S.J.N. DE FECHA 29.10.2013

"Que el recurso extraordinario es inadmisibile (art. 280 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación

Por ello se lo desestima"

POR LO TANTO QUEDA FIRME EL FALLO DE CAMARA QUE DECRETO QUE LA MUTUAL ESTA EXENTA DE IVA POR LOS SERVICIOS DE ASISTENCIA MEDICA QUE LE PRESTA A SUS ASOCIADOS.

RECORDEMOS EL FALLO DE CAMARA

❖ ASOCIACIÓN MUTUAL TRANSPORTE AUTOMOTOR C.N.A.C.A.F. SALA I DE FECHA 01.12.2011

"El tribunal Fiscal de la Nación revocó la resolución nº 500/2005, de fecha 25 de noviembre de 2005, dictada por el Jefe de la división Revisión y Recursos II de la Dirección Regional centro de la AFIP – DGI, en virtud de la cual se determinó de oficio, la obligación tributaria de la contribuyente en el IVA correspondiente a los períodos fiscales octubre de 2001 a junio de 2002.

(..)

La cuestión de fondo traída a debate se centra en dilucidar si la Asociación Mutual Transporte Automotor se encuentra alcanzada por el IVA, tal como lo plantea el Fisco Nacional, respecto de las prestaciones médico asistenciales

(..)

*no se encuentra controvertido en autos que la actora **es una asociación mutual dedicada a la prestación de servicios de asistencia médica.***

*entre sus fines se cuenta el de proporcionar **servicios de asistencia médica integral y farmacéutica** compatibles con el desarrollo físico y espiritual de sus asociados.*

Corresponde dilucidar, pues, si la exención genérica contenida en el texto legal prevalece sobre la ley del IVA, como pretende la parte actora, o, si, por el contrario, incumbe atender a las normas específicas del impuesto de marras, tal como lo sostiene la demandada.

la ley 25.920 incorporó los párrafos 3º y 4º al art. s/n agregado a continuación del art. 7º. En el primero de los párrafos indicados fijó el criterio general que resultará de aplicación para las nuevas exenciones que se dicten con posterioridad a la entrada en vigencia de la ley; y, en lo que al caso interesa, en el señalado en segundo término, **aclaró la vigencia y operatividad de las exenciones subjetivas de las normas genéricas sobre la ley de IVA**, al disponer que **si la exención referente a todo impuesto nacional se encuentra prevista en leyes vigentes a la fecha de eficacia de la ley -9 de septiembre de 2004-, tal exención prevalecerá sobre la ley del gravamen.**

toda vez que fue acreditado en autos que la actora es una asociación mutual dedicada a la prestación de servicios de asistencia médica –y no se probó que los ingresos que perciben se destinen a otros fines que los fijados en su objeto social- y **habida cuenta de que la exención genérica contenida en el art. 29 de la ley 20.321 es anterior a la fecha de entrada en vigencia de la ley 25.920, cabe concluir que aquella se encuentra exenta de tributar IVA.**

del análisis de las normas involucradas puede inferirse que **la limitación a la franquicia tributaria prevista en la ley del impuesto para determinados sujetos rige para las normas dictadas, o que se dicten, con posterioridad a la entrada en vigencia de la ley 25.920 –en tanto no se prevea taxativamente su exención-, pero ningún efecto produce sobre el universo de leyes genéricas vigentes a dicha fecha -9 de septiembre de 2004-**

Por lo expuesto, SE RESUELVE:

1) desestimar los agravios formulados por la demandada y, en consecuencia, confirmar la decisión recurrida en todas sus partes".

IMPUESTO A LAS GANANCIAS

1 – DEDUCCION DE MALOS CREDITOS EN LA TERCERA CATEGORIA

1.1. FALLO SULLAIR ARGENTINA S.A. C.S.J.N. DEL 21.02.2013

- ❖ LA AFIP IMPUGNO LA DEDUCCIÓN DE CRÉDITOS INCOBRABLES DE DOS CLIENTES, UNO EN CONCURSO PREVENTIVO Y OTRO, FALLIDO.
- ❖ LA AFIP HABÍA DETERMINADO DE OFICIO EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS DEL EJERCICIO 1998, TRAS IMPUGNAR LA DEDUCCIÓN DE UNA SERIE DE ACREENCIAS QUE, A JUICIO DEL FISCO, NO CUMPLÍAN LAS CONDICIONES REQUERIDAS POR LOS ARTS. 87, INC. B, DE LA LEY DEL IMPUESTO Y 136 DE SU DECRETO REGLAMENTARIO, DEBIDO A QUE NO SE HABÍAN AGOTADO TODOS LOS MEDIOS QUE LE OTORGA LA NORMATIVA PARA PRESERVAR DICHS CRÉDITOS, EN ESPECIAL LAS RECLAMACIONES EN INSTANCIA JUDICIAL.
- ❖ LA SALA “C” DEL T.F.N. CONFIRMO LA DETERMINACION DE OFICIO
- ❖ LA SALA “V” DE LA CÁMARA, AL REVOCAR PARCIALMENTE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN, CONFIRMO LA DETERMINACIÓN DE OFICIO EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS, PERO REDUJO LA MULTA AL MÍNIMO LEGAL.

SENTENCIA DE LA CORTE

DICTAMEN DE LA PROCURADORA (LAURA M. MONTI) 04.07.2012

“la deducción por malos créditos está supeditada a que ellos tengan origen en operaciones comerciales propias del giro del contribuyente, a que se verifique alguno de los parámetros de incobrabilidad indicados en la legislación, y a que esa incobrabilidad se corresponda con el ejercicio en que ella se produzca.

*Con respecto a los clientes **Francisco González Coca y Cofarquil S.A.**, cuyas respectivas deudas ascendían a \$7035,71 y \$2907,50, indicó que el texto del art. 136 del reglamento, vigente durante el periodo 1998 -antes de la modificación introducida por el decreto 2442/02- sólo exigía la cesación de pagos, real o aparente, para la deducción en trato, mas no la verificación del crédito en el concurso. Ello es así, puesto que tal situación de suspensión de pagos es meramente un índice de la incobrabilidad de las deudas.*

*Añadió que en autos está acreditado que **Cofarquil S.A.** se había presentado en concurso preventivo el 9/4/98 ante el Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Comercial N° 3, y que su quiebra fue declarada el 27/6/2000, y también que **González Coca** se concursó preventivamente durante 1998, ante el Juzgado de Primera Instancia en lo Civil y Comercial n° 3 de Neuquén, homologándose el acuerdo preventivo el 21/9/99.*

En tales circunstancias aun cuando no se haya comprobado que la actora hubiera solicitado la verificación de sus créditos en dichos expedientes, la circunstancia de incobrabilidad establecida en la ley del gravamen estaba demostrada, por lo que correspondía considerar incobrables ambas deudas y por consiguiente, revocar la sentencia del Tribunal Fiscal en este aspecto.

En cuanto a la situación relativa a los clientes **Mariano Bordakievich, Daniel Britos, Rubén Maldonado y Frigosur S.A.** (cuyas deudas, respectivamente, eran de \$126.000, \$21.409,48, \$31.364,26 y \$9014,16) mantuvo lo resuelto en la instancia anterior, al sostener que **sólo se habla acreditado que se hablan realizado ciertas gestiones extrajudiciales de cobro, tales como el envió de cartas documento o telegramas, lo cual resultaba insuficiente; como indicio de incobrabilidad.**

Indicó que las resoluciones generales (AFIP) 1457/03 y 1693/04 establecieron pautas con relación a la "antieconomicidad" para la persecución judicial del cobro de deudas, cifrándola en \$1500 y \$5000 respectivamente, dando así un parámetro cierto sobre la conveniencia de instar el pago por dicha vía. Por ende, en autos, **era necesario proporcionar elementos de juicio fehacientes para demostrar que, a pesar de sus elevados montos, no resultaba conveniente agotar las vías legales tendientes a recuperar la deuda, circunstancia que obstaba a la consideración como "malos créditos" en los términos del art. 87, inc. b), de la ley del impuesto".**

"El art. 87 de la ley 20.628, establece que de las ganancias de la tercera categoría y con las limitaciones legalmente fijadas también se podrán deducir "b) Los castigos y previsiones contra los malos créditos en cantidades justificables de acuerdo con los usos y costumbres del ramo". También delegó en la Dirección General Impositiva la facultad de establecer normas relativas a la manera de efectuar tales castigos, competencia que, como advirtió V.E. en la causa de Fallos: 333:2065, consid. 8º, fue ejercida por el Poder Ejecutivo con el dictado del decreto 2354/66 (y sus modificaciones), en los arts. 133 a 135,

Con respecto al concepto en sí, el art. 136 del citado decreto (texto anterior al introducido por el decreto 2442/02) expresaba que "Cualquiera sea el método que se adopte para el castigo de malos créditos, las deducciones de esta naturaleza deberán justificarse y corresponder al ejercicio en que se produzcan, siendo Índices de ello; la cesación de pagos, real o aparente, la homologación del acuerdo de la junta de acreedores, la declaración de quiebra la desaparición del deudor, la prescripción, la iniciación del cobro compulsivo, la paralización de las operaciones y otros Índices de incobrabilidad".

El Tribunal fue claro y contundente cuando expresó la diferencia de matiz existente entre "malos créditos" y "créditos incobrables", comprendidos éstos en aquéllos. En efecto, en el cons. 13 del precedente de Fallos; 333:2065, indicó que el primero "alude tanto a los 'créditos dudosos' como a los incobrables" cfr. arg. art. 139 del decreto reglamentario (actual art. 133)", y especificó que "los

'créditos dudosos" tornan esa denominación porque la frustración de la expectativa de cobro no deriva de aquellos hechos que la hacen manifiesta sino del vencimiento de la obligación impaga que origina una presunción de insolvencia confirmable por vías alternativas (...)".

Estimo que ese razonamiento es correcto y que resulta plenamente aplicable a la especie con relación a los créditos en disputa, toda vez que se halla fuera de debate tanto que se verificó el incumplimiento de las obligaciones de que se trata a sus respectivos vencimientos -acaecidos todos durante el año 1993-, así como el empleo por parte del contribuyente de ciertas vías para procurar su cobro.

En efecto, respecto de ese último extremo, no fue puesto en discusión que Sullair Argentina S.A. intentó primeramente el recupero de manos de esos clientes de la maquinaria alquilada, como así también que realiza diversas gestiones comerciales para el cobro, que envió cartas documento o bien notas por parte de sus abogados bajo apercibimiento del inicio de acciones judiciales, come asimismo el rechazo de ciertos valores presentados al cobro (ver fs. 32/67, y prueba pericial contable de fs. 213/216 vta.

Todos estos hechos son demostrativos de que, al no ser debidamente satisfechos a su vencimiento, Sullair Argentina S.A. realizó diversas gestiones para salvaguardar el cobro de sus créditos.

Pese a ello, y en lo que estimo que reviste capital importancia para la solución de este entuerto, advierto que la AFIP no controvirtió, como hubiera sido menester, que tales procedimientos comerciales empleados por la actora no se ajustasen a "los usos y costumbres del ramo", tal como se exige en los términos del art. 87 inc. b), de la ley del tributo para justificar la deducción. Por el contrario, se limitó a concentrar sus embates en argüir, exclusivamente y sin que una norma válida que respalde su posición, que la contribuyente debió agotar todos medios que la ley le acuerda para preservar sus créditos (ver resolución 86/04, fs. 12) y en que, al no haber accedido ella a todas las instancias que le permitieran recuperarlos (ver fs. 13), su deducción no podía considerarse procedente.

En tal sentido, basta destacar -en coincidencia con lo expresado por V.E. en Fallos: 333:2065, en conceptos reiterados en la causa T.10, L.XLVI, "Telefónica de Argentina SA (TF 22,093-1) c. DGI", del 14 de febrero de este año- que el criterio fiscal de diferir la deducción hasta el momento en que se agoten los medios- que la ley le acuerda al acreedor para recuperar sus acreencias importaría asignarle a los créditos dudosos un tratamiento incompatible con su naturaleza, lo que "colocarla al contribuyente en la situación de soportar una carga financiera sin causa al ingresar un impuesto sobre el monto de una pérdida insusceptible de deducción" (ver cons. 13, último párrafo, del precedente citado en primer término)

Ello es así, puesto que, como también lo puso de relieve V.E. en el tantas veces citado precedente de Fallos 333:2065, **el propósito de la ley, al remitir a los usos y costumbres del ramo para deducir los castigos y previsiones contra los malos créditos, ha sido el de emplear los mismos criterios objetivos y específicos de la actividad, conforme a los cuales se considera un crédito como dudoso o incobrable y se imputa una pérdida tras haber sido registrado aquél originalmente como un activo, para que el monto imponible calculado resulte un adecuado reflejo de la manifestación de riqueza o capacidad contributiva en que debe sustentarse todo gravamen** (arg. doctrina de Fallos: 207:270; 312:2467; 332:936 y 333:993, entre otros).

Finalmente, y a mayor abundamiento, puesto que si un "mal crédito", oportunamente deducido como tal, no se configurase definitivamente como "incobrable" por conseguirse su tardía satisfacción, deberá ser revertido en el balance fiscal del contribuyente, y oblado el gravamen correspondiente a la renta obtenida en el ejercicio en que el cobro se verifique (arg. arts. 1º, 2º -inciso 2-, 18 y cc., de la ley del impuesto a las ganancias, y art. 134, tercer párrafo in fine, del decreto reglamentario, en cuanto regula el tratamiento a dispensar a "las sumas recuperadas sobre créditos ya castigados").

Ello deja al descubierto que **la postura del Fisco, de tolerar la deducción únicamente frente a su definitiva incobrabilidad, priva de todo sentido a estas disposiciones, ya que no cabría pensar que pueda existir recupero alguno de un crédito letalmente castigado.**

Así las cosas, cabe recordar una vez más la inveterada doctrina del Tribunal que sostiene que las normas han de ser interpretadas considerando armónicamente la totalidad del ordenamiento jurídico y los principios y garantías de raigambre constitucional, para obtener un resultado adecuado, pues la admisión de soluciones es notoriamente disvaliosas no resulta compatible con el fin común tanto de la tarea legislativa como de la judicial (Fallos: 255:360; 258:75; 281:146, entre muchos otros). Ello así porque no debe prescindirse de las consecuencias que naturalmente derivan de un fallo toda vez que constituye uno de los índices más seguros para verificar la razonabilidad de la interpretación y su congruencia con el sistema en que está engarzada la norma (Fallos: 234:432; 302:1234).

Por lo expuesto, opino que **cabe hacer declarar formalmente admisible el recurso extraordinario y revocar la sentencia apelada**".

SENTENCIA DE LA CORTE

"Que las cuestiones planteadas han sido correctamente tratadas en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal, cuyos fundamentos son compartidos por el Tribunal y a los que cabe remitir en razón de brevedad.

Por ello, de conformidad con lo dictaminado por la señora procuradora Fiscal, se declara formalmente procedente el recurso extraordinario y se revoca la sentencia apelada en cuanto fue materia de recurso. Con costas. Notifíquese y devuélvase. —

Ricardo Luis Lorenzetti. — Carlos S. Fayt. — Juan Carlos Maqueda. — Elena I. Highton de Nolasco. — Enrique S. Petracchi. — Carmen M. Argibay”.

❖ **SULLAIR ARGENTINA S.A. C.S.J.N. DEL 21.02.2013**

1.2. FALLO MULTICANAL S.A. C.S.J.N. DEL 18.12.2012

“la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al confirmar el pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación, revocó íntegramente la resolución de la Administración Federal de Ingresos Públicos por la que se determinó de oficio la obligación tributaria de la actora frente al impuesto a los servicios de radiodifusión correspondiente a los períodos fiscales diciembre de 1997 a diciembre de 1998, inclusive, se liquidaron intereses resarcitorios, y se aplicó una multa equivalente al 70% del importe del gravamen presuntamente omitido (art. 45 de la ley 11.683, t.o. en 1998 y modificaciones) (fs. 298/303).

las cuestiones planteadas en los presentes autos resultan sustancialmente análogas a las consideradas y resueltas por el Tribunal en la causa M.528.XLVI “Multicanal SA (TF 26.460-I) c. DGI”, sentencia del 31 de julio de 2012, a cuyos fundamentos corresponde remitirse, en lo pertinente, por razones de brevedad.

*En efecto, del informe pericial glosado a fs. 125/131 vta. surge que Multicanal siguió, en los años 1998 y 1999, un **procedimiento para suspender y dar de baja como incobrables a los abonados que hubiesen incurrido en mora en la cancelación de sus facturas.***

*Las características de ese método surgen del examen de un muestreo de 215 casos donde se verifica la uniformidad de las prácticas llevadas a cabo por la empresa, que **consisten, en primer lugar, en el envío de una carta denominada “Regularización de deuda”, a través de la cual se manifiesta la existencia de la deuda y se solicita su cancelación al cliente “a la brevedad”. En caso de que al mes siguiente al envío de esa primera carta se mantuviera la condición de mora del abonado, Multicanal S.A. le envía una segunda carta denominada “Intimación de pago” en la que, aparte de reiterarle la existencia de la deuda, le informa la suspensión del servicio de televisión por cable “y el apercibimiento de iniciar acciones judiciales tendiente[s] al cobro de lo adeudado”. Si con posterioridad a ello no se recibe una “respuesta favorable del abonado, Multicanal S.A. emite la correspondiente orden de desconexión” y “una nota de crédito para dar de baja el crédito por incobrable” (fs. 129/129 vta.).***

se encuentra acreditado en autos que el reseñado procedimiento responde a los usos y costumbres de la actividad que desarrolla la actora, y a los que alude la ley del tributo (confr. arg. sentencia del Tribunal Fiscal, en especial cons. VII, —6° párrafo—, fs. 171 vta., compartido por la cámara —confr. cons. XIII, 1° párrafo, fs. 302—) resulta inatendible el planteo que el organismo recaudador realiza ante esta instancia dirigido a desconocer la demostración de ese extremo (conf. fs. 330 vta. y 330 bis), máxime cuando éste fue expresamente reconocido por la apelante en

oportunidad de alegar sobre el mérito de la prueba producida —al señalar que “en momento alguno fueron temas controvertidos la forma en que lleva la actora su contabilidad ni cuál es la mecánica por ella adoptada para considerar como incobrables a sus deudores” (confr. alegato de fs. 173/175, especialmente fs. 174 vta., pto. III, ‘c’)— y al expresar agravios ante la cámara —donde argumentó que el Tribunal Fiscal había hecho “valer en autos los ‘usos y costumbres’ de la actividad desarrollada por la recurrente...por sobre las claras previsiones contenidas en las leyes y reglamentaciones aplicables” (confr. escrito de expresión de agravios, en especial fs. 190).

en tales condiciones, carece de sustento la posición de la Administración Federal de Ingresos Públicos al supeditar la configuración y deducción de los “malos créditos” al ineludible inicio de la acción judicial de cobro, cuando el contribuyente invocó haber ajustado su conducta a los usos y costumbres del ramo —a los que remite la ley— y, pretendió invalidar su aptitud probatoria sin siquiera haber controvertido su existencia o haber demostrado que la actora no había cumplido con los pasos allí previstos.

en tal comprensión, resulta igualmente inatendible el planteo del Fisco Nacional que cuestiona la suficiencia del referido procedimiento sobre la base de señalar que “la actora...luego de realizar gestiones...procedió a la emisión de notas de créditos liberando así a los deudores de su deuda, circunstancia incompatible con la deducción por incobrabilidad” por cuanto “no se trata de un ‘mal crédito’ ni de un ‘crédito dudoso’ sino que se trata de una condonación de deuda efectuada por Multicanal S.A. a favor de sus clientes y en tanto condonación, en modo alguno puede aceptarse su deducción” (fs. 330 bis, 3° y 4° párrafos).

En efecto, tal como ha sido sostenido por esta Corte en la causa “Banco Francés S.A. (TF 18.280-I) c. DGI” (Fallos: 333:2065), la expresión “malos créditos” en el art. 87 de la ley del tributo, “alude tanto a los ‘créditos dudosos’ como a ‘los incobrables’ —cfr. arg. art. 139 del decreto reglamentario— mientras que el art. 142 del citado reglamento enumera ‘indicios de incobrabilidad’ aplicables solo a estos últimos por remitir a supuestos de hecho que confieren semiplena certeza acerca de la insolvencia del deudor y la imposibilidad de cumplimiento de sus obligaciones, incluso con antelación al término del plazo estipulado”; en tanto que “los créditos dudosos toman esa denominación porque la frustración de la expectativa de cobro no deriva de aquellos hechos que la hacen manifiesta sino del vencimiento de la obligación impaga que origina una presunción de insolvencia confirmable por vías alternativas” (cons. 13, párrafo segundo, del citado precedente); y que en el concreto caso de autos se encuentran contempladas en el procedimiento reseñado en el considerando 3° de esta sentencia, y cuya aplicación al caso el organismo recaudador pretende desconocer sin desarrollar razones válidas para ello.

*Por ello, **se confirma La sentencia apelada.** Con costas. Notifíquese y devuélvase. — Ricardo Luis Lorenzetti. — Elena I. Highton de Nolasco. — Enrique S. Petracchi. — Juan Carlos Maqueda. — Carmen M. Argibay”.*

1.3. FALLO TELEFONICA DE ARGENTINA S.A. C.S.J.N. DEL 14.02.2012

“la AFIP-DGI, mediante resolución de fecha 21 de agosto de 2003, determinó de oficio la obligación tributaria de la actora frente al impuesto a las ganancias por el período fiscal 1998, con los intereses resarcitorios correspondientes, y aplicó una multa equivalente al 70% del importe del gravamen presuntamente omitido (art. 45 de la ley 11.683, t.o. en 1998 y modificaciones) (confr. fs. 8/22). Para ello, el Fisco Nacional impugnó la declaración jurada del contribuyente en cuanto practicó deducciones por “malos créditos”, por considerar que su incobrabilidad no se hallaba debidamente acreditada pues —en su concepto— **no correspondía tomar como pauta a tal fin el mecanismo autorizado por el Reglamento General de Clientes del Servicio Básico Telefónico a los efectos de cortar el servicio de los clientes morosos e incobrables, consistente en una secuencia de llamadas telefónicas y el envío de cartas documento, sino que resultaba necesaria la demostración por parte del contribuyente de que a la fecha de cierre del ejercicio había iniciado las acciones judiciales tendientes a lograr el cobro de los créditos que superasen la suma de \$ 3.000. En cambio, admitió la deducibilidad de los inferiores a esa suma en razón de su insignificancia económica.**

EL T.F.N. CONFIRMO EL AJUSTE DEL FISCO

el Tribunal Fiscal confirmó la determinación del impuesto, excepto en lo relativo a los créditos contra clientes que no pudieron ser notificados por haber abandonado el domicilio declarado. Para pronunciarse en favor del criterio sostenido por el organismo recaudador, señaló que si bien el contribuyente es una empresa prestadora de un servicio público cuyo reglamento de servicio instrumenta un proceso de gestión de mora que expresa objetivamente los usos y costumbres del ramo —a los que alude el art. 87, inc. b, de la ley del impuesto a las ganancias (t.o. en 1998)—, a su juicio, **las gestiones de cobro por vía telefónica y los reclamos postales resultaban insuficientes para validar las deducciones pretendidas por tratarse de deudas superiores a \$ 3.000** (fs. 490 vta. —2º párrafo—, fs. 491 —8º y 9º párrafos—, fs. 491 vta.). Fundó la aplicación de ese tope en la nota 995/01 (DV JUGR) de la AFIP, y señaló que la fijación de un importe, por debajo del cual no se exigía el inicio de acciones judiciales, sentaba un criterio de aplicación para el desarrollo de la actividad fiscalizadora (fs. 491 vta., 6º párrafo).

Por otra parte, revocó la multa impuesta en los términos del art. 45 de la ley 11.683, al tener por acreditada la existencia de un error excusable.

LA CAMARA TAMBIEN CONFIRMO EL AJUSTE DEL FISCO

la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo, rechazó los recursos de apelación y revisión limitada deducidos por las partes y, en consecuencia, confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación (fs. 634/638 vta.).

Para así decidir, destacó que no se hallaba en tela de juicio si la empresa prestadora del servicio había observado o no el procedimiento previsto en los artículos 11 y 12 del Reglamento General de Clientes del Servicio Básico Telefónico aprobado por la resolución 25.837/96 de la Secretaría de Comunicaciones —consistente en dos comunicaciones por "telegestión", la intimación por medio fehaciente y la posterior baja del servicio— sino si el cumplimiento de tales requisitos constituía un indicio suficiente para calificar a los créditos como "malos" o "incobrables" y deducirlos para determinar la renta sujeta a impuesto (fs. 637 vta.).

De tal modo recordó que al resolver una causa de características análogas a la presente había considerado que las gestiones judiciales o extrajudiciales debidamente documentadas, llevadas a cabo por una empresa prestataria del servicio público de distribución domiciliaria de gas por redes, tendientes a efectivizar un crédito en los términos del pertinente reglamento administrativo de prestación del servicio, podían constituir causal suficiente para justificar la deducción de los malos créditos, aunque también debía ser razonablemente apreciado el índice relativo al escaso monto de aquéllos, fundado en el carácter antieconómico de su cobro judicial, para lo cual debían tomarse en cuenta los topes de \$ 1.500 y \$ 5.000 que a tal efecto había fijado la Administración Federal de Ingresos Públicos en las resoluciones generales 1457/03 y 1693/04 (fs. 637 vta./638 —IV considerando—).

Tras ello precisó que la estimación de la eventual relación negativa entre el costo y el beneficio de iniciar acciones judiciales para el cobro de los créditos se hallaba a cargo de Telefónica de Argentina S.A. y que los informes de los peritos técnico y contable agregados en autos no acreditaban el carácter antieconómico de las gestiones de cobro respecto de los créditos superiores a \$ 3.000 a fin de justificar su deducción, y que en conjunto sumaban un total de \$ 10.209.145,39 (fs. 638)".

SENTENCIA DE LA CORTE

“asiste razón a la recurrente en cuanto señala en su memorial de agravios que “ni la ley [del impuesto a las ganancias] ni [su] reglamento exigían que Telefónica, además de acreditar el cumplimiento de ‘los usos y costumbres del ramo’ (art. 87 inc. b) (en el caso de esta parte el reglamento General de Clientes), tuviese que demostrar que inició el cobro compulsivo de dichos créditos o haber acreditado la ‘antieconomicidad’ de haber iniciado dicho cobro compulsivo” (fs. 704, 2º párrafo).

en efecto, el art. 87 de esa ley (t.o. en 1986 según decreto 450/1986 —idem texto ordenado en 1997—) prescribe que "de las ganancias de la tercera categoría y con las limitaciones de esta ley también se podrá[n] deducir ... b) [l]os castigos y previsiones contra los malos créditos en cantidades justificables de acuerdo con los usos y costumbres del ramo", delegando en la Dirección General Impositiva la facultad de "establecer normas respecto de la forma de efectuar esos castigos".

Por su parte, el decreto reglamentario previo la procedencia de "la deducción por castigos sobre créditos dudosos e incobrables que tengan su origen en operaciones comerciales, pudiendo el contribuyente optar entre su afectación a la cuenta de

ganancias y pérdidas o a un fondo de previsión constituido para hacer frente a contingencias de esta naturaleza" (art. 139 del decreto 2353/1986 —art. 133 en el texto ordenado en 1998—), especificando que tales deducciones "deberán justificarse y corresponder al ejercicio en que se produzcan, siendo índices de ello: la cesación de pagos, real o aparente, la homologación del acuerdo de la junta de acreedores, la declaración de quiebra, la desaparición del deudor, la prescripción, la iniciación del cobro compulsivo, la paralización de las operaciones y otros índices de incobrabilidad" (art. 136).

el Reglamento General de Clientes del Servicio Básico Telefónico aprobado por la resolución 25.837/96 de la Secretaría de Comunicaciones —aplicable al caso— **regula el procedimiento a seguir en aquellos casos en que se justifique la suspensión y baja del servicio de los clientes que incurran en mora en la cancelación de sus facturas.** Al respecto, su art. 11 establece que "en los casos en que las facturas y recargos que pudieran corresponder no fueren abonadas dentro de los TREINTA (30) días corridos posteriores a su vencimiento, los prestadores podrán proceder a la suspensión del servicio previa telegestión, al menos en DOS (2) oportunidades, con el cliente a efectos de informarle tal situación" aclarando que la citada suspensión se refiere "únicamente a las 'llamadas salientes', debiendo permitirse al cliente recibir llamadas y/o comunicarse con los servicios de urgencia que no generan tasación". A continuación el art. 12 dispone que una vez "suspendido el servicio, y no habiendo sido cancelado el importe total adeudado, los prestadores comunicarán por medio fehaciente al cliente que, una vez transcurridos sesenta días corridos posteriores a la fecha de vencimiento, procederán a dar[lo] de baja en forma definitiva" previa notificación a efectuarse con al menos cinco días hábiles de anticipación a la fecha prevista para ello (confr. fs. 379).

no se encuentra controvertido en autos que los usos y costumbres —a los que alude la ley del tributo— han tenido una específica recepción objetiva en el ámbito de la actividad que desarrolla la empresa actora con el dictado del reglamento administrativo precedentemente reseñado en sus disposiciones pertinentes (confr. arg. sentencia del Tribunal Fiscal, en especial fs. 490 vta. —2° párrafo—, implícitamente compartido por la cámara a fs. 634/638 vta.; confr. asimismo, las manifestaciones que realiza el organismo recaudador en la resolución determinativa de oficio —en especial fs. 14 in fine y fs. 15, 1° párrafo—, en el escrito de contestación del recurso de apelación —en particular, fs. 65 vta. in fine y fs. 66— y en el escrito de contestación del memorial de agravios presentado ante esta Corte, en especial fs. 716 —4° párrafo— y fs. 718 vta. —2° párrafo).

en tales condiciones, **carece de sustento el criterio de la Administración Federal de Ingresos Públicos en cuanto, para determinar el tributo, supeditó la configuración y deducción de los "malos créditos" —en el caso superiores a \$ 3.000— al ineludible inicio de la acción judicial de cobro** cuando el contribuyente invocó haber ajustado su conducta a los usos y costumbres del ramo —a los que remite la ley— y el organismo recaudador invalidó dicho argumento sin siquiera haber controvertido la existencia de aquéllos o demostrado que la recurrente no había cumplido con los pasos allí previstos.

por otra parte, resulta inatendible la posición del Fisco Nacional en cuanto cuestiona la suficiencia del Reglamento General de Clientes del Servicio Básico Telefónico, sobre la base de considerar que el procedimiento allí fijado si bien "establece las condiciones que deben cumplir las empresas prestadoras del servicio para poder proceder a la suspensión o baja de la prestación ... sólo da prueba de 'morosidad' del deudor en el cumplimiento de su obligación, pero de ninguna manera se puede pretender probar la imposibilidad del cobro de la deuda" (fs. 719 in fine). En efecto, tal como ha sido sostenido por esta Corte en la causa "Banco Francés S.A. (TF 18.280-I) c/ DGI", (Fallos: 333:2065) "la expresión 'malos créditos' que trae el art. 87 de la ley del tributo, alude tanto a los 'créditos dudosos' como a 'los incobrables' — cfr. arg. art. 139 del decreto reglamentario— mientras que el art. 142 del citado reglamento enumera 'indicios de incobrabilidad' aplicables sólo a estos últimos por remitir a supuestos de hecho que confieren semiplena certeza acerca de la insolvencia del deudor y la imposibilidad de cumplimiento de sus obligaciones, incluso con antelación al término del plazo estipulado", en tanto que "los 'créditos dudosos' toman esa denominación porque la frustración de la expectativa de cobro no deriva de aquellos hechos que la hacen manifiesta sino del vencimiento de la obligación impaga que origina una presunción de insolvencia confirmable por vías alternativas" (considerando 13), y que en el concreto caso de autos se encuentran contempladas en el reglamento que regula la prestación del servicio público de telefonía cuya aplicación al caso el organismo recaudador pretende desconocer.

en virtud de la solución a la que se llega y los fundamentos expuestos en los considerandos que anteceden, resulta inoficioso el tratamiento del agravio vinculado con el índice de incobrabilidad basado en la escasa significancia económica de los créditos.

Por ello,

se revoca la sentencia apelada en cuanto fue materia de agravios, con costas de todas las instancias a la vencida (arts. 68 y 279 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese y devuélvase.

Ricardo Luis Lorenzetti, Elena I. Highton de Nolasco, Enrique Santiago Petracchi, Juan Carlos Maqueda, Carmen M. Argibay”.

❖ **TELEFONICA DE ARGENTINA S.A. C.S.J.N. DEL 14.02.2012**

OTRO ANTECEDENTE DE LA CORTE SOBRE MALOS CREDITOS

❖ **BANCO FRANCES S.A. C.S.J.N. DEL 09.11.2010**

A MODO DE RESUMEN

En resumidas cuentas, teniendo en cuenta lo resuelto por la Corte en “Banco Francés”, “Telefónica”, “Multicanal” y “Sullair”, un crédito vencido, se podrá catalogar como dudoso, y por lo tanto imputarse a resultados, cuando se haya generado una presunción de insolvencia, y esa presunción de insolvencia haya sido debidamente

acreditada en función de los usos y costumbres del ramo, debiendo demostrar el responsable cuales son las gestiones que ha realizado –las necesarias y habituales para ese tipo de actividad-, para lograr el cobro del crédito.

En función de lo resuelto fundamentalmente por la Corte en “Banco Francés” y en “Telefónica”, se puede inferir con meridiana claridad, que los usos y costumbres que permiten acreditar debidamente que un crédito es dudoso (por ahora el crédito es dudoso todavía no es incobrable), son entre otros:

a) En el caso de Entidades Financieras las **pautas en materia de clasificación de deudores elaboradas por el Banco Central de la Republica Argentina** (“Banco Francés S.A.”, C.S. 09.11.2010);

b) En el caso de Empresas de Servicios Públicos las **condiciones para proceder a la suspensión o baja de la prestación, establecidas en el Reglamento General de Clientes del Servicio** en cuestión (“Telefónica de Argentina S.A., C.S., 14.02.2012);

c) En el caso de Aseguradoras de Riesgo del Trabajo los requisitos establecidos en la **ley 24.557 y en el decreto reglamentario 334/96 en todo lo relativo a la extinción del contrato de afiliación por falta de pago** (Asociart S.A. A.R.T., C.N.A.C.A.F. sala III, 22.09.2010);.

d) En el caso de Compañías de Seguros las normas dictadas por Superintendencia de Seguros de la Nación;

e) En el caso de la Televisión por Cable el procedimiento establecido para dar de baja a un abonado que ha caído en mora (Multicanal S.A. C.S. 18.12.2012 y Multicanal S.A., C.S., 31.07.2012);

f) En el caso de la Medicina Prepaga la realización de las gestiones habituales compulsivas sobre los deudores morosos, ello acompañado de la cancelación del servicio (Medicus S.A. Asistencia Médica y Científica, T.F.N. sala A, 09.09.2010);

y g) En el caso de Empresas Comerciales, que desarrollen actividades no reguladas -sin dejar de reconocer que este es el caso más complejo de todos-, se deberá acreditar que se realizaron gestiones compulsivas tendientes al cobro del crédito (Sullair Argentina S.A. C.S., 21.02.2013), tales como:

- El envío de telegramas, cartas documentos o cartas con aviso de retorno; intimando el pago, bajo apercibimiento del inicio de acciones judiciales; no es suficiente una carta simple, un llamado telefónico o un mail;

- Informes de abogados, que acrediten los procedimientos realizados, todos ellos bajo apercibimiento del inicio de las acciones judiciales;

- La comunicación a la Organización Veraz S.A., o a las agencias de informes comerciales, o a centrales de información similares, de la condición de moroso del deudor;
- La publicación o registración del deudor en boletines o listados de morosos.
- Haber dejado de operar a crédito con el deudor moroso;

2 – DEDUCCION DE LOS GASTOS DE AUTOMOVIL

2.1. JANSSEN FARMACEUTICA CILAG S.R.L. C.S.J.N. DEL 29.11.2011

“El Tribunal Fiscal de la Nación, en lo que interesa, confirmó las resoluciones determinativas de oficio en cuanto ajustaron las obligaciones tributarias de la actora en el impuesto a las ganancias -períodos 1996, 1997 y 1998- y en el impuesto al valor agregado -períodos fiscales enero a diciembre de 1997, febrero a septiembre, noviembre y diciembre de 1998- (fs. 269/274).

Para así decidir sostuvo que la actora no podía deducir como gastos en el impuesto a las ganancias ni computar en su liquidación del impuesto al valor agregado los créditos fiscales comprendidos en las erogaciones realizadas por los agentes de propaganda médica -empleados suyos en relación de dependencia- para el mantenimiento de los automóviles de propiedad de la empresa (reparación, lavado, combustible y otros) utilizados para promocionar sus productos, en razón de que la empresa no cumplía con la condición prevista en la ley 24.475 relativa a tener "como objeto principal el transporte de cosas o personas" y agregó que "tampoco se encontraría imposibilitada de desarrollar su actividad (fabricación o venta de productos farmacéuticos o veterinarios) si no contara con los rodados en cuestión" (fs. 272 vta.)

“La Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación. Para pronunciarse en el sentido indicado, señaló que la actora no había demostrado "que la utilización de los automóviles por parte de los agentes de propaganda médica formaba parte de la actividad principal de la empresa" (fs. 404 vta.) ni tampoco su necesidad de tales vehículos para cumplir el citado rol promocional”

FUNDAMENTOS DE LA CORTE

“La actora sostiene, en síntesis, que el uso de automóviles constituye un elemento esencial e imprescindible para el desarrollo de las tareas de los agentes de propaganda médica, actividad que -según afirma- integra el objeto principal de la empresa (fs. 464 vta./468 vta.). En tal sentido aduce que una adecuada exégesis de la ley 24.475 -consistente en limitar la conducta abusiva de los contribuyentes de computar amortizaciones y deducir gastos de automóviles en forma extraña a la realidad económica- le permite efectuar la deducción de los conceptos impugnados y tomar el crédito fiscal en los tributos antes mencionados

(fs. 468 vta./470 vta.). Por otra parte, afirma que **resulta arbitrario negar la similitud entre el viajante de comercio y el agente de propaganda médica**".

"De las normas resulta que el cómputo de los precitados conceptos sólo se encontraba admitido para los contribuyentes respecto de los cuales "...la explotación de dichos bienes constituya el objetivo principal de la actividad gravada (alquiler, taxis, remises, viajantes de comercio y similares)" extremo que no se verifica respecto de Janssen Cilag Farmacéutica -entonces S.R.L.- ya que se trata de un "laboratorio de especialidades medicinales" (fs. 92) y resulta indudable que el objeto principal de su actividad no reside en la explotación de automóviles, pues se dedica a la elaboración, industrialización y comercialización de productos farmacéuticos, medicinales y químicos, entre otros (cfr. contrato constitutivo y estatuto social agregado a fs. 9/21)".

"Por lo demás -y dada la similar regulación del punto objeto de controversia en las leyes del impuesto a las ganancias y del tributo al valor agregado- corresponde remitirse, por razones de brevedad, a los fundamentos de la sentencia dictada en la fecha en la causa R.933.XLIV "Roux Ocefa S.A. (TF 18.882-I) c/ DGI", los que, por lo antes dicho, resultan pertinentes respecto de ambos gravámenes, pese a que en tal precedente la controversia ante esta Corte haya quedado limitada al IVA".

"Se confirma la sentencia apelada. (Ricardo Luis Lorenzetti, Elena I. Highton de Nolasco, Enrique Santiago Petracchi, Juan Carlos Maqueda, Carmen M. Argibay"

2.2 ROUX OCEFA S.A. C.S.J.N. DEL 29.11.2011

"Que las cuestiones planteadas han sido correctamente tratadas en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal, cuyos fundamentos son compartidos por el Tribunal y a los que cabe remitir en razón de brevedad".

"Por ello, de conformidad, en lo pertinente, con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se declara formalmente procedente el recurso extraordinario, y se revoca la sentencia apelada en los términos que resultan de lo expresado en los puntos I a VI del referido dictamen. (Ricardo Luis Lorenzetti. Elena I. Highton de Nolasco. Carlos S. Fayt. Enrique Santiago Petracchi. Juan Carlos Maqueda. E. Raúl Zaffaroni (en disidencia). Carmen M. Argibay)".

Disidencia del señor ministro doctor don E. Raúl Zaffaroni

"El recurso extraordinario es inadmisibles (art. 280 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

Por ello, se lo desestima. E. Raúl Zaffaroni".

RECORDEMOS LO RESUELTO EN EL DICTAMEN DE LA SEÑORA PROCURADORA FISCAL

- ❖ **EN ESTA CAUSA SOLO SE DISCUTE EL COMPUTO DEL CREDITO FISCAL DE LOS AUTOMOVILES DE LOS APM EMPLEADOS POR PARTE DE UN LABORATORIO, NO OBSTANTE LO EXPUESTO LOS CONCEPTOS VERTIDOS EN LA MISMA RESULTAN DE PLENA APLICACIÓN EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS**
- ❖ EL FISCO IMPUGNO LA DEDUCCION DE LOS GASTOS DE AUTOMOVIL TANTO DE LAS UNIDADES PROPIAS COMO DE AQUELLAS PERTENECIENTES A LOS A.P.M.
- ❖ EL T.F.N. REVOCO LA DETERMINACION DE OFICIO DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS Y DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
- ❖ PARA EL T.F.N. ESTABAN ACREDITADAS DOS CIRCUNSTANCIAS DETERMINANTES PARA LA RESOLUCION DEL CONFLICTO:
- ❖ PRIMERO QUE EL OBJETO PRINCIPAL DE LA EMPRESA NO ES SOLO LA FABRICACION DE PRODUCTOS MEDICINALES, SINO TAMBIEN SU VENTA Y COMERCIALIZACION
- ❖ SEGUNDO QUE LOS A.P.M. EMPLEADOS EN RELACION DE DEPENDENCIA DESARROLLAN EN SU MAYOR PARTE TAREAS DE VENTA Y COBRANZA, POR LO TANTO LA UTILIZACION DE AUTOMOVILES SE HALLA INTIMAMENTE VINCULADA CON EL DESARROLLO DE LA ACTIVIDAD GRAVADA
- ❖ EN MATERIA DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS SOSTUVO QUE SE TRATA DE UNA ACTIVIDAD DESARROLLADA POR MEDIO DE PERSONAL SIMILAR A LOS VIAJANTES DE COMERCIO, SIN QUE LA LEY DISCRIMINE ENTRE RODADOS DE LA EMPRESA Y DE SUS EMPLEADOS
- ❖ LA CAMARA CONFIRMO LA SENTENCIA DEL T.F.N.
- ❖ EL FISCO SE HABIA AGRAVIADO RESPECTO DE: LOS GASTOS DEDUCIDOS EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS POR LOS COCHES DE PROPIEDAD DE LA EMPRESA Y EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO DE LOS CREDITOS FISCALES CORRESPONDIENTES A LOS RODADOS DE LA EMPRESA Y DE SUS A.P.M.
- ❖ EL FISCO SE HABIA HALLANADO EN RELACION CON LA DEDUCCION DE LOS GASTOS DE LOS AUTOS DE LOS A.P.M.

DICTAMEN DE LA PROCURADORA

- ❖ EN EL RECURSO EXTRAORDINARIO LA AFIP SOLO CUESTIONA LA IMPUGNACION DEL CREDITO FISCAL DE LOS GASTOS DE AUTOMOVILES DE LOS A.P.M.

- ❖ Y CONSIENTE LOS DEMAS ASPECTOS DE LA SENTENCIA DE CAMARA
- ❖ LA PROCURADORA DESTACA QUE SE HALLA FUERA DE DEBATE QUE LA EMPRESA SE DEDICA A LA FABRICACION VENTA Y COMERCIALIZACION DE PRODUCTOS FARMACEUTICOS Y MEDICINALES
- ❖ Y QUE LA FIRMA REALIZA SUS VENTAS A TRAVES DE SUS A.P.M., LOS CUALES SIN EXCEPCION SON EMPLEADOS EN RELACION DE DEPENDENCIA
- ❖ POR LO TANTO LAS EXCEPCIONES INVOCADAS POR EL T.F.N. Y POR LA CAMARA SON INAPLICABLES YA QUE LA EMPRESA EN SI NO ES UN VIAJANTE DE COMERCIO NI PUEDE REPUTARSE ASIMILABLES A ELLOS
- ❖ CUANDO LA LETRA DE LA LEY NO EXIGE ESFUERZO DE INTERPRETACION DEBE SER APLICADA DIRECTAMENTE, CON PRESCINDENCIA DE CONSIDERACIONES QUE EXCEDEN LAS CIRCUNSTANCIAS DEL CASO EXPRESAMENTE CONTEMPLADO EN LA NORMA, YA QUE, DE OTRO MODO, PODRIA ARRIBARSE A UNA INTERPRETACION QUE, SIN DECLARAR LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA DISPOSICION LEGAL, EQUIVALIESE A PRESCINDIR DE SU TEXTO.
- ❖ LA EMPRESA AL CONTESTAR EL TRASALDO DEL RECURSO EXTRAORDINARIO, NO MANTUVO, COMO ERA MENESTER, LOS ARGUMENTOS ESGRIMIDOS EN SUS OTRAS PRESENTACIONES, VINCULADOS CON LA EXISTENCIA DE ERROR INCULPABLE DEBIDO A LA PRESUNTA OSCURIDAD DE LA NORMA, HECHO QUE RESULTA FATAL Y QUE SELLA SU SUERTE ADVERSA TAMBIEN EN ESTE ASPECTO
- ❖ POR LO EXPUESTO SE HACE LUGAR AL RECURSO EXTRAORDINARIO Y SE REVOCA LA SENTENCIA DE LA CAMARA
- ❖ **ROUX OCEFA S.A. PROCURACION GENERAL DE LA NACION 01 DE FEBRERO DE 2010**

2.3 RECORDEMOS OTROS FALLOS SOBRE GASTOS DE AUTOMOVILES

INSTITUTO DE SANIDAD GANADERA S.R.L. C.N.A.C.A.F. SALA "IV" DEL 12.08.09

- ❖ EL FISCO REALIZO UNA DETERMINACION DE OFICIO EN EL IMPUESTOS A LAS GANANCIAS POR LOS PERÍODOS FISCALES 1996 Y 1997 Y EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO POR LOS PERÍODOS 11/1996 A 10/1997 Y 11/1997 A 10/1998, CON MÁS SUS INTERESES

REARCITORIOS Y APLICO UNA MULTA POR OMISION DE IMPUESTO EN LOS TERMINOS DEL ARTÍCULO 45 DE LA LEY 11683.

- ❖ EL T.F.N. CONFIRMO LA DETERMINACION DE OFICIO Y REVOCO LA MULTA
- ❖ LA EMPRESA SE DEDICA A LA FABRICACIÓN DE PRODUCTOS MEDICINALES PARA ANIMALES
- ❖ LOS AUTOMÓVILES SE UTILIZARON PARA LA PROMOCIÓN Y VENTA DE LOS PRODUCTOS QUE COMERCIALIZA

SENTENCIA DE LA CAMARA

- ❖ SE DISCUTE EN AUTOS SI SE AJUSTABAN A DERECHO LOS AJUSTES PRACTICADOS POR EL FISCO ORIGINADOS EN LA IMPUGNACIÓN DE LAS DECLARACIONES JURADAS DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS, POR HABER DEDUCIDO LOS GASTOS DE ADQUISICIÓN Y MANTENIMIENTO DE LOS AUTOMÓVILES DE SU PROPIEDAD Y EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO POR HABER COMPUTADO COMO CRÉDITO FISCAL EL ORIGINADO EN LA COMPRA DE ESOS VEHÍCULOS Y EN LOS GASTOS DE SEGURO, MANTENIMIENTO, REPARACIÓN Y USO DE LOS MISMOS.
- ❖ LA LEY 24475 SE INCORPORÓ AL ARTÍCULO 88 DE LA LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS EL INCISO L) EN EL QUE SE ESTABLECIÓ LA NO DEDUCIBILIDAD DE COSTOS Y GASTOS ORIGINADOS EN AUTOMÓVILES, EXCEPTUANDO DE TAL LIMITACIÓN A LOS VEHÍCULOS CUYA EXPLOTACIÓN CONSTITUYERA EL OBJETO PRINCIPAL DE LA ACTIVIDAD GRAVADA (TAXIS, "REMISES", VIAJANTES DE COMERCIO Y SIMILARES).
- ❖ LA MISMA LEY DETERMINO, A TRAVÉS DE LA MODIFICACIÓN DE SU ARTÍCULO 11 (HOY 12) DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, QUE NO SE CONSIDERAN VINCULADAS CON LAS OPERACIONES GRAVADAS A "LAS COMPRAS, IMPORTACIONES DEFINITIVAS Y LOCACIONES (INCLUIDAS LAS DERIVADAS DE CONTRATOS DE 'LEASING') DE AUTOMÓVILES QUE NO TENGAN PARA EL ADQUIRENTE EL CARÁCTER DE BIENES DE CAMBIO, EXCEPTO QUE LA EXPLOTACIÓN DE DICHOS BIENES CONSTITUYA EL OBJETIVO PRINCIPAL DE LA ACTIVIDAD GRAVADA (ALQUILER DE TAXIS, 'REMISES', VIAJANTES DE COMERCIO Y SIMILARES)" Y "LAS COMPRAS Y PRESTACIONES DE SERVICIOS VINCULADAS CON LA REPARACIÓN, MANTENIMIENTO Y USO DE LOS AUTOMÓVILES A QUE SE REFIERE EL PUNTO ANTERIOR, CON LAS EXCEPCIONES EN ÉL PREVISTAS".
- ❖ AL REGLAMENTAR EL INCISO L) DEL ART. 88 DE LA LEY DE GANANCIAS, EL DECRETO 105/1997 ESTABLECIÓ QUE DEBERÁ

ENTENDERSE QUE LA EXPRESIÓN "SIMILARES" ESTABA DIRIGIDA A AQUELLOS SUJETOS QUE SE DEDICARAN A LA COMERCIALIZACIÓN DE SERVICIOS PARA TERCEROS, MEDIANTE UNA REMUNERACIÓN, EN LAS CONDICIONES Y PRECIOS FIJADOS POR LAS EMPRESAS PARA LAS QUE ACTUABAN, QUEDANDO EL RIESGO DE LAS OPERACIONES A CARGO DE ÉSTAS (ART. SIN NÚMERO A CONTINUACIÓN DEL 153)

- ❖ BASADO EN ESA NORMA EL ORGANISMO RECAUDADOR SOSTIENE QUE LA EXPRESIÓN "SIMILARES" NO SEA EXTENDIDA A CASOS DISTINTOS DE LOS VIAJANTES DE COMERCIO.
- ❖ SIN EMBARGO ESE PRECEPTO DEBE SER INTERPRETADO EN SENTIDO CONTRARIO AL PRETENDIDO POR EL FISCO, DESTACÁNDOSE QUE LA ENUMERACIÓN DEL ARTÍCULO 88, INCISO L), ES MERAMENTE ENUNCIATIVA Y SÓLO MENCIONA ALGUNA DE LAS ACTIVIDADES EN LAS QUE EL AUTOMÓVIL ES DE REAL IMPORTANCIA Y DEL QUE NO ES POSIBLE PRESCINDIR PARA EL DESARROLLO DE LA ACTIVIDAD LABORAL, COMO LO ES PARA LOS VIAJANTES DE COMERCIO.
- ❖ ESA INTERPRETACIÓN ES LA QUE SE DERIVA DE LA LETRA DEL ARTÍCULO MENCIONADO, QUE SI HUBIESE QUERIDO REFERIRSE ÚNICAMENTE A LOS VIAJANTES DE COMERCIO ASÍ LO HUBIESE HECHO SIN NECESIDAD DE INCLUIR OTROS SUPUESTOS "SIMILARES"
- ❖ AL RESPECTO, CONVIENE RECORDAR QUE LA PRIMERA REGLA DE INTERPRETACIÓN DE LAS LEYES ES DAR PLENO EFECTO A LA INTENCIÓN DEL LEGISLADOR, Y LA PRIMERA FUENTE PARA DETERMINAR TAL VOLUNTAD ES LA LETRA DE LA LEY, CUYAS PALABRAS DEBEN SER COMPRENDIDAS EN EL SENTIDO MÁS OBVIO DEL ENTENDIMIENTO COMÚN, SIN QUE QUEPA A LOS JUECES SUSTITUIR A AQUÉL, SINO APLICAR LA NORMA TAL COMO ÉSTE LA CONCIBIÓ.
- ❖ EN EL SUB EXÁMINE, LA NORMA DEL ARTÍCULO 88, INCISO L), DE LA LEY DE GANANCIAS EXPRESAMENTE Y EL ARTÍCULO 12 DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO CUYA APLICACIÓN SE DISCUTE EN AUTOS, EXPRESAMENTE HACEN REFERENCIA A LOS AUTOMÓVILES CUYA EXPLOTACIÓN CONSTITUYA EL OBJETIVO PRINCIPAL DE LA ACTIVIDAD GRAVADA (ALQUILER, TAXIS, "REMISES", VIAJANTES DE COMERCIO Y SIMILARES).
- ❖ CABE CONCLUIR EN QUE ESAS NORMAS SE REFIEREN A LOS CONTRIBUYENTES QUE EN FORMA SIMILAR AL VIAJANTE USA EL AUTOMÓVIL COMO HERRAMIENTA NECESARIA PARA EL DESARROLLO DE SU ACTIVIDAD, EN TANTO SE UTILIZA PARA LA DIFUSIÓN DE SU PRODUCCIÓN, TAL COMO LO HACE AQUÉL.

- ❖ DE LA PRUEBA RENDIDA EN AUTOS Y VALORADA ERRÓNEAMENTE POR EL T.F.N., SE DESPRENDE QUE LOS AUTOMÓVILES SON UN ELEMENTO ESENCIAL E IMPRESCINDIBLE EN LA ACTIVIDAD DE PROMOCIÓN Y VENTA DE LOS PRODUCTOS MEDICINALES PARA ANIMALES FABRICADOS POR LA ACTORA Y QUE LA UTILIZACIÓN DE TALES VEHÍCULOS ESTÁ ÍNTIMAMENTE LIGADA A ELLA, TENIENDO EN CUENTA, FUNDAMENTALMENTE QUE ESOS PRODUCTOS SE VENDEN Y USAN EN ZONAS RURALES DEL INTERIOR DEL PAÍS.
- ❖ FINALMENTE, CABE AGREGAR QUE EL ASPECTO DETERMINANTE A EFECTO DE LA PROCEDENCIA DE LA DEDUCCIÓN PREVISTA EN LA LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS Y DEL CÓMPUTO DEL CRÉDITO FISCAL EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO RADICA EN LA REAL AFECTACIÓN DEL RODADO A LA ACTIVIDAD DE LA EMPRESA Y SU ALCANCE, INDEPENDIEMENTE DE LA TITULARIDAD DEL AUTOMOTOR [CONF. SALA II DE ESTA CÁMARA, 3/10/2006, "NUEVA SUBGRA SA (TF 18.704-I) C/DGI"].
- ❖ EN ESE ORDEN DE IDEAS, NUESTRO MÁS ALTO TRIBUNAL, HA CONSIDERADO QUE "...SI BIEN ES EXACTO QUE LOS AUTOMOTORES HAN SIDO INCORPORADOS AL PATRIMONIO PARTICULAR DE LOS ACTORES Y NO AL DE LA SOCIEDAD ... QUE FORMARON PARA LA EXPLOTACIÓN DE UN CAMPO, ELLO NO OBSTA A LA DEDUCCIÓN IMPOSITIVA POR CUANTO LO QUE INTERESA, A TAL EFECTO, ES LA FUNCIÓN QUE LOS BIENES LLENAN EN LA EMPRESA ... Y YA SE HA VISTO QUE SON EFECTIVAMENTE UTILIZADOS EN LA EXPLOTACIÓN..." (FALLOS: 248:487).
- ❖ EN EL MISMO SENTIDO SE EXPIDIÓ LA SALA II DE ESTA CÁMARA AL RESOLVER CON FECHA 9 DE OCTUBRE DE 2007 UNA CUESTIÓN ANÁLOGA A LA AQUÍ PLANTEADA, EN LA CAUSA "BAYER SA (TF 19.655-I) C/DGI".
- ❖ POR TODO LO EXPUESTO, SE REVOCA LA SENTENCIA APELADA.
- ❖ **INSTITUTO DE SANIDAD GANADERA S.R.L. C.N.A.C.A.F. SALA "IV" DEL 12.08.09**

JANSSEN CILAG FARMACEUTICA S.R.L. C.N.A.C.A.F. SALA "V" DEL 21.08.07

- ❖ ART. 88 INCISO I)
- ❖ GASTOS DE AUTOMÓVIL UTILIZADOS POR LOS VISITADORES MEDICOS
- ❖ EL T.F.N. CONFIRMO LA DETERMINACIÓN DE OFICIO

- ❖ LA CAMARA CONFIRMA LA SENTENCIA DEL T.F.N. Y POR ENDE LA DETERMINACIÓN DE OFICIO
- ❖ PARA LA CAMARA EL TEMA A RESOLVER ES SI EL USO DE LOS AUTOMÓVILES DE LOS A.P.M. CONSTITUYE EL OBJETIVO PRINCIPAL DE LA ACTIVIDAD GRAVADA
- ❖ LA ACTORA NO HA DEMOSTRATO QUE LA UTILIZACIÓN DE LOS AUTOMÓVILES POR PARTE DE LOS A.P.M. FORMABA PARTE DE LA ACTIVIDAD PRINCIPAL DE LA EMPRESA
- ❖ TAMPOCO HA ACREDITADO LA NECESIDAD DE LOS MISMOS PARA CUMPLIR CON EL ROL PROMOCIONAL DELEGADO A LS A.P.M.
- ❖ POR OTRA PARTE EL CONVENIO CELECTIVO TAMPOCO RECONOCE LA NECESIDAD DE LOS VEHÍCULOS
- ❖ ES MAS EL ART. 38 DEL CONVENIO EXPRESA EN REFEENCIA A LOS REINTEGROS QUE “LAS CASAS QUE TENGAN A.P.M. CON USO RECONOCIDO DE VEHÍCULO AUTOMOTOR”
- ❖ POR LO TANTO EXISTE LA POSIBILIDAD DE QUE HAYA A.P.M. QUE NO TENGAN AUTOMOTOR
- ❖ **JANSSEN CILAG FARMACEUTICA SRL C.N.A.C.A.F. SALA “V” DEL 21.08.07**

EMI ODEON S.A. C.N.A.C.A.F. SALA “I” DEL 28.03.06

- ❖ EMPRESA DEDICADA A LA FABRICACION Y VENTA DE PRODUCTOS FONOGRAFICOS
- ❖ LA AFIP IMPUGNA LA DEDUCCION DE GASTOS DE AUTOMOVILES
- ❖ GASTOS DE AUTOMOVIL DE LOS VENDEDORES (SEGUROS, PATENTES, COCHERAS, COMBUSTIBLES Y LUBRICANTES)
- ❖ AMORTIZACION DE AUTOMOVILES DE LA EMPRESA ASIGNADOS A SUS EMPLEADOS
- ❖ EL T.F.N. REVOCA LA DETERMINACION DE L AFIP
- ❖ LA CAMARA REVOCA LA SETENCIA DEL T.F.N. Y POR ENDE LE DA LA RAZON A LA AFIP
- ❖ PARA LA CAMARA NO IMPORTA SI EL AUTOMOVIL ES IMPRESCINDIBLE PARA EL DESARROLLO DEL TRABAJO DE LOS VENDEDORES Y DEL GERENTE DE VENTAS.

- ❖ LA EMPRESA NO TIENE POR FINALIDAD EXPLOTAR AUTOMOVILES.
- ❖ LA EMPRESA TAMPOCO ENCUADRA EN EL CONCEPTO SIMILARES DEFINIDO POR EL D.R.
- ❖ **EMI ODEON SAIyC C.N.A.C.A.F. SALA “I” DEL 28-03-06**
- ❖ **ASEGE S.A. C.N.A.C.A.F. SALA “I” DEL 12-09-03 (EN EL MISMO SENTIDO SE TRATABA DE UNA EMPRESA DE VOGILANCIA)**

2.4 RESUMEN DE LA JURISPRUDENCIA

- ❖ **A FAVOR DE LA DEDUCCION**
- ❖ **INSTITUTO DE SANIDAD GANADERA S.R.L. C.N.A.C.A.F. SALA “IV” DEL 12.08.09**
- ❖ **BAYER S.A. C.N.A.C.A.F. SALA II” DEL 09.10.07**
- ❖ **EN CONTRA DE LA DEDUCCION**
- ❖ **JANSSEN CILAG FARMACEUTICA SRL C.N.A.C.A.F. SALA “V” DEL 21.08.07**
- ❖ **EMI ODEON SAIyC C.N.A.C.A.F. SALA “I” DEL 28-03-06**
- ❖ **ASEGE S.A. C.N.A.C.A.F. SALA “I” DEL 12-09-03**
- ❖ **ROUX OCEFA S.A. C.S.J.N. 29.11.2011 (PROCURACION GENERAL DE LA NACION 01.02.2010)**
- ❖ **JANSSEN FARMACEUTICA CILAG S.R.L. C.S.J.N. 29.11.2011**

3 – HONORARIOS PROFESIONALES RENTAS DE TERCERA CATEGORIA O RENTAS DE CUARTA CATEGORIA

- ❖ **CIRCULAR 1080/79**
- ❖ **DICTAMEN 7/80 (D.A.T.J.) DEL 07/05/80**
- ❖ **DICTAMEN 37/95 (D.A.T.) DEL 11/05/95**
- ❖ **DICTAMEN 49/03 (D.A.T.) DEL 18/07/03**
- ❖ **RAMOS JAIME SENTENCIA DEL T.F.N. SALA D DEL 07/02/03**

- ❖ RAMOS JAIME FRANCISCO C.N.A.C.A.F. SALA "I" DEL 06-06-06
- ❖ PARACHA JORGE DANIEL DEL T.F.N. SALA "B" DEL 04.12.09
- ❖ PARACHA JORGE DANIEL C.N.A.C.A.F. SALA "IV" DEL 29.11.2011
- ❖ INFORME N° 1 DE LA COMISION DE ESTUDIOS TRIBUTARIOS DEL C.P.C.E.C.A.B.A.
- ❖ AURELIO CID – DOCTRINA ERREPAR JUNIO 2004 “LAS SOCIEDADES DE PROFESIONALES FRENTE AL IMPUESTO A LAS GANANCIAS”
- ❖ KAPLAN HUGO – DOCTRINA ERREPAR MARZO 2009 “LA CATEGORIZACION DE LA RENTA EN LAS SOCIEDADES PROFESIONALES”

FALLO PARACHA JORGE DANIEL C.N.A.C.A.F. SALA "IV" DEL 29.11.2011

“La cuestión a dilucidar en las presentes actuaciones consiste en determinar si por la labor que realiza el señor Paracha, como contador público, es correcto que sus rentas sean atribuidas a la cuarta categoría del impuesto a las ganancias (trabajo personal), como sostiene el actor, y no a la tercera (ingresos obtenidos por las empresas), como considera el Fisco.

Sobre el punto es preciso señalar que el actor desarrolla una actividad profesional, sin embargo corresponde establecer si dicha actividad se complementa con una explotación comercial en los términos del último párrafo del art. 49 de la ley de impuesto a las ganancias.

El Tribunal Fiscal de la Nación en la decisión apelada ponderó que la actividad llevada a cabo por el actor corresponde a la cuarta categoría, independientemente de que para llevar a cabo tal cometido esté organizado como una empresa y sin importar el número de profesionales, el patrimonio afectado a la actividad, ni las inversiones realizadas.

En tal sentido, el organismo jurisdiccional concluyó que el Fisco había confundido la idea de empresa con la de explotación comercial, y no había considerado en su análisis que, en la realidad de los hechos, el ejercicio de las profesiones liberales podía asumir la forma de empresa, sin cambio en la definición de ganancia gravada.

A lo que cabe agregar que el recurrente insiste en sostener que el señor Paracha complementa sus servicios de contador público con una explotación comercial, por el hecho de contar con una organización empresarial, pero no se hace cargo de rebatir los claros fundamentos del Tribunal Fiscal, referidos a que el hecho de organizar actividades profesionales como empresa no trae aparejado, de por sí, la existencia de una explotación comercial, la que sólo se daría en el caso de que se desarrollara una actividad complementaria distinta

de la principal, cuestión que no se ha acreditado en autos, tal como lo señaló el Tribunal Fiscal en el considerando IX de la resolución apelada, y sobre lo que el Fisco no formuló ningún agravio en concreto.

Que, a lo expuesto cabe agregar que esta Sala -si bien con una integración parcialmente distinta- se ha pronunciado sobre el lema que ahora se discute en los autos **"Pistrelli Díaz y Asociados c/ EN -AFIP DGI-Resol. 208/06 s/ Dirección General Impositiva" -expte. 9.716/2007 del 25/8/2010** en cuya oportunidad concluyó que **"las sociedades civiles cuya actividad es la prestación de servicios profesionales, sin desarrollar en forma complementaria explotación comercial alguna, tributan ganancias de cuarta categoría. El hecho de considerar a dichas sociedades como empresas no trae consigo aparejado que necesariamente exista una explotación comercial"**.

Que por todas las razones expuestas **corresponde confirmar la decisión apelada, con costas**".

FALLO RAMOS JORGE FRANCISCO C.N.A.C.A.F. SALA "I" DEL 06.06.06

- ❖ SE TRATA DE UN BIOQUIMICO QUE TIENE UN LABORATORIO
- ❖ ES UN CENTRO ESPECIALIZADO DE MICROTECNICAS Y ANALISIS CLINICOS
- ❖ TIENE COMO EMPLEADOS A:5 TECNICOS DE LABORATORIO, PERSONAL TECNICO, PERSONAL ADMINISTRATIVO Y MUCAMAS
- ❖ LA AFIP LO ENCUADRO COMO TERCERA CATEGORIA
- ❖ EL T.F.N. LO ENCUADRO COMO CUARTA CATEGORIA
- ❖ LA CAMARA CONFIRMA EL FALLO DEL T.F.N.

ARGUMENTOS DE LA CAMARA:

- ❖ NO ES COMERCIANTE EL PROFESIONAL QUE ORGANIZA SU ACTIVIDAD COMO EMPRESA
- ❖ LA ACTIVIDAD PROFESIONAL DEBE COMPLEMENTARSE CON UNA EXPLOTACION COMERCIAL
- ❖ SI EL BIOQUIMICO VENDE PRODUCTOS QUE FABRICA ES TERCERA CATEGORIA
- ❖ EN EL CASO NO HAY ACTIVIDADES COMERCIALES COMPLEMENTARIAS DE SU PROFESION

- ❖ LAS GANANCIAS ESTAN DADAS POR LOS HONORARIOS QUE REGULAN LAS LEYES DEL COLEGIO PROFESIONAL
- ❖ EL RIESGO NO ESTA DADO POR EL GIRO DEL TRAFICO COMERCIAL
- ❖ ES DE CUARTA CATEGORIA LA ACTIVIDAD PROFESIONAL DESARROLLADA EN FORMA DE EMPRESA
- ❖ CUANDO LA MISMA TIENE QUE VER CON EL CUMPLIMIENTO DE SU INCUMBENCIA UNIVERSITARIA
- ❖ SIEMPRE QUE NO SE DESARROLLE OTRA ACTIVIDAD COMERCIAL COMPLEMENTARIA
- ❖ AUN CUANDO LOS BENEFICIOS QUE OBTENGA DE LA PROFESION SEAN LUCRATIVOS
- ❖ **RAMOS JAIME FRANCISCO C.N.A.C.A.F. SALA "I" DEL 06-06-06**
- ❖ **RAMOS JAIME FRANCISCO T.F.N. SALA "D" DEL 07-02-03**

FALLO PARACHA JORGE DANIEL T.F.N. SALA "B" DEL 04.12.09

- ❖ LA DIVISIÓN REVISIÓN Y RECURSOS, DE LA DIRECCIÓN REGIONAL MICROCENTRO, DETERMINA DE OFICIO EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS DEL CONTADOR DE LOS PERÍODOS FISCALES 2002 Y 2003 POR UN IMPORTE DE IMPUESTO DE \$ 34.145,60, CON MÁS INTERESES RESARCITORIOS POR \$ 50.022,89 Y MULTA POR OMISION DEL ART. 45 DE LA LEY 11.683 DE \$ 47.321,06.
- ❖ EL CONTRIBUYENTE ES UN CONTADOR SOCIO DE LA SOCIEDAD CIVIL "G. BREUER SOCIEDAD CIVIL" CON UN 5% DE PARTICIPACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL 2002 Y UN 5,11% DE PARTICIPACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL 2003.
- ❖ LA SOCIEDAD CIVIL DECLARA COMO ACTIVIDAD LA PRESTACIÓN DE "SERVICIOS DE ASESORAMIENTO, DIRECCIÓN Y GESTIÓN EMPRESARIAL REALIZADOS POR INTEGRANTES DE CUERPOS DE DIRECCIÓN EN SOCIEDADES EXCEPTO LAS ANÓNIMAS", CERRANDO SUS EJERCICIOS COMERCIALES EL 31 DE DICIEMBRE DE CADA AÑO.
- ❖ EL CONTADOR IMPUTÓ SUS INGRESOS, PROVENIENTES DE SU PARTICIPACIÓN EN LA SOCIEDAD CIVIL G. BREUER, DENTRO DE LA CUARTA CATEGORÍA
- ❖ LA AFIP ENTIENDE QUE NO ENCUADRA DENTRO DE LAS PREVISIONES DEL ARTÍCULO 79 INCISO F) DE LA LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS, PORQUE SE TRATA DE UNA EMPRESA CUYA ACTIVIDAD

ES DESARROLLADA CONFORME CON UNA UNIDAD ECONÓMICA INDEPENDIENTE DE LA INDIVIDUALIDAD DEL PROFESIONAL QUE LA DIRIGE.

- ❖ EL FISCO SOSTIENE DEL ANÁLISIS DE LA FISCALIZACIÓN DE LA SOCIEDAD CIVIL G. BREUER, NO SURTIÓ ELEMENTO ALGUNO QUE LLEVARA AL ORGANISMO A CONSIDERAR QUE LA MISMA OBTUVIERA GANANCIAS EVENTUALES, Y POR ENDE, NO SUJETAS AL IMPUESTO A LAS GANANCIAS.
- ❖ EL FISCO ENTIENDE QUE LA SOCIEDAD, EN VIRTUD DE LO DISPUESTO EN EL INCISO B) DEL ARTÍCULO 49 DE LA LEY, DEBE CONSIDERAR DENTRO DEL ÁMBITO DEL IMPUESTO TODAS LAS RENTAS OBTENIDAS EN LOS PERÍODOS FISCALES CUESTIONADOS.
- ❖ EL FISCO, ACLARA QUE LAS RENTAS INCLUIDAS EN LA CUARTA CATEGORÍA, SEGÚN LO ESTABLECIDO POR EL ARTÍCULO 79 DE LA LEY DEL GRAVAMEN, PROVIENEN DE ACTIVIDADES DESARROLLADAS POR PERSONAS FÍSICAS Y DE ÍNDOLE NETAMENTE PERSONAL, EN CONTRAPOSICIÓN CON LO ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 49 DE LA LEY.
- ❖ EL FISCO, AGREGA QUE LA ACTIVIDAD DESARROLLADA POR LA SOCIEDAD CIVIL NO SOLO ES EL DESEMPEÑO PROFESIONAL DE LOS SOCIOS EN FORMA LIBERAL, SINO QUE POR EL CONTRARIO SE ENCUENTRA CONFIGURADA DE MANERA TAL QUE FUNCIONA COMO UNA ESTRUCTURA CORRECTAMENTE ORGANIZADA POR UNIVERSITARIOS EN EL DESARROLLO DE SU PROFESIÓN, DISPONIENDO PARA SU EXPLOTACIÓN DE UN CAPITAL Y/O APOORTE DE MANO DE OBRA, GENERANDO UN RIESGO ECONÓMICO EN RAZÓN DE LA INVERSIÓN REALIZADA.
- ❖ EL FISCO, DESTACA QUE UNO DE LOS ELEMENTOS MÁS IMPORTANTES A TENER EN CUENTA A LOS FINES DE DETERMINAR SI SE ESTÁ FRENTE A UNA EXPLOTACIÓN COMERCIAL, ES LA EXISTENCIA DE TRABAJO REMUNERADO DE PERSONAS QUE POSEAN TÍTULO HABILITANTE DE IGUAL JERARQUÍA QUE LOS SOCIOS QUE COMPONEN EL SUJETO TRIBUTARIO, SITUACIÓN QUE PUEDE CORROBORARSE EN EL PRESENTE CASO.
- ❖ EL FISCO RESALTA, QUE LOS INGRESOS QUE OBTIENE LA SOCIEDAD CIVIL NO PROVIENEN ÚNICAMENTE DE LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS PROFESIONALES EFECTUADA POR LOS SOCIOS, SINO ADEMÁS DE INTERESES EN OTRAS SOCIEDADES E INVERSIONES EN TÍTULOS PÚBLICOS.
- ❖ EL FISCO ENTIENDE QUE NO EXISTE PARALELO CON EL CASO "RAMOS, JAIME", EN TANTO EN DICHO PRECEDENTE SE TRATABA DE

UN BIOQUÍMICO QUE EXPLOTABA UNA EMPRESA UNIPERSONAL CON ESCASO NÚMERO DE PERSONAS A CARGO Y CIERTO MATERIAL PARA EL EJERCICIO DE LAS TAREAS DE LABORATORIO, MIENTRAS QUE EN EL PRESENTE SE TRATA DE UNA SOCIEDAD CIVIL INTEGRADA POR PROFESIONALES EN CARÁCTER DE SOCIOS ASÍ COMO PERSONAL A CARGO, UNA IMPORTANTE CANTIDAD DE BIENES MUEBLES E INMUEBLES ENTRE OTRAS CARACTERÍSTICAS DISTINTIVAS.

SENTENCIA DEL T.F.N.

- ❖ EL ARTÍCULO 79 DE LA LEY DEL GRAVAMEN ESTABLECE QUE "CONSTITUYEN GANANCIAS DE CUARTA CATEGORÍA LAS PROVENIENTES: ... F) DEL EJERCICIO DE PROFESIONES LIBERALES U OFICIOS...".
- ❖ EL ARTÍCULO 49 DISPONE QUE "CONSTITUYEN GANANCIAS DE LA TERCERA CATEGORÍA B) TODAS LAS QUE DERIVEN DE CUALQUIER OTRA CLASE DE SOCIEDADES CONSTITUIDAS EN EL PAÍS O DE EMPRESAS UNIPERSONALES UBICADAS EN ESTE. ... CUANDO LA ACTIVIDAD PROFESIONAL U OFICIO A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 79 SE COMPLEMENTE CON UNA EXPLOTACIÓN COMERCIAL O VICEVERSA (SANATORIOS, ETC.), EL RESULTADO TOTAL QUE SE OBTENGA DEL CONJUNTO DE ESAS ACTIVIDADES SE CONSIDERARÁ COMO GANANCIA DE LA TERCERA CATEGORÍA".
- ❖ EL ARTÍCULO 68 DEL DECRETO REGLAMENTARIO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS, EN RELACIÓN A LA DETERMINACIÓN DEL RESULTADO IMPOSITIVO DE LAS GANANCIAS DE LA TERCERA CATEGORÍA, DETERMINA QUE QUEDAN EXCLUIDOS DE TALES DISPOSICIONES 'LAS SOCIEDADES Y EMPRESAS O EXPLOTACIONES A QUE SE REFIERE EL PÁRRAFO PRECEDENTE QUE DESARROLLEN LAS ACTIVIDADES INDICADAS EN LOS INCISOS J) Y G) DEL ARTÍCULO 79 DE LA LEY, EN TANTO NO LA COMPLEMENTEN CON UNA EXPLOTACIÓN COMERCIAL".
- ❖ CABE PREGUNTARSE SI RESULTA SUFICIENTE CALIFICAR A LA ACTIVIDAD DE LA RECURRENTE COMO EMPRESA O A ELLA MISMA COMO EMPRESARIO, A EFECTOS DE QUE SUS RENTAS DEBAN TRIBUTAR POR LA TERCERA CATEGORÍA.
- ❖ **EL T.F.N. AFIRMA QUE:**
- ❖ **A) LA ACTIVIDAD LLEVADA A CABO POR EL CONTADOR ES DE CUARTA CATEGORÍA;**
- ❖ **B) INDEPENDIEMENTE DE QUE PARA LLEVAR A CABO TAL COMETIDO ESTEMOS EN PRESENCIA DE UNA EMPRESA;**

- ❖ **Y C) SIEMPRE Y CUANDO LA MISMA NO SE COMPLEMENTE CON UNA EXPLOTACIÓN COMERCIAL.**
- ❖ RESULTA INTRASCENDENTE LA CONSIDERACIÓN DE HECHOS TALES COMO EL NÚMERO DE PERSONAL CON TÍTULO PROFESIONAL HABILITANTE QUE ACTÚEN EN LA SOCIEDAD, LA AFECTACIÓN DE UN PATRIMONIO PARA LLEVAR A CABO SU COMETIDO, LAS INVERSIONES REALIZADAS EN EQUIPAMIENTO, EL VOLUMEN DE LAS OPERACIONES FACTURADAS, LA EXISTENCIA DE FACTURAS Y DOCUMENTACIÓN A NOMBRE DE LA SOCIEDAD EXCLUSIVAMENTE O LA VERIFICACIÓN DE UN RIESGO ECONÓMICO EN RAZÓN DE LA INVERSIÓN REALIZADA. RESULTA DESATINADO E INSENSATO ELABORAR HIPÓTESIS ABSOLUTAS A PARTIR DE DICHS DATOS.
- ❖ LA TAREA DE ENCONTRAR UN SIGNIFICADO DEL TÉRMINO "EXPLOTACIÓN COMERCIAL" NO ES TAN SENCILLA, PERO **RESULTA CLARO QUE "EXPLOTACION COMERCIAL" NO PUEDE SER SINÓNIMO DE "EMPRESA"**, DISTINCIÓN QUE SURGE A TODAS LUCES DEL ARTÍCULO 68 DEL DECRETO REGLAMENTARIO.
- ❖ ESA CONCLUSIÓN ES COMPARTIDA POR RECONOCIDA DOCTRINA, PUDIÉNDOSE CONSULTAR AL RESPECTO LAS OBRAS DE ALFREDO LAMAGRANDE (LEY DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS COMENTADA, LA LEY, 2009, 2A. ED. ACTUALIZADA Y AMPLIADA), AURELIO CID, QUIEN HA ESBOZADO SU CRITERIO EN REITERADAS OPORTUNIDADES (VÉASE ENTRE OTROS "LAS SOCIEDADES DE PROFESIONALES FRENTE AL IMPUESTO A LAS GANANCIAS", DTE, T. XXV, PÁG. 535, JUNIO 2004; "LAS GANANCIAS OBTENIDAS POR LAS SOCIEDADES DE PROFESIONALES SON DE CUARTA CATEGORÍA", PRÁCTICA PROFESIONAL, 2006-29, 8-LEXCO FISCAL 2006), LUIS ORNAR FERNÁNDEZ (IMPUESTO A LAS GANANCIAS. TEORÍA - TÉCNICA - PRÁCTICA, LA LEY, 1A. ED., 2005, PÁG. 500).
- ❖ EL T.F.N. RECUERDA LA **TESIS DEL DOCTOR COVIELLO AL PRONUNCIARSE EN LA CAUSA "RAMOS, JAIME FRANCISCO"** EL 6/6/2006, DONDE SOSTUVO EN RELACIÓN A LAS RENTAS QUE PERCIBÍA UN BIOQUÍMICO, QUE "SE CONSIDERE O NO LA ACTIVIDAD DEL ACTOR COMO 'EMPRESA', LO CIERTO ES QUE ... NO BASTA QUE LA ACTIVIDAD CONCRETA TOME FORMA DE EMPRESA ... PARA CALIFICAR EN LA ESPECIE AL ACTOR CONTRIBUYENTE DE LA TERCERA CATEGORÍA. ... UNA INTERPRETACIÓN COHERENTE DE LA MATERIA AQUÍ TRATADA LLEVA A CONSIDERAR QUE, POR VÍA DE PRINCIPIO, NO ES COMERCIANTE EL PROFESIONAL UNIVERSITARIO QUE ORGANIZA COMO EMPRESA SU ACTIVIDAD, PARA EL MEJOR DESEMPEÑO DE ESTA. OBSÉRVESE, EN ESTE SENTIDO, QUE SUS GANANCIAS ESTÁN DADAS, POR LO GENERAL, POR LOS 'HONORARIOS' QUE REGULAN LAS LEYES DE LOS RESPECTIVOS COLEGIOS PROFESIONALES; Y, EN TODO CASO, EL 'RIESGO' NO ESTÁ

DADO POR EL GIRO DEL TRÁFICO COMERCIAL O EL INTERCAMBIO DE MERCADERÍAS, O LA ADQUISICIÓN DE INSUMOS PARA PRODUCIR OTROS BIENES PARA SU VENTA, SINO POR EL HECHO DE PODER PERCIBIRLOS O NO DE SUS CLIENTES. ... SERÁ DE LA CUARTA CATEGORÍA LA ACTIVIDAD DESARROLLADA, AUN EN FORMA DE EMPRESA, POR PROFESIONALES COMO EL ACTOR, QUE SOLO LLEVEN A CABO EL CUMPLIMIENTO DE SU INCUMBENCIA, EN ESTE CASO UNIVERSITARIA, SIN ABARCAR OTRA ACTIVIDAD DE TIPO COMERCIAL COMPLEMENTARIA, AUN CUANDO LOS BENEFICIOS QUE PERCIBEN PUDIEREN ROTULARSE COMO LUCRO".

- ❖ EN ESE SENTIDO, LA PROPIA LEY DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS EJEMPLIFICA EN EL ARTÍCULO 49 ÚLTIMO PÁRRAFO RESPECTO DE LO QUE DEBE ENTENDERSE POR "EXPLOTACIÓN COMERCIAL", MENCIONANDO "(SANATORIOS, ETC.)". UN SANATORIO ESTÁ ATENDIDO POR MÉDICOS, LOS CUALES EJERCEN SU ACTIVIDAD PROFESIONAL, PERO ASIMISMO, EL SANATORIO OFRECE, VENDE Y EXPLOTA OTRA ACTIVIDAD, LA CUAL SE DENOMINA HOTELERÍA: CUARTOS, CAMAS, COMIDA, ETC. ESTOS SON SERVICIOS NO MÉDICOS, SON SIMPLEMENTE SERVICIOS Y BIENES QUE GENERAN RENTAS Y QUE NO FORMAN PARTE DE LEYES REGULATORIAS DE PROFESIONES LIBERALES NI ESTÁN SUJETOS A MATRÍCULA NI A TRIBUNALES DE DISCIPLINA. ESTO ES UNA "EXPLOTACIÓN COMERCIAL" (VÉASE AL RESPECTO LAS CONCLUSIONES A LAS QUE ARRIBA EL INFORME 01/2004 EMITIDO POR LA COMISIÓN DE ESTUDIOS TRIBUTARIOS DEL CPCE DE LA CABA).
- ❖ NO SE HA DEMOSTRADO EN AUTOS QUE LA RECURRENTE HICIERA ACTIVIDADES COMERCIALES COMPLEMENTARIAS DE SU PROFESIÓN (NI SIQUIERA SE HA INTENTADO TAL COMETIDO).
- ❖ **EL FISCO NACIONAL SE ESFUERZA EN DEMOSTRAR QUE LA SOCIEDAD DE LA QUE FORMA PARTE EL CONTADOR ES UNA EMPRESA, OLVIDANDO O DESCONOCIENDO QUE NO ES ESTE EL DATO RELEVANTE A EFECTOS DE ENCUADRAR LAS RENTAS DEL PROFESIONAL EN LA TERCERA CATEGORÍA.**
- ❖ **EL ORGANISMO PARECE CONFUNDIR LA IDEA DE "EMPRESA" CON LA DE "EXPLOTACIÓN COMERCIAL", APARTÁNDOSE DE LA LETRA DE LA LEY DEL GRAVAMEN Y OMITIENDO EN SU ANÁLISIS QUE, EN LA REALIDAD DE LOS HECHOS, EL EJERCICIO DE LAS PROFESIONES LIBERALES PUEDE ASUMIR LA FORMA DE UNA EMPRESA, SIN CAMBIO EN LA DEFINICIÓN DE LA GANANCIA GRAVADA.**
- ❖ **EL T.F.N. REVOCA LA DETERMINACION DE OFICIO REALIZADA AL CONTADOR**
- ❖ **PARACHA JORGE DANIEL T.F.N. SALA "B" DEL 04.12.09**

FALLO RAMOS JAIME T.F.N. SALA D DEL 07/02/03

Sumario: (La Ley Online)

1 - Los ingresos obtenidos por un bioquímico de su actividad profesional se rigen en el impuesto a las ganancias por el sistema de lo percibido de la cuarta categoría, aun cuando ella implique la afectación de un patrimonio (como son los equipos utilizados), una organización, costos fijos en recursos humanos y materiales para desarrollar la actividad habitual y un cierto riesgo empresario como podría ser la inversión en equipos que luego se espera recuperar, pues la organización aludida está ínsita en el ejercicio de la profesión y no permite concluir que se está ante una actividad comercial que complementa la profesional.

2 - La prestación de servicios personales -en el caso, un bioquímico- no puede ser considerada como empresa, por lo tanto los ingresos provenientes de ella deben atribuirse a la cuarta categoría prevista en el impuesto a las ganancias, salvo que quien los preste constituya una sociedad civil o comercial, regular o no.

3 - Cabe revocar la resolución de la DGI que impugnó la declaración jurada presentada por el contribuyente en el impuesto a las ganancias por considerar que los ingresos provenientes de su actividad de bioquímico debían ser encuadrados en la tercera categoría y no en la cuarta como lo declaró, ya que el capital (equipamiento) puesto al servicio de la actividad profesional no lo convierte en una empresa, sino que es el medio necesario para cumplir con las prestaciones y de ningún modo puede ser calificado como inversión de riesgo destinada a producir renta pues se emplea en el ejercicio de una profesión liberal. (del voto del doctor Brodsky).

DICTAMEN 55/08 (D.A.T.) DEL 20.10.08

- ❖ LAS RENTAS QUE OBTIENE UN ABOGADO COMO SOCIO DE UNA SOCIEDAD DE HECHO SON DE TERCERA O DE CUARTA CATEGORIA
¿???

EN PRIMER LUGAR SE HACE MENCION AL DICTAMEN 49/93 (D.A.T.)

- ❖ DONDE SE INTERPRETÓ QUE
- ❖ "...EL LEGISLADOR PRETENDIÓ ACORDAR A LA ACTIVIDAD PROFESIONAL U OFICIO UN TRATAMIENTO ACORDE AL RESTO DE LAS RENTAS DE CUARTA CATEGORÍA EN LAS CUALES PRIVA - INDEPENDIENTEMENTE DE LA FORMA, ASOCIATIVA O NO, EN QUE SE EJERZAN- LA HABILITACIÓN Y TRABAJO PERSONAL DEL SUJETO QUE LA PRODUCE".
- ❖ EL DICTAMEN SOSTUVO QUE EXISTE UN VACÍO NORMATIVO EN REFERENCIA AL ALCANCE QUE CABE ACORDAR A LA EXPRESIÓN "...COMPLEMENTADA CON UNA EXPLOTACIÓN COMERCIAL....",

- ❖ EL DICTAMEN RECOMENDO "...LA NECESIDAD DE ESTUDIAR CADA CASO EN PARTICULAR A EFECTOS DE DETERMINAR EL TRATAMIENTO IMPOSITIVO QUE PROCEDE".
- ❖ EN EL DICTAMEN SE DIJO QUE UNO DE LOS ELEMENTOS MAS IMPORTANTES A TENER EN CUENTA A LOS FINES DE DETERMINAR SI ESTAMOS ANTE EL DESARROLLO DE UNA ACTIVIDAD PROFESIONAL COMPLEMENTADA POR UNA EXPLOTACIÓN COMERCIAL,
- ❖ ES "...LA EXISTENCIA DE TRABAJO REMUNERADO DE PERSONAS QUE POSEAN TITULO HABILITANTE DE IGUAL JERARQUÍA QUE LOS SOCIOS QUE COMPONEN EL SUJETO TRIBUTARIO...",
- ❖ PORQUE "...DE ESA MANERA LOS SOCIOS NO ESTÁN EJERCIENDO SU PROFESIÓN DE MANERA PERSONAL, SINO A TRAVÉS DEL ESFUERZO INTELLECTUAL DE OTROS PROFESIONALES QUE POR EL NIVEL ACADÉMICO ADQUIRIDO DEJAN DE SER MEROS AUXILIARES PARA SUPPLANTAR A LOS ALUDIDOS SOCIOS EN EL DESEMPEÑO DE LA LABOR PROFESIONAL".
- ❖ EN EL DICTAMEN SE SOSTUVO QUE LA RENTA ASÍ OBTENIDA "...NO DEVIENE DE LA ACTIVIDAD QUE SUPONE EL EJERCICIO PROFESIONAL EN SI MISMO, SINO QUE AQUELLA SE TRANSFORMA EN OTRA DE NATURALEZA COMERCIAL DONDE EL BENEFICIO LO GENERA LA ESTRUCTURA PROPORCIONADA POR LA ORGANIZACIÓN DE LA LABOR INTELLECTUAL DE LOS RECURSOS HUMANOS UTILIZADOS EN ESE PROCESO ECONÓMICO".
- ❖ EN EL DICTAMEN SE CONCLUYO QUE "...EN ESOS CASOS EL EJERCICIO PROFESIONAL DE LOS SUJETOS ASOCIADOS SE LIMITA A LA SUPERVISIÓN, COORDINACIÓN Y MANEJO PRODUCTIVO DEL TRABAJO DE OTROS PROFESIONALES, APRECIÁNDOSE ASÍ CON CLARIDAD LA CARACTERÍSTICA DE EXPLOTACIÓN COMERCIAL QUE PREDOMINA EN LOS HECHOS".

EN SEGUNDO LUGAR SE HACE MENCION AL DICTAMEN 7/80 (D.A.T. Y J.)

- ❖ EN EL DICTAMEN SE DEFINIO EL TÉRMINO EMPRESA COMO "... LA ORGANIZACIÓN INDUSTRIAL, COMERCIAL, FINANCIERA, DE SERVICIOS, PROFESIONAL, AGROPECUARIA O DE CUALQUIER OTRA ÍNDOLE QUE, GENERADA PARA EL EJERCICIO HABITUAL DE UNA ACTIVIDAD ECONÓMICA BASADA EN LA PRODUCCIÓN, EXTRACCIÓN O CAMBIO DE BIENES O EN LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS, UTILIZA COMO ELEMENTO FUNDAMENTAL PARA EL CUMPLIMIENTO DE DICHO FIN LA INVERSIÓN DEL CAPITAL Y/O EL APORTE DE MANO DE OBRA, ASUMIENDO EN LA OBTENCIÓN DEL BENEFICIO EL RIESGO PROPIO DE LA ACTIVIDAD QUE DESARROLLA".

EN TERCER LUGAR SE HACE MENCION AL FALLO DE LA CORTE "REIG VAZQUEZ GER Y ASOCIADOS C/MUNICIPALIDAD DE LA CIUDAD DE BUENOS AIRES" DEL 14.05.91

- ❖ LA CORTE SOSTUVO, CON RELACIÓN A UN ESTUDIO PROFESIONAL ORGANIZADO COMO SOCIEDAD CIVIL, QUE "...EN EL SERVICIO OFRECIDO POR LA SOCIEDAD DEMANDANTE PREVALECE LA LABOR PROFESIONAL, DESARROLLADA EN FORMA PERSONAL E INDEPENDIENTE DESDE EL PUNTO DE VISTA TÉCNICO Y DE ALTO CONTENIDO INTELECTUAL, PERO FRUTO DE TRABAJO EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA DE 29 CONTADORES SOBRE LA DE LOS 7 SOCIOS PROFESIONALES" -CFR. CONSIDERANDO 6°-.

CONCLUSION DEL DICTAMEN

- ❖ EL DICTAMEN CONCLUYE QUE LOS INGRESOS PROVENIENTES DE LA ACTIVIDAD PROFESIONAL
 - ❖ QUEDAN ENCUADRADOS DENTRO DE LA TERCERA CATEGORÍA SIEMPRE QUE LA MISMA SE LLEVE A CABO NO A TRAVÉS DE UN SERVICIO PRESTADO EN FORMA PERSONAL POR EL PROFESIONAL
 - ❖ SINO POR MEDIO DE UNA ORGANIZACIÓN DE FACTORES PRODUCTIVOS, REPRESENTADOS POR EL CAPITAL INVERTIDO, EL TRABAJO DE PERSONAL EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA Y EL RIESGO EMPRESARIO, ENTRE LOS MAS RELEVANTES
 - ❖ SIEMPRE QUE LA REALIDAD DE LOS HECHOS NO REVELE QUE EN EL CASO BAJO CONSULTA SE CUMPLEN LAS PAUTAS QUE DETERMINEN LA EXISTENCIA DE UNA EXPLOTACIÓN COMERCIAL COMPLEMENTARIA A LA ACTIVIDAD PROFESIONAL DESARROLLADA POR LOS MIEMBROS DE LA SOCIEDAD DE HECHO
 - ❖ LOS INGRESOS POR LOS HONORARIOS OBJETO DE CONSULTA CONFIGURAN RENTAS DE LA CUARTA CATEGORÍA A LOS FINES DE DETERMINAR EL RESULTADO IMPOSITIVO DE LA SOCIEDAD DE HECHO INTEGRADA POR EL CONSULTANTE
 - ❖ RESULTADO QUE DEBERÁ SER ASIGNADO O DISTRIBUIDO ENTRE LOS SOCIOS EN FUNCIÓN DE SU REAL PARTICIPACIÓN EN LA SOCIEDAD CONVENIDA EN EL CONTRATO SOCIAL.
 - ❖ **DICTAMEN 55/08 (D.A.T.) DEL 20.10.08**
-

4 - IMPUGNACION DEL GASTO EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS POR NO HABER ACTUADO COMO AGENTE DE RETENCION

RECORDEMOS QUE EL ART. 40 DE LA LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS ESTABLECE QUE:

“Art. 40 - Cuando el contribuyente no haya dado cumplimiento a su obligación de retener el impuesto de conformidad con las normas vigentes, la Dirección General Impositiva podrá, a los efectos del balance impositivo del contribuyente, impugnar el gasto efectuado por éste”.

4.1. FALLO MDQ LE SPORT S.A. C.N.A.C.A.F. SALA “III” DE FECHA 21.03.3012

ANTECEDENTES

“El Tribunal Fiscal de la Nación revocó la resolución n° 177/07 en virtud de la cual se determinó de oficio con carácter parcial el quebranto impositivo trasladable de la contribuyente, en el impuesto a las ganancias, respecto del período fiscal 2003,

Para así decidir el tribunal a quo notó que de las actuaciones administrativas surgía que, a pesar de que la fiscalización actuante observó algunos de los proveedores de la contribuyente, presumiendo que las facturas eran apócrifas, la División Fiscalización n° 4 concluyó que, en atención a lo dispuesto en el artículo 38 de la ley de impuesto a las ganancias y el artículo 55 de su decreto reglamentario, no correspondía impugnar el gasto en virtud de que de la documental aportada por la actora se desprendía que los bienes a los que hacían referencia las facturas cuestionadas habían existido. No obstante ello, procedieron a su impugnación por la vía del artículo 40 de la ley del gravamen puesto que la firma había omitido actuar como agente de retención.

Así pues, el Tribunal Fiscal sostuvo que habiendo el organismo fiscalizador reconocido el costo de las mercaderías, resultaba ilógico que -poniéndose en contradicción con sus propios actos- impugne posteriormente la erogación en función de la falta de actuar como agente, apoyándose en un artículo que tiene carácter facultativo y no imperativo para la administración.

Por tal motivo, señaló que, si bien no resultaba justificada la falta de retención por parte de la recurrente, el Fisco Nacional frente a tal incumplimiento tenía otros remedios, ya sea para requerir el ingreso de las sumas no retenidas y/o de sancionar a la contribuyente por su omisión, utilizando las herramientas que a tales efectos le ofrece la ley 11.683.

SENTENCIA DE LA CAMARA

“Como consecuencia de las tareas de auditoría realizadas, el organismo fiscal entendió que determinadas facturas emitidas por Startup Argentina S.A. y Dis Mar S.R.L -supuestos proveedores- resultaban apócrifas. Sin embargo, notaban

que los bienes consignados en ellas, habían existido, por lo que en virtud de lo dispuesto en el artículo 38 de la ley de impuesto a las ganancias, concluían que no correspondía impugnar el gasto con motivo de la falsedad de los documentos.

A pesar de ello, advirtió que tales comprobantes resultaban superiores a \$... **omitiendo el contribuyente efectuar la retención correspondiente al impuesto a las ganancias.** Esta misma situación la vislumbraba al efectuar el análisis de los recibos de cancelación de las facturas que constaban como emisores los proveedores Heterodoxia S.A y Yesai S.A., constatándose también pagos superiores a \$... de los cuales omitió actuar como agente de retención.

Por tales motivos, el organismo fiscal procedió a impugnar tales gastos, en virtud de lo dispuesto por el artículo 40 de la ley de impuesto a las ganancias.

Así pues, debe aclararse, liminarmente, que la ley 11.683 establece distintos supuestos de responsabilidad para asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria.

Así, la ley procedimental establece en su **artículo 5°** que están obligados a pagar el tributo al Fisco, en forma personal o por intermedio de sus representantes legales, en su carácter de responsables directos de sus obligaciones tributarias, los que sean **contribuyentes** según las leyes respectivas, sus herederos y legatarios con arreglo a las disposiciones del Código Civil. Aclara además, previo a efectuar una enumeración de los responsables por deuda propia, que son contribuyentes, en tanto se verifique a su respecto el hecho imponible que les atribuyen las leyes tributarias respectivas.

De otro lado, la ley de procedimiento tributario hace recaer en determinados sujetos - con motivo de la relación de éste con el contribuyente- una **responsabilidad por deuda ajena**, obligándolos a pagar el tributo al Fisco, con los recursos que administran, perciben o disponen. Dentro de la enumeración que hace el **artículo 6°**, se establece como sujeto responsable en tal carácter, a los **agentes de retención y percepción de los impuestos** (cfr. inc. f).

Entonces, **los agentes de retención y percepción, son sujetos que, sin que a su respecto se haya verificado el hecho imponible, quedan obligados a pagar una obligación tributaria ajena**, en virtud de un mandato legal expreso y por el hecho de mantener con el contribuyente un determinado vínculo jurídico. Ello deriva en una **carga pública** cual es, asumir frente al contribuyente el lugar del fisco al exigirle las sumas dinerarias en concepto de impuesto, debiendo luego ingresar tales sumas al fisco.

En otras palabras, para el derecho tributario, **la retención en la fuente consiste en la recaudación anticipada en concepto de impuestos que están obligados a efectuar los sujetos que realizan pagos, en atención a la cercanía de la fuente de riqueza exteriorizante de capacidad contributiva** en cabeza de los contribuyentes, siendo ésta última, la causa del impuesto. Se entiende, entonces, a

la retención como el deber de colaboración de un sujeto no contribuyente - respecto de determinado hecho imponible- con el fisco, el cual se concreta con el acto de retener y en la obligación de ingresar al tesoro público la suma retenida (Soler, Osvaldo H., "Cuestionamiento de la justificación jurídica de los regímenes de retención", LL online).

(..)

Así las cosas, cabe recordar que el artículo 37 de la ley 20.628, junto con el artículo 55 de su decreto reglamentario, dispone que cuando las erogaciones efectuadas por un contribuyente carezcan de documentación y no se prueben por otros medios que por su naturaleza han debido ser efectuadas para obtener, mantener o conservar ganancias gravadas, no se admitirá su deducción en el balance impositivo y además quedaran sujetas al pago de la tasa del 35% (salidas no documentadas).

Sin perjuicio de ello, cuando la Dirección General Impositiva presuma que los pagos han sido efectuados para adquirir bienes, no se exigirá el ingreso del 35% dispuesto en el art. 37 citado (cfr. art. 38 de la ley del tributo y art. 55 del decreto reglamentario).

Es decir, en el supuesto previsto por los artículos citados, la aceptación o impugnación de gastos recae en la determinación de la materia imponible del sujeto obligado en su carácter de responsable directo pues, tal como lo indica el artículo 55 del decreto 1344/98, esta norma es aplicable a fin de analizar las erogaciones de los "contribuyentes".

Por otra parte, y con una finalidad completamente distinta, se encuentra el artículo 40 de la ley de impuesto a las ganancias disponiendo que cuando el contribuyente no haya dado cumplimiento a su obligación de retener el impuesto de conformidad con las normas vigentes, la Dirección General Impositiva podrá, a los efectos del balance impositivo del contribuyente, impugnar el gasto efectuado por éste.

Esta norma instaura una figura que intenta penalizar al sujeto por su incumplimiento a su deber fiscal de efectuar la correspondiente retención. Por lo tanto, como consecuencia de la aplicación de esta figura legal, resulta que la omisión del deber de retener el impuesto en cuestión da lugar a un incremento en el resultado impositivo del agente de retención que omitiere actuar como tal, ocasionando con ello que el mismo deba ingresar un mayor impuesto. En definitiva, con ello se logra que, a pesar del incumplimiento al deber de retener, el Fisco Nacional no se vea disminuido en su recaudación puesto que el agente de retención -al impugnarse el gasto- acaba ingresando las sumas no retenidas, abonando él un mayor impuesto.

De ello puede colegirse que la circunstancia de que el organismo fiscal haya aceptado el gasto en virtud de lo dispuesto por el artículo 38 de la ley del gravamen por constatarse la existencia de los bienes, en nada enerva la

facultad del Fisco de impugnarlo con motivo del artículo 40, puesto que, en efecto -tal como se viene explicitando- la aceptación del gasto en base al primero de los artículos mencionados lo fue para determinar la base imponible del impuesto a las ganancias de MDQ Le Sport SA como contribuyente (sujeto del artículo 5° de la ley 11.683) y a través del segundo lo fue para obtener -aun cuando indirectamente- el cumplimiento del ingreso de las sumas que debió haber retenido por su carácter de agente de retención (sujeto del artículo 6° de la ley citada).

(..)

Por consiguiente, en virtud de lo dispuesto en el artículo 40° de la ley de impuesto a las ganancias, el organismo fiscal se encontraba facultado para efectuar la impugnación de los gastos consignados con motivo de tales comprobantes de pago. Máxime cuando, como sucede en el presente caso, no puede saberse con precisión quién ha sido el beneficiario de los pagos efectuados, dado que de la circularización cursada a los proveedores surge que Startup Argentina S.A y Dis-Mar S.R.L. no pudieron ser contactados, sumado a que los cheques no fueron emitidos a nombre de los proveedores -siguiendo una serie de endosos a otras personas físicas y/o jurídicas que desconocieron tener relación alguna con las firmas proveedoras- y, respecto de los proveedores Heterodoxia S.A y Yesai S.A. se verificó el no ingreso del impuesto a las ganancias que hubiesen debido ingresar por los pagos recibidos.

Por todo lo expuesto, SE RESUELVE: admitir los agravios de la demandada, revocar el pronunciamiento apelado y, en consecuencia, confirmar la resolución n° 177/07 DO (DV RRMP), “.

❖ MDQ LE SPORT S.A. C.N.A.C.A.F. SALA “III” DE FECHA 21.03.2012

4.2. FALLO ESTANCIA EL CHERQUE S.A. C.N.A.C.A.F. “II” DEL 28.02.2013

“en las presentes actuaciones, no se encuentra controvertido que la actora tenía de obligación de practicar la retención del impuesto a las ganancias, de conformidad con las previsiones de la R.G. AFIP 830/2000, por los servicios de esquila prestados por los Sres. Osvaldo Antonio Debastani y Claudia Mabel Gutiérrez, y que no lo hizo.

Tampoco se discute que tales servicios fueron efectivamente prestados a la actora por los proveedores antedichos, ni su correcta facturación y registro, ni que el gasto haya sido efectuado para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas.

El fundamento por el cual el Tribunal Fiscal de la Nación decide la revocación de la resolución determinativa es, en definitiva, que el uso de la atribución prevista por el art. 40 de la ley del impuesto a las ganancias por parte del Fisco Nacional, resulta en las presentes actuaciones, dadas sus particulares características, una vía palmaria y desmedidamente más gravosa para la contribuyente en el contexto de los

hechos analizados, lo que, a su juicio, no justifica la decisión de valerse de dicho dispositivo, facultativo para el ente recaudador.

respecto de los agentes de retención, el **art. 6, inc. f) de la ley 11.683** establece que: "están obligados a pagar el tributo al Fisco, con los recursos que administran, perciben o que disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etc., en la forma y oportunidad que rijan para aquéllos o que especialmente se fijen para tales responsables bajo pena de las sanciones de esta ley: ... f) Los agentes de retención y los de percepción de los impuestos."

A su vez, **el art. 8, inc. c) de dicho ordenamiento**, dispone que: "responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas: ... c) los agentes de retención por el tributo que omitieron retener o que, retenido, dejaron de pagar a la Administración Federal de Ingresos Públicos dentro de los 15 (quince) días siguientes a aquel en que correspondía efectuar la retención, si no acreditaren que los contribuyentes han pagado el gravamen, y sin perjuicio de la obligación solidaria que para abonarlo existe a cargo de éstos desde el vencimiento del plazo señalado; y los agentes de percepción por el tributo que dejaron de percibir o que percibido dejaron de ingresar a la Administración Federal, en la forma y tiempo que establezcan las leyes respectivas."

Por otra parte, **el art. 40 de la ley del impuesto a las ganancias**, establece que: "cuando el contribuyente no haya dado cumplimiento a su obligación de retener el impuesto de conformidad con las normas vigentes, la Dirección General Impositiva podrá, a los efectos del balance impositivo del contribuyente, impugnar el gasto efectuado por éste."

Por último, **el art. 45 de la ley 11.683**, expresamente prescribe: "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. La misma sanción se aplicará a los agentes de retención o percepción que omitieran actuar como tales".

Por lo tanto, **para los agentes de retención que omitan efectuar las retenciones pertinentes, la legislación vigente prevé, por un lado, la responsabilidad solidaria por el tributo que dejaron de retener. A su vez, tal conducta se encuentra tipificada en forma expresa por el art. 45 de la ley 11.683, que establece la sanción de multa, que puede fijarse entre el cincuenta y el cien por ciento del gravamen dejado de retener. Y, por otro lado, la ley del impuesto a las ganancias establece para idéntico caso -omisión de retener el impuesto-, la posibilidad para la Dirección General Impositiva de impugnar el gasto, con la consiguiente pérdida para el contribuyente de la posibilidad de efectuar su deducción.**

En el sub lite, el ente recaudador detectó durante la fiscalización que se habían realizado compras en las cuales la actora no actuó como agente de retención del impuesto a las ganancias.

(..)

En consecuencia, el ente fiscal "... procedió a impugnar el gasto correspondiente a estas compras, considerando sólo los pagos sobre los que hubiese correspondido practicar retención, siendo los montos impugnados los siguientes (fs. 270 del cuerpo de Impuesto a las Ganancias): - Ejercicio 2002: \$...; - Ejercicio 2003: \$..." –ver fs. 304 del cuerpo II del impuesto a las ganancias-

(..)

el fisco hizo uso de la facultad contemplada por el art. 40 de la ley del impuesto a las ganancias y, por lo tanto, impugnó los gastos de esquila, respecto de los cuales no se había practicado la retención pertinente.

el Tribunal Fiscal de la Nación restó validez a la elección del Fisco Nacional, bajo el único argumento cierto y concreto -referido a la mecánica y condiciones de aplicación del art. 40- al considerar por su sola opinión que dicha vía resulta palmaria y desmedidamente más gravosa para el contribuyente en el contexto de los hechos analizados.

Debe señalarse que los restantes aspectos destacados por el Tribunal Fiscal de la Nación relativos a la existencia de los proveedores, así como respecto de la veracidad de las operaciones, carecen de relevancia para decidir la cuestión, desde que aparte de no haber sido controvertidos, su eventual inexistencia -o ausencia de alguno de dichos extremos- sería determinante de la inadmisibilidad inicial del gasto, por que tales circunstancias no proyectan efectos fácticos ni jurídicos con entidad suficiente en orden a la materia sustancial aquí controvertida.

En tales condiciones, a juicio de este Tribunal, la decisión apelada prescinde sin justificación alguna de lo dispuesto por el art. 40 de la ley del tributo.

corresponde advertir que el art. 40 de la ley del impuesto a las ganancias consagra una consecuencia de índole impositiva (no deducibilidad) para el contribuyente que no hubiera realizado una retención, mientras que la ley de procedimiento tributario lo sanciona por haber omitido actuar como agente de retención. Es decir que, de la omisión antedicha, emergen derivaciones impositivas (art. 40 de la ley del impuesto a las ganancias) y contravencionales (ley 11.683). Y, eventualmente, podían surgir consecuencias penales, en la medida que se observe una conducta dolosa tipificable en la ley penal tributaria.

la previsión del art. 40 de la ley del gravamen, no es más que una consecuencia ante el incumplimiento, en virtud del orden tributario requerido para todos los contribuyentes. Tal disposición se inserta dentro de la estructura

*propia del impuesto a las ganancias, estableciendo como recaudo de la deducibilidad de los gastos, que éstos realmente posean las condiciones de tales, **subordinando la detracción a que cuando por su naturaleza hubiera correspondido, la retención se hubiese practicado** (cfr. Sala IV in re "San Juan SA (TF 29.947-I) c/ DGI", expte. N° 21.772/2012, del 11/10/2012).*

Debe aclararse, asimismo, que la ley del tributo se refiere a gastos en general; es decir, a todas las erogaciones necesarias para obtener, mantener y conservar la fuente de los ingresos. Por lo tanto, se encuentran dentro de este concepto, los costos relacionados con los servicios de esquila —cuya deducibilidad el fisco impugna—.

Y el acierto o error, el mérito o conveniencia de las soluciones legislativas, no son puntos sobre los que los jueces se deban pronunciar (cfr. causa "San Juan SA" supra citada), y menos aún prescindir de la aplicación del texto legal sin que medie declaración o siquiera planteo de inconstitucionalidad.

En tal sentido, cabe recordar que en reiteradas oportunidades se ha señalado que el mayor o menor acierto o error, mérito o conveniencia de la solución adoptada por la autoridad administrativa constituyen -en principio- puntos sobre los que no cabe al Poder Judicial pronunciarse, mas ello es así en la medida que el ejercicio de esas facultades discrecionales no se compruebe como irrazonable, inicuo o arbitrario (Fallos: 316:2044; esta Sala, en otra integración, en la causa "Madariaga de Rubio, María Teresa c/Lotería Nacional SE s/proceso de conocimiento", sentencia del fallo del 17.4.08); de tal modo que solo cuando se advierta que las mencionadas facultades, hubieren sido ejercidas de modo fundado y razonable, es que corresponderá en principio atenderse a los criterios empleados en ejercicio de tal actividad, y siempre y cuando en el caso objeto de juzgamiento no se comprobara una manifiesta arbitrariedad o ilegitimidad (conf. esta Sala, en otra integración, in re "Radio Mitre SA c/ COMFER -resol. 643/98", expte. 74/99, fallo del 17.6.99).

Asimismo, se ha entendido que respecto de facultades de ejercicio discrecional, el control judicial es siempre un control de legitimidad, comprensivo tanto de la legalidad como de la razonabilidad del acto, que comprende el examen de su eventual arbitrariedad. La circunstancia de que la administración obre en ejercicio de facultades con un cierto ámbito de discrecionalidad no puede constituir un justificativo de una conducta arbitraria, pues es precisamente la razonabilidad con que se ejercen tales facultades el principio que otorga validez a los actos de los órganos del Estado, y que permite a los jueces, ante planteos concretos de parte interesada, verificar el cumplimiento de tales presupuestos (Fallos: 313:153, sus citas, y muchos otros) - cfr. esta Sala, en su anterior composición, in re "Telefónica de Argentina SA c/ CNC y otros s/ proceso de conocimiento", expte. N° 8774/05, del 1/9/2011; en idéntico sentido, esta Sala, en otra integración, in re "Baya Simpson, Enrique c/ E.N. (Min. de Educación y Justicia) s/ nulidad de resolución", del 27/2/92-.

En las presentes actuaciones, se advierte que el Fisco Nacional ha hecho uso de una atribución conferida por la propia ley del impuesto a las ganancias, sin que se vislumbre la existencia de arbitrariedad en su ejercicio.

Máxime si se tiene en cuenta, además de lo señalado en los últimos párrafos del considerando precedente, que la cuantía de los gastos (considerada relevante por el a quo) no condiciona, según los términos de la ley, la facultad que el fisco tiene de impugnar su deducción por haberse omitido la retención.

cabe agregar a lo hasta aquí expuesto, que conforme la doctrina del Alto Tribunal sentada en la causa "Cintafon S.R.L. s/ recurso de apelación. Impuesto Réditos", "... el agente de retención que voluntariamente o por propia negligencia no cumple con el deber de retener, deviene responsable del ingreso del impuesto debido, previéndose como única dispensa, la acreditación de que el contribuyente ingresó las sumas respectivas..." (Fallos: 308:442).

Consecuentemente, si quien omitió actuar como agente de retención lograre demostrar que el prestador o vendedor sujeto a retención ha ingresado por su cuenta las sumas no retenidas, ello lo liberará de su responsabilidad como agente de retención.

En el sub lite, la actora no logró acreditar el ingreso del tributo por parte de los prestadores del servicio de esquila (Sr. Debastiani y Sra. Gutiérrez).

Así se destacó en la resolución apelada, en la que, luego de transcribir lo dispuesto por el art. 37 de la R.G. (AFIP) N° 830/2000 (que precisamente establece que cuando se realicen pagos por conceptos comprendidos en dicha reglamentación y se omite efectuar la retención, el beneficiario deberá ingresar un importe equivalente a las sumas no retenidas, en las formas, condiciones y plazos allí establecidos), el juez administrativo señaló que "... ante las pruebas aportadas no hay constancias de que el beneficiario haya dado cumplimiento a lo regido por la reglamentación del sistema de retenciones en el Impuesto a las Ganancias" (sic) -ver fs. 23-.

En este aspecto, corresponde poner de resalto que la documental acompañada al contestar la vista en sede administrativa -consistente en copias de facturas, copias de las declaraciones juradas (y los tickets) del impuesto al valor agregado de Claudia Mabel Rodríguez (períodos 11 y 12 del 2003) y de los impuestos a las ganancias (período 2002) y al valor agregado (período 12/2002) del contribuyente Osvaldo Antonio Debastiani, así como del libro IVA-ventas (noviembre y diciembre de 2003) correspondiente a la primera; ver fs. 348/358 del Cuerpo II del impuesto a las ganancias-, no acredita el pago de las sumas que no fueron retenidas por la actora por parte de los beneficiarios aludidos (como se pone de manifiesto, según se vio, en la resolución apelada).

las consideraciones hasta aquí expuestas llevan a concluir que corresponde revocar el fallo del Tribunal Fiscal de la Nación en cuanto deja sin efecto el ajuste impositivo efectuado (así como los intereses) sobre la base de lo dispuesto por el art. 40 de la ley 11.683 (no deducibilidad de los gastos de esquila).

Sin embargo, teniendo en cuenta que el mencionado art. 40 establece una facultad que el fisco puede o no ejercer, la multa aplicada debe ser dejada sin

efecto, en tanto al confeccionar la declaración jurada correspondiente, la contribuyente se ajustó a las circunstancias determinativas del impuesto a las ganancias existentes hasta dicho momento, sin que tuviera la posibilidad de saber que el gasto resultaría posteriormente impugnado en virtud del efectivo ejercicio de dicha atribución.

En otras palabras, **la exclusión del gasto, facultativa para el ente recaudador, no era una obligación del contribuyente antes de que le fuera atribuida** (cfr. TFN, voto de la Dra. Sirito, en los autos "Transeuropa Video Entertainment San Luis SA s/ recurso de apelación", causa 17.066-I y acumulado, fallo del 11/6/04), por lo que, en rigor, mediante la presentación de la declaración jurada la actora no omitió el impuesto luego determinado como resultado de la impugnación del gasto (en los términos del art. 45 de la ley 11.683).

Por lo expuesto, el Tribunal RESUELVE: a) hacer parcialmente lugar al recurso intentado y, en consecuencia, revocar el fallo apelado en cuanto dejó sin efecto la determinación de oficio del impuesto a las ganancias y la liquidación de intereses; b) confirmar, por los fundamentos expuestos en el considerando que antecede, el decisorio apelado en cuanto revoca la multa aplicada".

❖ **ESTANCIA EL CHERQUE S.A. C.N.A.C.A.F. SALA "II" DEL 28.02.2013**

4.3. FALLO ESTANCIA EL CHERQUE S.A. T.F.N. SALA "B" DEL 27.06.2012

- ❖ "se interpone recurso de apelación contra la resolución, dictada por la División Revisión y Recursos de la **Dirección Regional Norte** de la AFIP-DGI, en las que se determinó de oficio la obligación tributaria de la recurrente en el **Impuesto a las Ganancias por los períodos fiscales 2002 y 2003** con más intereses resarcitorios y **multa en los términos del art. 45** de la ley 11.683 equivalente a un 70% de gravamen presuntamente dejado de ingresar".
- ❖ "la actividad desarrollada por la firma es la cría de ganado lanar con la finalidad de la producción de lana. ...la tarea de esquila es imprescindible y que debe llevarse a cabo anualmente por cuanto la supervivencia de los ovinos depende de ello. Las denominadas "comparsas" son contratadas para dicha labor, aportando máquinas y personal para la esquila, lo cual genera un gasto que estaría directamente relacionado con la actividad generadora de riqueza, ...".
- ❖ "el motivo del ajuste radica en la omisión de actuar como agente de retención del Impuesto a las Ganancias respecto de los servicios de esquila facturados por los períodos fiscales 2002 y 2003, con sustento en el art. 40 de la ley ley de impuesto a las ganancias".
- ❖ "no existe ningún tipo de irregularidad con relación al gasto realizado, ya que, los proveedores del servicio prestado resultan incuestionables; tanto el proveedor como el cliente han emitido los correspondientes comprobantes;

los gastos han sido abonados, están registrados y han sido declarados como ingresos por los proveedores de los servicios”.

- ❖ *“en oportunidad de contestar la vista se acompaño fotocopia de las declaraciones juradas y registros de I.V.A. y ganancias de los proveedores por cuyas operaciones no se practico retenciones,en la resolución administrativa se han limitado a expresar que las pruebas ofrecidas fueron tenidas en cuenta y que no habría constancias de que el beneficiario haya dado cumplimiento a lo regido por la reglamentación del sistema de retenciones del impuesto a las ganancias”.*
- ❖ *“si bien la obligación de los períodos fiscales cuestionados habría sido regularizada por parte de los destinatarios de la retención mediante la inclusión del servicio prestado en las respectivas DDJJ, dicho importe no fue ingresado, ofrece el ingreso de las retenciones omitidas cuyo monto asciende a \$1.130,72 que serán depositadas inmediatamente de aceptadas por el Tribunal para evitar cualquier perjuicio fiscal”.*

OPINION DEL FISCO A LA HORA DE CONTESTAR EL RECURSO DE APELACION

- ❖ *“Asevera que la recurrente omitió actuar como agente de retención por la enajenación de bienes muebles y de cambio, y por ello el gasto a impugnar sería el correspondiente a las compras respecto de cuyos pagos se omitió realizar dicha retención, conforme el art. 40 LIG y la Res. Gral. N° 830/2000”.*
- ❖ *“yerra el apelante al atribuir carácter sancionatorio al dispositivo del citado art. 40, ya que dicha norma se insertaría rigurosamente dentro de la estructura propia del impuesto al fijar como condición de deducibilidad de los gastos que éstos realmente posean los requisitos de tales subordinando la detracción a que cuando por su naturaleza hubiera correspondido la retención, la misma se hubiere practicado”.*
- ❖ *“Señala que la utilización del término "podrá", estaría relacionado con la facultativa aplicación que del mismo pueda efectuar el Fisco Nacional, quien en uso de sus facultades y analizando la realidad económica, habría examinado la procedencia del mismo y tal como surgiría de la prueba recabada en autos, habría quedado debidamente demostrada la omisión de retener”.*
- ❖ *“Hace referencia al **Dictamen N° 78/2001** (AFIP) y puntualiza que en el mismo, siguiendo -según sus dichos- la opinión mayoritaria de la doctrina, se concluiría en que independientemente de la aplicación del mentado art. 40 correspondería aplicar las sanciones de la ley de procedimiento y eventualmente de la ley penal tributaria”.*
- ❖ *“la recurrente no acompaña elementos que permitan modificar el cargo que sobre ella recayera, toda vez que no habría aportado pruebas que la*

eximieran de cumplir con la obligación de actuar como agente de retención, sino que reconocería no haber retenido. Agrega a ello, que la apelante no habría ofrecido prueba ni arrojado elementos válidos en esta instancia para refutar los hechos expuestos por el organismo recaudador, de los que se habría servido para calificar la conducta del actor”.

- ❖ *“en relación al ofrecimiento de ingresar las retenciones que no ingresara oportunamente a efectos de evitar cualquier perjuicio fiscal, manifiesta que el mismo no haría mas que poner de relieve el incumplimiento incurrido y que a esta altura el perjuicio ya habría sido causado, toda vez que no se habría ingresado la retención en el momento oportuno, resultando en consecuencia, improcedente el ofrecimiento efectuado”.*
- ❖ *“En lo que atañe a la multa impuesta, resalta que del análisis de las actuaciones surgiría en forma clara cual habría sido el comportamiento del agraviado y se verificaría que en su oportunidad no habría adoptado los recaudos indispensables para que la liquidación del impuesto se ajustara en un todo a las normas vigentes”.*

SENTENCIA DEL T.F.N.

- ❖ *“conforme surge del Informe Final de Inspección, la actividad desarrollada por la empresa encartada es la cría de ganado ovino y bovino y la venta de su producido (carne, lana, cueros). La explotación agropecuaria se encuentra ubicada en la provincia de Chubut y la administración de la misma en la ciudad de Buenos Aires”.*
- ❖ *“Que de todos los gravámenes e ítems verificados, únicamente fue valorado como de interés fiscal en la resolución determinativa apelada, el hecho de que la sociedad omitiera actuar como agente de retención del Impuesto a las Ganancias respecto de los servicios de esquila por los períodos fiscales 2002 y 2003. Así, se impugnaron los gastos correspondientes a esos servicios, considerando sólo los pagos sobre los que hubiese correspondido practicar retención cuando ésta se hubiere omitido, todo según lo dispuesto en el art. 40 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, como único fundamento del cuestionamiento fiscal”.*
- ❖ *“cabe mencionar que el art. 40 de la ley del gravamen prescribe que cuando el contribuyente no haya dado cumplimiento a su obligación de retener el impuesto de conformidad con las normas vigentes, la AFIP-DGI podrá a los efectos del balance impositivo, impugnar el gasto efectuado por éste”.*
- ❖ *“como tiene dicho esta Sala en autos **"ABH Pesquera S.A."**, **sentencia de fecha 23/02/2007**, "el agente de retención es quien debe hacer un pago al contribuyente, ya sea por su función pública o por razón de su actividad, oficio o profesión, lo cual le da la posibilidad de deducir del precio o pago que se verifica ante él, tributo que posteriormente debe ingresar al Fisco”.*

- ❖ *“la obligación de actuar como agente de retención y la omisión de haber retenido las sumas pertinentes **son hechos reconocidos por la parte actora** en su libelo recursivo. En cambio, entre otros agravios, la recurrente plantea la regularidad de las operaciones realizadas y la importancia que la deducción de los gastos de esquila posee para su específica actividad comercial, por cuya vinculación entiende que deberían ser pasibles de deducción en los términos del art. 80 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, en tanto el dispositivo del mentado art. 40 del mismo cuerpo normativo, sería facultativo para el Fisco Nacional. Asimismo, sostiene que existiría una grave desproporción entre los montos que se dejaron de retener y la suma reclamada por la impugnación de los gastos”.*
- ❖ *“Que la fiscalización efectuada se extendió integralmente sobre todos los aspectos tributarios referentes a la contribuyente, pasando por los aspectos formales, I.V.A., Impuesto a las Ganancias, las cuentas particulares de los socios, las cuentas bancarias de la sociedad, los anticipos en ganancias, el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, hasta el cumplimiento al Régimen Nacional de Seguridad Social, **no encontrando objeción relevante alguna más allá de la ausencia de retención** por las operaciones de servicio de esquila”.*
- ❖ *“según la inspección actuante, se circularizaron proveedores entre los cuales se encuentran aquellos declarados por el contribuyente como prestadores del servicio de esquila (Osvaldo Antonio Debastani y Claudia Mabel Gutiérrez), manifestando que “las operaciones informadas por los proveedores fueron cotejadas con las registradas por el contribuyente, no existiendo irregularidades”.*
- ❖ *“el Fisco Nacional expresa en la determinación efectuada que los citados proveedores respondieron a los requerimientos efectuados, aportando las constancias pertinentes sobre las operaciones de gastos de esquila de carneros y lanares, las cuales coinciden con lo declarado por la recurrente, quedando acreditada la existencia de los mismos, y no mereciendo tacha alguna su capacidad operativa, así como tampoco la existencia de las operaciones declaradas ni su magnitud. Meramente se afirma en la resolución traída en recurso, luego de detallar lo aportado por los proveedores, que “...en consecuencia, se procedió a impugnar los gastos mencionados, considerando el monto de los pagos sobre los que debieron haberse practicado las retenciones...”.*
- ❖ *“si se presta atención a las proporciones de montos reclamados, en el Anexo III al Estado de Resultados “Aplicación de gastos” tanto del ejercicio 2002 como del 2003, puede observarse que la impugnación de la deducción de las tres facturas por servicios de esquila es el tercer gasto más importante en que incurre la apelante, y el primero directamente vinculado a la actividad generadora de rentas. Por ello, es patente que la imposibilidad de deducir dichos gastos implica para la empresa un grave incremento de la base*

imponible que, en definitiva, no se condice en modo alguno con la suma de retenciones realmente adeudada según la Resolución 830/2000 (AFIP)".

- ❖ *“corresponde recrear la doctrina sentada por esta Sala in re **"MDQ Le Sport S.A."**, **sentencia de fecha 31/05/2011**, en la medida en que no se comparte el criterio expuesto por el Organismo Fiscal en cuanto a la impugnación del gasto de servicios por la vía del artículo 40 de la ley de Impuesto a las Ganancias, cuando ha corroborado la existencia de los proveedores y aceptado la regularidad, tanto cuantitativa como cualitativa, de las operaciones denunciadas por la contribuyente”.*
- ❖ *“de admitirse lo contrario, se estaría permitiendo situar al Fisco en contradicción con sus propios actos, ejerciendo una conducta –impugnación de los gastos- incompatible con la asumida anteriormente –admisión de la existencia y cuantía de los proveedores y operaciones- (véase en ese sentido C.S.J.N., "García Badaracco", Fallos 326:3734; "Estructuras Tafi", Fallos 321:2530; y muchos otros; y esta Sala, "Dulcamara", 29/9/88; "Alto Paraná", 27/2/96, entre otros)”.*
- ❖ *“tal cual se expresó en el precedente **"MDQ Le Sport S.A."** ya citado, "...si bien no resulta justificada la falta de retención por parte de la recurrente... cabe señalar que el Fisco Nacional frente a dicha situación tenía otros remedios, ya sea para requerir el ingreso de las sumas no retenidas y/o de sancionar a la contribuyente por su omisión, utilizando las herramientas que a tales efectos le ofrece la Ley N° 11683, aspecto éste no explorado por el Organismo Fiscalizador”.*
- ❖ *“en el mismo sentido afirmaba **Giuliani Fonrouge** que "...otras disposiciones cubren el interés fiscal y hacen innecesaria la impugnación del gasto; así, el art. 8°, inc. c), ley 11.683, t.o. 1998, establece la responsabilidad solidaria del agente por el monto que debió retenerse y que el contribuyente no satisfizo" (Giuliani Fonrouge, Carlos María y Navarrine, Susana Camila, "Impuesto a las Ganancias", Lexis Nexis, 4ta. Edición, Buenos Aires, 2007, p. 427)”.*
- ❖ *“atento las particularidades del presente caso, no puede avalarse la elección del Fisco Nacional de pretender el reclamo de las retenciones adeudadas a través del mentado art. 40 en forma exclusiva, puesto que dicha vía resulta palmaria y desmedidamente más gravosa para el contribuyente en un contexto de hechos que no justifica la decisión de valerse de dicho dispositivo, facultativo para el ente recaudador”.*
- ❖ *“por todas las consideraciones que anteceden, **corresponde revocar en su totalidad la resolución determinativa del Impuesto a las Ganancias apelada en autos**. Las costas se imponen en el orden causado atento a que, conforme las circunstancias del caso y más allá del modo en que se resuelve, el Fisco pudo razonablemente creerse con derecho a proceder del modo en que lo hizo”.*

- ❖ “se resuelve: 1. **Revocar en su totalidad la resolución determinativa del Impuesto a las Ganancias apelada en autos.** 2. **Costas en el orden causado.**”.

❖ **ESTANCIA EL CHERQUE S.A. T.F.N. SALA “B” DEL 27.06.2012**

5 - VENTA DE ACCIONES POR PARTE DE UNA PERSONA FISICA

- ❖ **LEY 25.414 (B.O.30.03.01)**
- ❖ **DECRETO 493/01 (B.O.30.04.01)**
- ❖ **LEY 23.556 (B.O.28.12.01)**
- ❖ **DICTAMEN 351/03 (P.T.N.) DE FECHA 03.07.03**
- ❖ **INSTRUCCIÓN GENERAL 5/04 (DGI) DE FECHA 22.11.04**
- ❖ **DICTAMEN 20/2005 DE LA PROCURACION DEL TESORO DE LA NACION DEL 21/01/2005**
- ❖ **GRUPO DE ENLACE AFIP CPCECABA (20.04.2005)**
- ❖ **ACTUACION 545/09 (D.A.L.) (DI ALIR) 16.07.09**

LEY 25.414 (B.O.30.03.2001)

- ❖ **LA LEY 25.414 (B.O. 30/03/2001) SUSTITUYO EL ARTICULO 3 INCISO C) DE LA LEY DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS INCORPORANDO COMO GRAVADO AL RESULTADO POR LA VENTA DE ACCIONES, TITULOS CUALQUIERA SEA EL SUJETO QUE LOS OBTENGA.**

DECRETO 493/01 (B.O.30.04.2001)

- ❖ **ASIMISMO EL DECRETO 493/01 MODIFICA LA EXENCION DEL ARTICULO 20 INCISO W) NO INCLUYENDO COMO EXENTAS A LAS ACCIONES QUE NO COTIZAN EN BOLSA**

LEY 25.556 (B.O.28.12.2001)

- ❖ **LUEGO LA LEY 25.556 (B.O. 28/12/2001) DEROGA A LA LEY 25.414**

DICTAMEN 351/03 (03.07.2003) P.T.N.

- ❖ **EN EL DICTAMEN 351/03 (03.07.03) EL PROCURADOR DEL TESORO DE LA NACION DETERMINO QUE HA PERDIDO OPERATIVIDAD EL INCISO**

3) DEL ART. 2 DE LA LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS; ASI COMO LA EXENCIÓN DEL INC. W) DEL ART. 20.

- ❖ ASIMISMO DICE QUE NO RENACE LO QUE DEROGO LA LEY 25.414

INSTRUCCIÓN GENERAL 5/2004 (22.11.2004)

- ❖ MEDIANTE LA **INSTRUCCIÓN GENERAL 5/2004** DEL 22/11/2004 EL DIRECTOR DE LA DGI LE COMUNICA A LAS AREAS OPERATIVAS QUE DEBERAN OBSERVAR EL CRITERIO ESTABLECIDO POR EL P.T.N. EN EL DICTAMEN 351/03
- ❖ LA INCERTIDUMBRE QUEDA RESPECTO DEL RESULTADO DE VENTA DE BIENES MUEBLES AMORTIZABLES (INCLUIDO EN EL VIEJO INCISO 3) DEL ARTICULO 2 DE LA LIG)

DICTAMEN 20/2005 DE LA PROCURACION DEL TESORO DE LA NACION DEL 21/01/2005

- ❖ EL PROCURADOR CONCLUYE QUE LA VENTA DE ACCIONES DE UNA PERSONA FISICA NO HABITUALISTA **REALIZADA EN EL PERIODO DEL 1º DE ENERO AL 30 DE ABRIL DE 2001 NO ESTA GRAVADA**, AUNQUE LUEGO DE ESE PERIODO LA LEY 25.414 Y EL DECRETO 493/01 LOS GRAVA.
- ❖ ARGUMENTA QUE AUNQUE EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS ES UN IMPUESTO DE EJERCICIO (O SEA GRAVA LAS OPERACIONES AL 31/12 PARA LAS PERSONAS FISICAS) EL HECHO DE NO SER HABITUAL NO PUEDE SER SOMETIDO POR UNA NORMA POSTERIOR A SU GRAVABILIDAD, COSA QUE SI SE JUSTIFICARIA POR EJEMPLO PARA UN SUJETO QUE HAGA HABITUALIDAD EN SU NEGOCIO

GRUPO DE ENLACE AFIP CPCECABA (20.04.2005)

- ❖ SEGÚN UNA **CONSULTA** REALIZADA EN EL **GRUPO ENLACE AFIP- CONSEJO DEL DIA 20/04/05** , LA AFIP RESPONDE QUE LA VENTA DE BIENES MUEBLES AMORTIZABLES QUEDO FUERA DEL OBJETO DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

NOTA 1.655/05 (SDG ASJ) (09.08.2006)

- ❖ EN LA **NOTA 1.655/05 (SDG ASJ) DEL 09.08.06** LA D.G.I. SOSTUVO QUE LAS VENTAS DE BIENES DE USO REALIZADAS POR PERSONAS FISICAS ESTAN FUERA DEL AMBITO DEL TRIBUTOS, SALVO QUE SEAN REALIZADAS POR UNA EXPLOTACION UNIPERSONAL

ACTUACION 545/09 (D.A.L.) (DI ALIR) 16.07.09

- ❖ EL INCISO W) DEL ART. 20 ESTA OPERATIVO PARA LAS PERSONAS FISICAS HABITUALISTAS
- ❖ LA PERSONA FISICA HABITUALISTA QUE VENDE ACCIONES
- ❖ CON COTIZACION ESTA EXENTA
- ❖ SIN COTIZACION ESTA GRAVADA

FALLO BOITEAUX MIGUEL ANGEL C.N.A.C.A.F. SALA "V" DEL 12.04.07

- ❖ VENTA DE ACCIONES REALIZADA POR UNA PERSONA FISICA NO HABITUALISTA PERFECCIONADA EN AL AÑO 2001 ANTES DE LA VIGENCIA DE LA LEY 25.414
- ❖ SE REVOCA LA SENTENCIA DEL T.F.N. (EL TRIBUNAL HABIA CONFIRMADO LA DETERMINACION DE OFICIO)
- ❖ SE DECLARA LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL ART. 1 DE LA LEY 25.414, EN CUANTO DELEGO LA FACULTAD PARA DEROGAR EXENCIONES

FALLO MAGARIÑOS, JUAN CARLOS , C.N.A.C.A.F. SALA "II", DEL 05/07/08

- ❖ VENTA DE ACCIONES REALIZADA POR UNA PERSONA FISICA NO HABITUALISTA PERFECCIONADA EN AL AÑO 2001 ANTES DE LA VIGENCIA DE LA LEY 25.414
- ❖ SE REVOCA LA SENTENCIA DEL T.F.N. (EL TRIBUNAL HABIA CONFIRMADO LA DETERMINACION DE OFICIO)
- ❖ SE DECLARA LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL ART. 1 DE LA LEY 25.414, EN CUANTO DELEGO LA FACULTAD PARA DEROGAR EXENCIONES

LA CAMARA REVOCA LA SENTENCIA DEL T.F.N. FALLANDO EN EL MISMO SENTIDO QUE LA CAUSA BOITEAUX DONDE SE HABIA DECLARADO LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL ART. 1 DE LA LEY 25.414, EN CUANTO DELEGO LA FACULTAD PARA DEROGAR EXENCIONES

PERO COMPARTE EL CRITERIO DEL T.F.N. EN LA CUESTION DE LA IRRETROACTIVIDAD IMPROPIA POR LAS OPERACIONES REALIZADAS ENTRE EL 01.01.01.Y EL 30.04.01 SI BIEN LA CUSTION DEVINO ABSTRACTA

FALLO MAGARIÑOS, JUAN CARLOS , T.F.N. , SALA B DEL 20/12/05

LA ACTORA APELA DICHIENDO QUE LA OPERACIÓN DE VENTA DE ACCIONES QUE NO COTIZAN EN BOLSA QUE SE REALIZO EL 2/1/2001 SE ENCONTRABA

EXENTA PUES LAS MISMAS EMPEZARON A ESTAR GRAVADAS A PARTIR DEL DECRETO 493/2001, DICTADO EN EL MARCO DE LA LEY 25.414, CONSIDERANDO QUE SE VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD E IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY.

LA SALA B DEL T.F.N. CONFIRMO LA DETERMINACION , ARGUMENTANDO QUE NO SE VIOLA EL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD EN FUNCION A QUE EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS ES UN IMPUESTO DE EJERCICIO. O SEA EL HECHO IMPONIBLE SE PERFECCIONO EL 31/12/2001

FALLO NERLI, ANTONIO ALFREDO, TFN SALA C DEL 19.10.2006 (Con voto en disidencia de URRESTI)

“una operación de venta de acciones sin cotización efectuada por una persona física, iniciada en un contexto de exención (junio de 2000) y perfeccionada en el año 2001, antes de la vigencia de la ley 25.414.

el 2 de enero de 2001, se transfirieron al comprador las acciones vendidas — previo pago del precio acordado— y se inscribió la transferencia de acciones en el Registro de Accionistas de la sociedad.

respecto del saldo adeudado se convino el pago a plazo y se instrumentó un contrato de prenda en primer grado sobre las acciones transferidas”.

SENTENCIA DEL T.F.N.

*“la cuestión a resolver se circunscribe en **determinar si el producido resultante de una operación de compraventa de acciones realizada por una persona física no habitualista perfeccionada el 2 de enero del año 2001, se encuentra gravada por el impuesto a las ganancias**”.*

VOTO DE URRESTI

*“cabe puntualizar que **antes de la sanción de la ley 25.414, el resultado obtenido por una persona física o sucesión indivisa por la enajenación de acciones, títulos, bonos y demás títulos valores, no se encontraba alcanzado por el impuesto a las ganancias por no cumplir con el requisito de permanencia de la fuente productora**”.*

*“La ley 25.414 publicada en el Boletín Oficial el 30 de marzo de 2001 modificó el apartado 3 del art. 2° de la ley e incorpora dentro del objeto del impuesto a las ganancias para personas físicas y sucesiones indivisas a **“los resultados obtenidos por la enajenación de bienes muebles amortizables, acciones, títulos, bonos y demás títulos valores, cualquiera fuera el sujeto que las obtenga”, pero amplía a su vez, la exención del art. 20 inc. w) para abarcar a esos mismos resultados obtenidos por personas físicas, sean estas habitualistas o no.***

Asimismo la ley 25.414 faculta al Poder Ejecutivo a derogar exenciones impositivas.

Es así que el Poder Ejecutivo dicta, en ejercicio de tales facultades, el dec. 493/2001 (B.O. 30/4/01), el cual **modificó**, a través de su art. 3°, **la exención prevista en el art. 20 inc. w) de la ley de impuesto a las ganancias**, disponiendo que: **"los resultados provenientes de operaciones de compraventa, cambio, permuta o disposiciones de acciones, títulos, bonos y demás títulos valores, obtenidos por personas físicas y sucesiones indivisas, en tanto no resulten comprendidas en las previsiones del inc. c) del art. 49, excluidos los originados en las citadas operaciones, que tengan por objeto acciones que no coticen en bolsas o mercados de valores, cuando los referidos sujetos sean residentes en el país..."**.

En cuanto a su **vigencia**, el art. 4° del Dec. 493/2001 dispone que las disposiciones de su art. 3° surtirán efectos para el año fiscal en curso a la fecha de su publicación, es decir para el período fiscal 2001.

En estos términos la administración ha entendido que el resultado de la venta de acciones realizada por el recurrente se encuentra alcanzado por el impuesto a las ganancias, en tanto es el resultado obtenido por la venta de acciones que no cotizan en bolsa, y que el sujeto que realiza dicha operación es una persona física, razón por la cual queda excluida de la exención prevista en el art. 20 inc. w) de la ley de impuesto a las ganancias.

Cabe tener presente que el Impuesto a las Ganancias es un impuesto de ejercicio, por lo tanto comprende hechos imponibles de formación sucesiva que se perfeccionan a la finalización del año fiscal.

Los contribuyentes deben imputar sus rentas al año fiscal que corresponda, entendiéndose por tal el comprendido entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de cada año, según lo establece el art. 18 de la ley 20.628.

En el caso de autos la operación de compraventa de acciones sin cotización, celebrado por el recurrente se perfeccionó el día 2 de enero del 2001.

Teniendo presente ello y en conformidad con lo expuesto la renta que obtuvo el recurrente como consecuencia de la enajenación de las acciones que poseía de la sociedad **Telecable Pérez S.A.**, corresponde al período fiscal 2001, y a los efectos del Impuesto a las Ganancias el hecho imponible se perfeccionó el día 31 de diciembre del 2001".

"El Impuesto a las Ganancias tiene como hecho imponible un fenómeno de contenido económico, que es la renta, la cual por su propia naturaleza tiende a repetirse en el tiempo.

Que las modificaciones que se efectúen en la ley, no se trata de una cuestión de retroactividad de la ley fiscal o de excepción al principio de la irretroactividad, sino de un supuesto de seudoretroactividad o efecto inmediato de la ley, aplicado a los llamados "impuesto de hecho imponible de ejercicio" en los cuales el presupuesto de

hecho, no se halla definitivamente constituido o verificado a la fecha de la sanción de la ley, lo que recién se produce a la finalización del ejercicio en curso, al momento de la sanción legislativa (Spisso, Rodolfo R. "Derecho Constitucional Tributario", Editorial Depalma, 2da. Edición, pág. 309/310).

Por ello, **corresponde confirmar, en este aspecto, la resolución apelada**".

VOTO DE ADORNO Y VICCHI

*"Que con respecto a la sujeción al Impuesto a las Ganancias de las plusvalías patrimoniales obtenidas por **personas físicas no habitualistas entre el 1° de enero y el 30 de abril de 2001**, por la venta de acciones que no cotizan en bolsa, corresponde efectuar las consideraciones que se pasan a exponer.*

*Que cabe destacar que en principio la sujeción a gravamen de tales plusvalías es el resultado de lo dispuesto por la **ley 25.414 (B.O. 30/3/01)** y por el **dec. 493/01 (B.O. 30/4/01)**, el cual **derogó la exención que alcanzaba a las mismas y dispuso que su sujeción a gravamen tendría efectos para el año fiscal en curso a la fecha de publicación del citado decreto, es decir, 2001.***

Que corresponde señalar que las modificaciones comentadas son de tal trascendencia que implican una redefinición del hecho imponible del gravamen y de su ámbito de aplicación, en cuanto a que decaen las exenciones que alcanzaban a los resultados provenientes de ciertos actos jurídicos, tales como los que involucra el caso traído a juzgamiento, exonerados del tributo antes del 30 de abril de 2001, fecha de entrada en vigencia del dec. 493/2001.

Que si bien la doctrina reconoce el carácter periódico del hecho imponible del impuesto a las ganancias en el sentido que el mismo se va consolidando a lo largo del tiempo, resulta útil poner de relieve que, precisamente, las ganancias provenientes de la enajenación de ciertos bienes, contempladas en el apartado 3) del art. 2° de la ley del gravamen, provienen de actos jurídicos que se perfeccionan de manera instantánea, sobre todo en el caso en el que los enajenantes no revisten el carácter de habitualistas.

Que a mayor abundamiento, debe tenerse en cuenta que en la especie se está en presencia de ganancias de capital, a las que en general la legislación comparada, por su carácter esporádico y no recurrente, otorga un tratamiento diferencial, como sucede por ejemplo en Estados Unidos y la República Federativa del Brasil.

Que a título de ejemplo, cabe destacar que en el primero de los países mencionados están sujetas a un tratamiento diferencial aquellas ganancias de capital provenientes de la enajenación de los bienes cuando los mismos hayan permanecido más de seis meses en el patrimonio del contribuyente, mientras que en el segundo, las ganancias de capital están sujetas a una alícuota del 15% desde el 1/1/1995.

Que en esta línea de razonamiento, el propio dec. 493/01 dispuso, respecto de las plusvalías comentadas, cuando los títulos valores que les dieron origen hubieren

permanecido en el patrimonio de sus titulares por un lapso no inferior a doce meses, que las mismas quedarían alcanzadas por el impuesto "hasta el límite del incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de dichas rentas, que resulte de aplicar sobre las mismas la alícuota del quince por ciento (15%)", normativa que guarda similitud con las arriba comentadas.

Que este tratamiento tributario señala una clara escisión de las plusvalías bajo examen respecto de las rentas que se consolidan a lo largo de un ejercicio o período fiscal, como resultado del curso habitual de los negocios.

*Que en este orden de ideas, **las modificaciones legales que importan redefinir el hecho imponible o que derogan exenciones, como en el caso traído en autos a sentencia, revisten un carácter sustancial que conmueven los fundamentos mismos del gravamen, al que otorgan nueva trascendencia y proyección, por lo que no puede válida ni razonablemente sostenerse que confieren nuevos efectos a actos jurídicos consolidados durante la vigencia de la ley anterior.***

*Que por lo expuesto, **los suscriptos interpretan que cabe sostener razonablemente que de la modificación legal estatuida por el dec. 493/2001, no pueden surgir nuevos efectos sobrevivientes respecto de actos jurídicos perfeccionados durante la vigencia de la ley anterior, es decir, como en autos, antes del 30 de abril de 2001.***

*Que cabe señalar que **esta posición resulta coincidente con la vertida por el Señor Procurador General del Tesoro de la Nación en Dictamen N° 20/2005, quien, sobre la base de la certeza jurídica que debe rodear a los actos negociables realizados en el decurso de la vida económica del país, señaló que "...hasta el dec. 493/01, las ventas de acciones que no cotizan en bolsa realizadas por personas físicas residentes en el país, no habitualistas, no deben tributar el impuesto a las ganancias desde el 1° de enero hasta el 30 de abril de 2001".***

*Que cabe destacar que **tal opinión no resulta sujeta a revisión judicial alguna, ni resulta vinculante para este Tribunal, aunque sí lo es para los servicios jurídicos de los órganos del poder administrador, y que la misma, si bien arriba a iguales conclusiones que las manifestadas en autos, lo hace sobre la base de fundamentos diferentes que los aquí sustentados.***

***En virtud de la votación que antecede, por mayoría, se resuelve: Revocar la resolución apelada.** Costas por su orden. — Esteban J. Urresti. — Adriana Adorno. — Juan C. Vicchi".*

MARIDON BEATRIZ JOSEFA T.F.N. SALA D DEL 19.10.2006.

"en junio del año 2000 celebró un contrato de compraventa de acciones por el cual vende el 100% de su tenencia accionaria en Telecable Pérez SA, quedando sujeta la operación a la aprobación de la Comisión de Defensa de la Competencia y del COMFER. Manifiesta que con fecha 2 de enero de 2001 se transfirió la totalidad del paquete accionario de la sociedad al adquirente, quien pagó el

porcentaje acordado sobre el precio neto y respecto del saldo adeudado se acordó un pago a plazo y se instrumenta un contrato de prenda en primer grado sobre las acciones transferidas y en la misma fecha se inscribe la transferencia de acciones en el Registro de Accionistas de la sociedad. Explica que al momento del vencimiento general del impuesto **presentó la declaración jurada del impuesto a las ganancias del ejercicio 2001 considerando exenta la utilidad derivada de la venta antes descripta".**

SENTENCIA DEL T.F.N.

"la cuestión a resolver radica en resolver si el resultado de la operación de compraventa de acciones efectuada por la recurrente se encuentra gravada por el impuesto a las ganancias".

*"si bien es cierto que el cierre del ejercicio 2001 se produjo el 31 de diciembre de ese año, **no por ello puede afirmarse que la modificación introducida a partir de abril del año 2001 con motivo del dictado de la ley y decreto anteriormente reseñado, resulte extensiva a las operaciones efectuadas entre el 1 de enero de dicho año y la fecha de entrada en vigencia de las mismas.***

de aceptarse el criterio fiscal plasmado en la resolución en crisis se estaría admitiendo que la nueva ley pueda afectar las relaciones y situaciones jurídicas realizadas con anterioridad a la entrada en vigencia de la nueva norma, y en ese caso "la estabilidad de los derechos sería ilusoria y los contribuyentes no estarían nunca seguros en sus relaciones con el Fisco" (Fallos: 188:293, doctrina reiterada en Fallos: 237:556 - LL - T. 20 - pág. 867; T. 88 - pág. 360), vulnerándose el principio de legalidad y la irretroactividad de las leyes.

los fundamentos vertidos por el suscripto en el presente pronunciamiento también han sido adoptados por el procurador del Tesoro de la Nación al emitir el dictamen 20 de fecha 21/1/2005 donde opinó que las utilidades por venta de acciones que no coticen en bolsa por personas físicas no habitualistas, no debían tributar el impuesto a las ganancias desde el 1 de enero hasta el 30 de abril de 2001. Que en esa oportunidad el procurador expresó: "Debe asumirse que ésa es la definición de la naturaleza de este impuesto, que tiene la particularidad - normalmente- de transformar negocios anteriores en hechos imponibles recién en el mes de diciembre.

Quien obtiene una ganancia en los términos transcriptos en este punto, párrafo 1, es sometido a ese mecanismo de determinación impropia del hecho imponible, estructura impositiva que conoce. Sabe que se trata de un impuesto denominado de ejercicio o periódico. La habitualidad de su negocio y el conocimiento del momento en que se va a considerar acaecido el hecho imponible, permite aceptar que pueda encontrar un esquema empresarial que le proteja en mayor o menor medida del alea natural del impuesto.

Esta prevención no es imaginable en la persona física no habitualista, de modo que extender aquella naturaleza imprecisa que gobierna al impuesto a las ganancias

a este excepcional caso, y someterlo a la configuración de hecho imponible por una norma muy posterior al momento en que se realizaron los negocios ocasionales, importaría predicar la imperatividad de una naturaleza exponenciada en su imprecisión y por ello alejada del principio de certeza hasta un punto en que quedaría fuera del alcance de la justificación con que el interés público de la recaudación válida a este impuesto para los sujetos no excepcionales

Aún cuando no incide en la solución que debe dársele a este caso, no corresponde soslayar que la ley 25414, al declarar alcanzados por el impuesto a los no habitualistas -si bien los eximió-, desconoció la naturaleza del impuesto que define el artículo 2, inciso 1) de la ley de impuesto a las ganancias".

Que en tal sentido la eliminación de la exención oportunamente prevista en el artículo 20, inciso w) de la ley del tributo, no tiene incidencia en la determinación del gravamen del período bajo examen, y esto es como consecuencia de la fecha a partir de la cual las normas citadas han cobrado vigencia.

Que sin perjuicio de las precedentes consideraciones, que han sido efectuadas siguiendo la argumentación expuesta por las partes, **debe tenerse en cuenta que conforme con la oportunidad en que fue celebrado el contrato de compraventa de las acciones en cuestión, dicha operación ha quedado totalmente fuera del alcance de los términos del citado decreto 493/2001, ya que aún en la hipótesis -no compartida, según se ha visto- de asignarle efecto retroactivo al 1/1/2001, el mismo no es aplicable a hechos imposables acaecidos en el año 2000.**

Ello es consecuencia de que **la compraventa civil que se ha realizado en el caso de autos por escrito el 23/6/2000, es un contrato que se perfecciona mediante la expresión del consentimiento formulado por las partes, de conformidad con lo que establece el artículo 1373 del Código Civil, sin que la fecha de tradición de los efectos vendidos, o la de su registración societaria ni la del pago del precio, puedan modificar las consecuencias económicas de su celebración.** Y siendo que ésta se operó durante el año 2000, a dicho período fiscal habría correspondido asignar el resultado impositivo derivado de la misma, si el mismo no se hubiera encontrado por ese entonces excluido del tributo.

En conclusión, a los resultados obtenidos de esa disposición de títulos valores, **le corresponde el tratamiento de no alcanzadas, toda vez que dicha operación ha sido llevada a cabo por personas físicas en forma no habitual, y la no inclusión en el objeto del gravamen produce efectos análogos a los de la exención, debiendo por ello revocarse la resolución apelada en todas sus partes, con costas".**

5.1. – VENTA DE ACCIONES CUANDO SE PRODUCE LA VENTA CON LA FIRMA DEL CONTRATO O CON LA TRANSFERENCIA DE LAS ACCIONES

❖ EL TEMA EN DUSCUSION ES EL DEVENGAMIENTO DE UNA PERDIDA

- ❖ EL CONTRIBUYENTE SOSTIENE QUE ES EN EL MOMENTO DE LA SUSCRIPCIÓN DE LOS COMPROMISOS IRREVOCABLES (EL PERDIDA SE GENERA CON LA FIRMA DEL CONTRATO)
 - ❖ LA A.F.I.P. SOSTIENE QUE ES EN EL MOMENTO DE LA ENTREGA DE LAS ACCIONES
 - ❖ EL T.F.N. CONFIRMA LA DETERMINACION DE OFICIO
 - ❖ LA CAMARA CONFIRMA LA SENTENCIA DEL T.F.N. Y POR ENDE LA DETERMINACIÓN DE OFICIO
 - ❖ PARA LA CAMARA LO QUE GENERA LA PERDIDA ES LA TRADICION ES DECIR LA ENTREGA DE LAS ACCIONES
 - ❖ **SERVICIOS SOCIALESC PIAVE S.A. C.N.A.C.A.F. SALA "II" DEL 12.06.07**
-

IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES

1 – EXPLOTACION UNIPERSONAL TRATAMIENTO DE LOS INMUEBLES RURALES

1.1. - GAVIGLIO, HILARIO JOSE T.F.N. SALA “C” DEL 18.03.2013

“La Dra. Adorno dijo:

*“se interpone el recurso de apelación contra la resolución de fecha 2 de agosto de 2007, dictada por el Jefe de la División Revisión y Recursos de la **Dirección Regional Santa Fe de la AFIP-DGI**, mediante la cual se determina de oficio la obligación impositiva de la recurrente en el **impuesto sobre los bienes personales por el período 2001** por la suma de \$... con más intereses resarcitorios por \$..., imponiéndose además una **sanción equivalente al 70% del impuesto omitido con sustento en el art. 45 de la ley 11.683.***

*La recurrente manifiesta que **es una persona física cuya actividad es la invernada de ganado bovino, siembra y cosecha de cereales en inmuebles rurales de su propiedad** identificados como campo La Chiquita (Prov. de Santa Fe), campo La Selva (Prov. de Córdoba) y campo El Pino (Prov. de Córdoba).*

Destaca que de acuerdo con el criterio del Fisco los inmuebles rurales antes mencionados se encuentran alcanzados por el Impuesto sobre los Bienes Personales por encontrarse afectados a una explotación y que los mismos no deben detraerse de la base imponible del impuesto”.

SENTENCIA DEL T.F.N.

*“en relación a la cuestión planteada, en la determinación de oficio se detecta que en la DDJJ del Impuesto sobre los Bienes Personales del período 2001 **no se incluyeron dentro del patrimonio los inmuebles rurales de propiedad del contribuyente que son explotados para su actividad agropecuaria.** Que el contribuyente aduce que los respectivos inmuebles rurales de su propiedad se encuentran exentos de acuerdo al art. 21 inc. f de la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales.*

el organismo fiscal, respecto de la exención anteriormente mencionada señala que el beneficio de la misma se aplica a los inmuebles rurales inexplorados o arrendados, y no respecto de aquellos que son utilizados por el titular en una explotación agropecuaria, haciendo mención al art. 19 inc. k) en el que detalla que se encuentran alcanzados por el impuesto los patrimonios de empresas o explotaciones unipersonales ubicadas en el país. Por lo que el fisco determina que los inmuebles rurales de propiedad del Sr. Hilario José Gaviglio componen el patrimonio de una explotación unipersonal, por lo tanto no se verificaría la existencia de ninguna norma exentiva.

la cuestión de fondo a resolver, es establecer si los inmuebles rurales se encuentran exentos en el Impuesto sobre los Bienes Personales.

en primer término **la ley del Impuesto sobre los Bienes Personales en su art. 17** "...establece que son sujetos pasivos del gravamen las personas físicas domiciliadas en el país y las sucesiones indivisas radicadas en el mismo....".

por otro lado **el art. 21 inc f) de la ley del gravamen** declara exentos a "Los inmuebles rurales a que se refiere el inc. e) del art. 2° de la ley del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta" es decir aquellos pertenecientes a personas físicas o sucesiones indivisas. Además de establecer en su art. 4° que inmuebles rurales son aquéllos que sean definidos así por las leyes castastrales locales.

el citado beneficio fiscal fue incorporado en la Ley sobre los Impuestos Personales por la Ley 25.063 mediante el inciso c) del art. 7° -con vigencia a partir del 31/12/98 y aplicación desde el período fiscal 1998-, encontrándose motivada dicha modificación por la creación del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, el cual recae, entre otros, sobre los inmuebles rurales.

cabe destacar que **de los antecedentes parlamentarios del proyecto de ley** correspondientes al cuerpo legal antes aludido, surge que "... derivan de la implantación del impuesto sobre la Ganancia Mínima Presunta, y **su propósito es evitar la doble imposición**. Por tal razón, se excluyen del ámbito del gravamen ciertos bienes...", entre ellos "...los inmuebles rurales de personas físicas y sucesiones indivisas, ahora gravados con el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta".

en relación a dichos inmuebles se debe tener en cuenta que solo pueden ser titulares de dominio de un inmueble las personas de existencia visible o de existencia ideal no puede considerarse como "titular" de un inmueble rural a una explotación unipersonal ya que los inmuebles no son propiedad de empresas unipersonales, sino de las personas físicas.

teniendo en cuenta que en nuestro derecho tributario "la persona física" no es sinónimo de "explotación unipersonal", ya que el primer concepto abarca el segundo, pues una persona física puede ser titular de más de una explotación unipersonal y además desarrollar otros tipos de actividades económicas, debiendo destacarse que no pueden ser considerados términos análogos.

cabe puntualizar que **los inmuebles no son "atribuibles" como propiedad de empresas unipersonales, sino de las personas físicas.**

deben citarse algunos antecedentes que evidencian lo contradictorio de la postura fiscal: mediante el **Dictamen 78/2001 (DI ATEC-AFIP)**, interpreta que para el caso los inmuebles rurales se encuentran exentos del Impuesto sobre los Bienes Personales de acuerdo a la normativa vigente. Dicha interpretación se reafirma en el **dictamen 27/2001** que contradice el anterior en cuanto a que dichos inmuebles los mismos si deben incluirse en el activo a los efectos de la valuación, de acuerdo al

art. 22 de la ley del Impuesto sobre los Bienes Personales. Por su parte el **Dictamen 7/2002 (DI ATEC-AFIP)** interpreta que están exentos los inmuebles rurales que integran el activo de explotaciones unipersonales, pero que hayan sido afectados al patrimonio de Sociedad de Hecho, o los inmuebles inexplorados o cedidos en alquiler.

en consecuencia, y **no obstante el Voto emitido por esta Sala en el fallo "González, Camilo s/recurso de apelación", sentencia del 14/04/2009, la suscripta entiende que corresponde revisar el criterio de no aplicar la exención a los inmuebles rurales en el caso de ser afectados a una explotación unipersonal porque se estaría frente a una doble imposición, que es justamente lo que el legislador quiso evitar** ("Antecedentes Parlamentarios-Ley 25,063- Reforma Tributaria"; año 1999 N° 2, La Ley; pág. 1062).

por lo expuesto precedentemente corresponde revocar la determinación en el Impuesto sobre los Bienes Personales correspondiente al período 2001".

"El Dr. Urresti dijo:

al sentenciar la Sala "C", el 14 de abril de 2009, la causa "González, Camilo s/Recurso de Apelación -Impuesto a los Bienes Personales" en la que la controversia sometida a decisión de este organismo jurisdiccional era sustancialmente análoga a la debatida en los presentes autos, este Juzgador adhirió a las conclusiones del voto del Dr. Vichhi.

sin embargo, un nuevo examen de la cuestión lleva a quien suscribe a rever su posición y adherir al criterio sustentado por la Dra. Adorno en el voto que emite en la presente causa".

"por ello, SE RESUELVE:

Revocar la resolución apelada, .. "

1.2. - MOLARO JOSE LUIS T.F.N. SALA "A" DEL 17.05.2012

- ❖ LA DIRECCION REGIONAL ROSARIO I DE LA AFIP DETERMINA IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES, PERÍODOS FISCALES 2001 A 2004 CON IMPOSICION DE MULTA POR OMISION DEL ART. 45 DE LA LEY 11.683.

OPINION DEL CONTRIBUYENTE:

- ❖ **"se interpone recurso de apelación contra la resolución de fecha 19 de abril de 2007, suscripta por el Sr. Jefe de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Rosario I de la AFIP-DGI, mediante la cual se determina de oficio la obligación tributaria del contribuyente relativa al impuesto sobre los bienes personales correspondiente a los períodos fiscales 2001 a**

2004, con más intereses resarcitorios. Asimismo, se aplica una multa con sustento en el art. 45 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.).

- ❖ *La recurrente se agravia de la pretensión fiscal de gravar con el impuesto sobre los bienes personales a los inmuebles rurales de su propiedad, los que -entiende- se encuentran alcanzados por la exención prevista en el inciso f) del artículo 21 de la ley del gravamen y, en consecuencia, **fueron deducidos en su DD.JJ. del total del activo del Patrimonio o explotación unipersonal.***
- ❖ *Puntualiza que el inciso f) del artículo 21 IBP fue incorporado por ley 25.063 la que, al establecer la exención aplicable a los inmuebles rurales por reunir las condiciones del artículo 2° de la ley del impuesto a la ganancia mínima presunta, viene a evitar la doble imposición que resultaría si dichos bienes estuvieran alcanzados por ambos tributos.*
- ❖ *Aduce que lo expuesto surge de los antecedentes parlamentarios del proyecto de la aludida ley de reforma impositiva.*
- ❖ *Concluye que desde la vigencia de dicha exención, **los inmuebles rurales cuyos titulares sean -en relación a ellos- sujetos pasivos del IGMP, no integran la base imponible del IBP** y sí resultan alcanzados por aquél impuesto, según la mecánica liquidatoria establecida en el texto legal del IBP.*
- ❖ *En abono a su postura, **invoca los Dictámenes N° 78/01 (DAT) y N° 7/02 (DAT) emanados del propio organismo fiscal.***
- ❖ *A mayor abundamiento, **alega que la norma del IBP no exige que el inmueble rural no esté afectado a una explotación, sólo requiere que su titular sea una persona física o una sucesión indivisa,** sujeto pasivo del IGMP, en relación a dicho inmueble.*
- ❖ *Entiende que si la titularidad del dominio pertenece a una persona física, existiendo una exención en el IBP para los titulares con relación a dichos inmuebles rurales, no correspondería excluirlos del beneficio por el hecho de tratarse de una empresa unipersonal o sociedad de hecho.*
- ❖ *Argumenta que, por definición del Código Civil, únicamente las personas de existencia visible o ideal pueden adquirir derechos reales y poseer bienes, excluyéndose la posibilidad de que una explotación unipersonal pueda ser titular de un bien registrable, tal los inmuebles rurales. Señala que los mismos son de propiedad de las personas físicas, las que precisamente son sujetos de la exención del inciso f), artículo 21 IBP, resultando la explotación unipersonal únicamente sujeto pasivo del IGMP.*
- ❖ *En consecuencia, entiende que la imposición del inciso k) del artículo 19 IBP sobre los patrimonios de empresas o explotaciones unipersonales, no*

comprende a los inmuebles rurales de titularidad de personas físicas que resulten sujetos pasivos del IGMP.

- ❖ *En relación a la Nota Externa N° 5/2006 (AFIP) publicada en el B.O. con fecha 22/11/2006, considera que ésta no soluciona la controversia ni debilita los argumentos con los que fundamenta la exención alegada; ello, dado que una Nota Externa no puede ni ampliar hechos impositivos ni restringir exenciones, a tenor de la propia definición inserta en la Disposición N° 1/1997 (AFIP). Alega que, aunque pueda resultar orientativa, dicha Nota no es de cumplimiento obligatorio ni retroactivo.*
- ❖ *Subsidiariamente, y en cuanto a la multa aplicada, plantea la existencia de error excusable, esencial e invencible, en su conducta. Funda el mismo en la dificultad interpretativa normativa.*
- ❖ *También en subsidio, respecto a los intereses resarcitorios liquidados, invoca la ausencia de mora culpable que obsta su intimación.*
- ❖ *Por lo expuesto, solicita se revoque la resolución apelada. No ofrece prueba y hace reserva del caso federal”.*

OPINION DEL FISCO:

- ❖ *“a fs. 37/46vta. obra la contestación del recurso por parte de la representación fiscal, quien por las razones de hecho y derecho que expone, peticiona se confirme la resolución recurrida, con costas. Ofrece los antecedentes administrativos como prueba y hace reserva del caso federal”.*

SENTENCIA DEL T.F.N.:

- ❖ *“la aquí recurrente no declaró en su totalidad el valor correspondiente al Rubro 1, Apartado f), Patrimonio de empresas o explotaciones unipersonales de los respectivos F. 762/A – rectificativos-, **atento no incluirse el valor del inmueble rural de su propiedad afectado a su explotación unipersonal**, resultando en consecuencia –a criterio fiscal- una materia imponible declarada en los períodos fiscales de marras, inferior a la real.*
- ❖ ***el tema a decidir en autos refiere a la procedencia del ajuste fiscal sustentado en la gravabilidad de los inmuebles rurales afectados a una explotación unipersonal** en los términos del inciso k) del artículo 19 de la ley del impuesto sobre los bienes personales; o si por el contrario, resulta aplicable la dispensa contenida en el inciso f) del artículo 21 de la ley del tributo, en cuanto establece la exención de los inmuebles rurales alcanzados a su vez por el impuesto a la ganancia mínima presunta, tal como sostiene la actora.*
- ❖ *cabe destacar que el artículo **16 de la ley 23.966** establece un gravamen de emergencia que “...se aplicará en todo el territorio de la Nación y que recaerá*

sobre los bienes personales existentes al 31 de diciembre de cada año, situados en el país y en el exterior”, resultando sujetos pasivos del impuesto “...a) Las personas físicas domiciliadas en el país y las sucesiones indivisas radicadas en el mismo, por los bienes situados en el país y en el exterior.” (cfr. art. 17).

- ❖ En tal sentido, **el inciso k) del artículo 19** de la mentada ley dispone que se consideran bienes situados en el país a “Los patrimonios de empresas o explotaciones unipersonales ubicadas en él.”
- ❖ Por su parte, **el inciso f) del artículo 21** de la ley del gravamen, declara exentos del tributo a “Los inmuebles rurales a que se refiere el inciso e) del artículo 2° de la ley del impuesto a la ganancia mínima presunta”, es decir, aquellos pertenecientes a personas físicas o sucesiones indivisas. En efecto, el aludido inciso establece que “Son sujetos pasivos del impuesto: ...Las personas físicas y sucesiones indivisas, titulares de inmuebles rurales, en relación a dichos inmuebles.”
- ❖ **el inciso c) del artículo 2° de la ley del impuesto a la ganancia mínima presunta** prescribe que son pasivos del tributo “...c) Las empresas o explotaciones unipersonales ubicadas en el país, pertenecientes a personas domiciliadas en el mismo. Están comprendidas en este inciso tanto las empresas o explotaciones unipersonales que desarrollen actividades de extracción, producción o comercialización de bienes con fines de especulación o lucro, como aquéllas de prestación de servicios con igual finalidad, sean éstos técnicos, científicos o profesionales.”
- ❖ descriptas las normas que regulan el caso de autos, el problema interpretativo que origina esta controversia debe remitir en primer lugar a **desentrañar la significación de los preceptos en la mente del legislador** y volcada en la ley interpretada. En materia tributaria, la determinación de la situación económica y social en cuyo contexto se formula la ley (la “ocasio legis”) es fundamental para precisar su sentido.
- ❖ Como lo ha dicho con extrema precisión nuestro colega Gustavo Krause Murguiondo, “.....es obvio que la significación de las normas legales obtenida a través de ‘intención o voluntad’ del legislador histórico o real, según lo expresado en el párrafo pertinente, trataré de dar cuenta de lo que se denomina la ‘ratio legis’, es decir las finalidades buscadas por el legislador al sancionar la norma...”. Y continúa diciendo: “.....al determinar la ‘finalidad de la ley’ deberá entonces prestarse atención a cual es el problema económico, social o de otra naturaleza que el legislador pretendió regular o solucionar, y las vías o modalidades adoptadas normativamente a ese efecto, precisando sus alcances y sus límites. Solo el significado de la norma que resulte compatible con la ‘ratio legis’ podrá considerarse que expresa la correcta significación de la norma que el legislador entendió sancionar....” (“La interpretación de la ley y el derecho tributario” La Ley, 2000, pág. 46)

- ❖ *En suma, este método lógico de interpretación, que si se quiere adiciona al mero método gramatical, debe ser la pauta rectora para la inteligencia de las normas que nos ocupan pues como en definitiva la dijo nuestro Mas Alto Tribunal “las normas tributarias no deben necesariamente entenderse con el alcance más restringido que su texto admita, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla conforma a los principios de una razonable y discreta interpretación” (Fallos 279:226) y que “...se debe preferir la interpretación que favorece los fines perseguidos por la norma y no la que la dificulta, evitando la significación oscura o abstrusa de las palabras empleadas y prefiriendo, en cambio, el sentido mas obvio del entendimiento común” (Fallos 283:111).*
- ❖ *sobre dichas pautas hermenéuticas, cabe traer a colación **las recomendaciones vertidas las XXIV Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas (Mar del Plata, 2004)** –que los suscriptos comparten-, en el sentido que la ley del impuesto sobre los bienes personales debió reflejar en forma inequívoca en su texto el espíritu del legislador, que trató de evitar la doble imposición para los inmuebles registrados a nombre de personas físicas o sucesiones indivisas, afectados a sociedades de hecho o explotaciones unipersonales.*
- ❖ *Es aquí donde cobra relevancia la labor del intérprete, quien debe desentrañar el verdadero sentido y alcance de la norma tributaria, cuya discusión se plantea en autos.*
- ❖ *a nuestro juicio resulta evidente que la exención tipificada en el artículo 21, inciso f) de la ley de impuesto sobre los bienes personales contempla la coexistencia de dos elementos inescindibles: el subjetivo (que el inmueble pertenezca a personas físicas o sucesiones indivisas) y el objetivo (que el inmueble revista la condición de “rural”), esté o no afectado a una explotación.*
- ❖ *Así, en la medida que se verifique la sustantividad de los citados elementos, los inmuebles en cuestión solamente estarán alcanzados por el impuesto a la ganancia mínima presunta y se encontrarán exentos del impuesto sobre los bienes personales. Y ello, habida cuenta que la exención no hace ninguna distinción acerca del destino o a la afectación de los inmuebles.*
- ❖ *en consonancia con lo expuesto, la exención del inciso f) del artículo 21 del impuesto precitado fue incorporada al texto legal a partir del 31 de diciembre de 1998, surgiendo de los antecedentes parlamentarios de la ley 25063 que el propósito perseguido a través de su sanción fue la de evitar la doble imposición con el impuesto sobre la ganancia mínima presunta.*
- ❖ *Por ello, concluimos que una recta hermenéutica de las normas del artículo 19, inciso k) del Título IV de la ley 23.966 y artículo 2, inciso c) del Título V de la ley 25.063, llevan a la conclusión.que los inmuebles rurales cuya*

titularidad de dominio corresponda a personas físicas sujetas del impuesto a la ganancia mínima presenta, están exentos del impuesto sobre los bienes personales.

- ❖ **por otra parte, el dictamen AFIP-DAT 7/2002 estableció que se encuentran fuera del ámbito del impuesto sobre los bienes personales “los inmuebles rurales que integren el activo de explotaciones unipersonales que hayan sido afectados por sus titulares al patrimonio de sociedades de hecho, o los inmuebles inexplorados o cedidos en alquiler”, ratifica la postura de mantener fuera del alcance del impuesto a los inmuebles afectados a la explotación, con el claro objetivo de evitar la doble imposición.**
- ❖ **En consecuencia, corresponde revocar la resolución apelada.**
- ❖ **Por ello, SE RESUELVE:**
- ❖ **Revocar en todas sus partes la resolución apelada.”.**

1.3. - GONZALEZ CAMILO T.F.N. SALA “C” DEL 14.04.09

- ❖ **IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES, PERÍODOS FISCALES 2003 POR \$ 5.997,39 Y 2004 POR \$ 5.973,11**
- ❖ **INTERESES RESARCITORIOS POR \$ 4.110,49**
- ❖ **MULTA POR OMISION DE IMPUESTO EN LOS TERMINOS DEL ART. 45 DE LA LEY 11.683 POR \$ 8.379,35, EQUIVALENTE AL SETENTA POR CIENTO (70%) DEL IMPUESTO PRESUNTAMENTE OMITIDO**
- ❖ **EL FISCO EN EL IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES HA INCLUIDO EL VALOR ATRIBUIBLE A UN INMUEBLE RURAL, COMO PARTE INTEGRANTE DEL CAPITAL CORRESPONDIENTE A UNA EXPLOTACIÓN UNIPERSONAL**
- ❖ **EL CONTRIBUYENTE SOSTIENE QUE EL INMUEBLE ESTA EXENTO DEL IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES**

SENTENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

- ❖ **EL IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES RECAE SOBRE LOS BIENES QUE CONFORMAN EL PATRIMONIO DE LAS PERSONAS FÍSICAS**
- ❖ **EL IMPUESTO A LA GANANCIA MÍNIMA PRESUNTA ALCANZA A LOS BIENES DEL ACTIVO DE SOCIEDADES, EMPRESAS O EXPLOTACIONES UNIPERSONALES**

- ❖ EL IMPUESTO A LA GANANCIA MINIMA PRESUNTA ALCANZA TAMBIÉN A LOS INMUEBLES RURALES QUE NO SE EXPLOTAN O QUE SE ARRIENDAN, SIENDO EN DICHO CASO LOS SUJETOS PASIVOS DEL IMPUESTO LOS TITULARES DEL DOMINIO DE TALES INMUEBLES, LOS QUE A SU VEZ RESULTAN EXENTOS POR LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES
- ❖ DISTINTO ES EL CASO DE LOS INMUEBLES RURALES QUE EL DUEÑO EXPLOTA COMO ÚNICO DUEÑO DE LA EMPRESA UNIPERSONAL, LOS CUALES QUEDAN ALCANZADOS POR EL IMPUESTO A LA GANANCIA MÍNIMA PRESUNTA AL FORMAR PARTE DE LOS ACTIVOS DE LA MISMA, EN RAZÓN DE QUE DICHA EMPRESA Y NO EL DUEÑO ES LA QUE RESULTA SUJETO PASIVO DEL GRAVAMEN.
- ❖ EL IMPUESTO A LA GANANCIA MÍNIMA PRESUNTA ES UN GRAVAMEN COMPLEMENTARIO DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS, POR LO CUAL SU INCIDENCIA ECONÓMICA QUEDA CIRCUNSCRIPTA A LOS ÁMBITOS DE IMPOSICIÓN DE AMBOS GRAVÁMENES MENCIONADOS, AL REVESTIR UNO DE ELLOS EL CARÁCTER DE PAGO A CUENTA DEL OTRO.
- ❖ LAS PERSONAS FÍSICAS, EN EL CAMPO PATRIMONIAL, ESTÁN SUJETAS AL IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES RESPECTO DEL CAPITAL ATRIBUIBLE A LAS EXPLOTACIONES DE LAS QUE RESULTEN ÚNICOS DUEÑOS, Y CUYA VALUACIÓN DEBERÁ DETERMINARSE DE ACUERDO CON LO DISPUESTO POR LOS ARTÍCULOS 21 Y 22 DEL DECRETO REGLAMENTARIO DE LA LEY DEL GRAVAMEN, CAPITAL DENTRO DE CUYOS ACTIVOS DEBEN INCLUIRSE LOS INMUEBLES RURALES DEL TITULAR
- ❖ DE LOS RAZONAMIENTOS EXPUESTOS SURGE CLARAMENTE QUE NO SE VERIFICA UNA DOBLE IMPOSICIÓN ECONÓMICA SOBRE LOS INMUEBLES RURALES, DADO QUE SU CÓMPUTO SE EFECTÚA A LOS EFECTOS DE LA DETERMINACIÓN DE GRAVÁMENES PERTENECIENTES A DISTINTOS ÁMBITOS DE IMPOSICIÓN, CUYOS SUJETOS PASIVOS Y BASE IMPONIBLE SON CLARAMENTE DIFERENCIADOS.
- ❖ POR UNA PARTE, EN EL IMPUESTO A LA GANANCIA MÍNIMA PRESUNTA, COMPLEMENTARIO DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS, EL SUJETO PASIVO ES LA EMPRESA UNIPERSONAL Y, POR LA OTRA, EN LO QUE RESPECTA AL IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES, EL SUJETO PASIVO ES LA PERSONA FÍSICA QUE RESULTA ÚNICA DUEÑA DE LA EXPLOTACIÓN DE CUYO CAPITAL FORMA PARTE EL INMUEBLE RURAL.

- ❖ POR LO TANTO CORRESPONDE CONFIRMAR LA DETERMINACION DE OFICIO APELADA EN CUANTO AL IMPUESTO DETERMINADO E INTERESES
- ❖ EN LO QUE HACE A LA MULTA Y EN ATENCIÓN A LAS DUDAS INTERPRETATIVAS QUE PUDO HABER SUSCITADO EL TEMA BAJO ANÁLISIS, CORRESPONDE REVOCAR LA MISMA
- ❖ **GONZALEZ CAMILO T.F.N. SALA “C” DEL 14.04.09**

1.4. - ANTECEDENTES:

TRATAMIENTO DE LOS INMUEBLES RURALES, INEXPLOTADOS, ARRENDADOS, AFECTADOS A UNA EXPLOTACION UNIPERSONAL O AFECTADO A UNA SOCIEDAD DE HECHO

QUE TRATAMIENTO SE LE DEBE DAR A ESOS INMUEBLES EN EL IMPUESTO A LA GANANCIA MINIMA PRESUNTA Y EN EL IMPUESTO SOBRE LOS BIENS PERSONALES

- ❖ **DICTAMEN 07/2002 (D.A.T.) DEL 28/12/01**

EN EL **DICTAMEN 7/2002** EL FISCO SOSTIENE QUE TANTO EL INMUEBLE INEXPLOTADO, COMO EL ARRENDADO, COMO EL AFECTADO A EXPLOTACION UNIPERSONAL Y COMO EL AFECTADO A SOCIEDAD DE HECHO SE ENCUENTRAN EXENTOS DEL IMPUESTO SOBRE LOS BIENS PERSONALES.

HAY OPINIONES EN SENTIDO CONTRARIO:

- ❖ **DICTAMEN 27/2001 (D.A.T.) DEL 30/04/01**

SUMARIO del dictamen 27/2001:

“En relación con la valuación de la participación patrimonial en una sociedad de hecho de un sujeto pasivo del mencionado gravamen, no corresponde detraer del activo los inmuebles rurales que estas sociedades posean. Con respecto al valor de incorporación de bien inmueble rural a la sociedad de hecho, corresponde aplicar las disposiciones del inciso b) del artículo 4° de la ley del impuesto a las ganancias mínima presunta”.

- ❖ **DICTAMEN 77/1996 (D.A.T.) DEL 24/07/96**

SUMARIO del dictamen 77/1006:

“Inmuebles. Afectación por parte de un socio en sociedades de hecho. Valuación de la participación social: Los inmuebles gravados por el tributo resultan alcanzados en cabeza de su titular, independientemente de su afectación, debiendo valuarse

conforme el artículo 22, inc. a) de la ley, sin perjuicio que también esté comprendido en el ámbito de imposición la participación que le corresponde en el capital de la sociedad o explotación”.

NOTA EXTERNA 5/2006 (B.O.22/11/06)

TRATAMIENTO DE LOS INMUEBLES RURALES EN EL IMPUESTO A LA GANANCIA MÍNIMA PRESUNTA Y EN EL IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES

ATENTO INQUIETUDES PLANTEADAS CON RELACIÓN A LA GRAVABILIDAD DE LOS INMUEBLES RURALES EN LOS IMPUESTOS SOBRE LOS BIENES PERSONALES Y A LA GANANCIA MÍNIMA PRESUNTA,

CORRESPONDE ACLARAR EL TRATAMIENTO FISCAL SEGÚN EL DESTINO O AFECTACIÓN DE LOS MISMOS, A SABER:

1. INMUEBLES RURALES AFECTADOS AL PATRIMONIO DE UNA EMPRESA UNIPERSONAL.

EN ESTE CASO, LOS TITULARES DE TALES BIENES DEBERÁN TRIBUTAR:

1.1. EL IMPUESTO A LA GANANCIA MÍNIMA PRESUNTA, SEGÚN EL ARTÍCULO 2, INCISO C) DEL TÍTULO V DE LA LEY 25063 Y SUS MODIFICACIONES.

1.2. EL IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES, POR LA PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL, DE ACUERDO CON LO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 19, INCISO K) DE LA LEY 23966 -TÍTULO VI- Y SUS MODIFICACIONES.

2. INMUEBLES RURALES INEXPLORADOS, ARRENDADOS O CEDIDOS EN ALQUILER Y QUE PERTENEZCAN A PERSONAS FÍSICAS Y SUCESIONES INDIVISAS.

DICHOS BIENES RESULTAN:

2.1. ALCANZADOS POR EL IMPUESTO A LA GANANCIA MÍNIMA PRESUNTA, EN VIRTUD DE LO ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 2, INCISO E) DE LA LEY DEL GRAVAMEN.

2.2. EXENTOS EN EL IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES, CONFORME A LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 21, INCISO F) DE LA LEY DEL TRIBUTO.

3. INMUEBLES RURALES AFECTADOS AL PATRIMONIO DE UNA SOCIEDAD DE HECHO,

EN LOS TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 12 DEL DECRETO REGLAMENTARIO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA GANANCIA MÍNIMA PRESUNTA.

TALES INMUEBLES SE HALLAN:

3.1. ALCANZADOS POR EL IMPUESTO A LA GANANCIA MÍNIMA PRESUNTA, RECAYENDO LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA EN LA REFERIDA SOCIEDAD, SEGÚN EL ARTÍCULO 2 INCISO A) DEL TÍTULO V DE LA LEY 25063 Y SUS MODIFICACIONES.

3.2. GRAVADOS POR EL IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES, RESPECTO DE LA PARTICIPACIÓN QUE POSEA LA PERSONA FÍSICA O LA SUCESIÓN INDIVISA, EN LOS TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 19, INCISO J) DE LA LEY 23966 -TÍTULO VI- Y SUS MODIFICACIONES, CORRESPONDIENDO A:

3.2.1. LOS TITULARES DE TALES BIENES INCLUIR EN LA DECLARACIÓN JURADA DEL IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES, EL VALOR DE SU PARTICIPACIÓN SOCIETARIA.

3.2.2. **LAS SOCIEDADES DE HECHO CON OBJETO COMERCIAL,** LIQUIDAR E INGRESAR EL TRIBUTO CONFORME A LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO INCORPORADO A CONTINUACIÓN DEL ARTÍCULO 25 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES.

PROCEDIMIENTO FISCAL

1 – AJUSTE POR FACTURAS APOC

1.1. - STOP CAR S.A. C.S.J.N. DEL 21.08.2013

“la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó parcialmente la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación (fs. 247/250), que dispuso revocar parcialmente los actos del organismo recaudador por los que se determinaron las obligaciones tributarias de Stop Car S.A. en el impuesto a las ganancias por el ejercicio fiscal 2001 y en el impuesto al valor agregado por los periodos comprendidos entre mayo de 2001 y enero de 2002 -ambos inclusive-, y liquidó los respectivos intereses resarcitorios de acuerdo con lo previsto en el art. 37 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) (confr. fs. 18/44, 104/132, 347/349 vta. y 354). La posición de la Administración Federal de Ingresos Públicos se fundó, en síntesis, en considerar que la actora había computado en sus declaraciones juradas correspondientes a los impuestos y periodos citados costos y gastos en exceso por no hallarse debidamente acreditada la existencia de operaciones reflejadas en diversas facturas.

la cámara consideró -en síntesis- que "la imposibilidad de ubicar a los proveedores en alguno de los casos, la no declaración por parte de éstos del correspondiente débito fiscal y/o la no presentación de las declaraciones juradas, no resultan suficientes a efectos de probar la inexistencia de la operatoria comercial desplegada entre la empresa actora y los proveedores en cuestión, máxime si se tiene en cuenta que las circunstancias mencionadas resultan ajenas a la responsabilidad de la actora" (conf. fs. 349). Además, señaló que las cuestiones de hecho y prueba eran ajenas -en principio- al recurso que autoriza el art. 86, inc. b, de la ley 11.683 (t.o. en 1998), vía por la cual los autos llegaron a conocimiento y decisión de esa alzada, y que tal remedio no daba acceso, salvo error manifiesto, a una instancia ordinaria que hiciese posible un nuevo pronunciamiento sobre la prueba y en cuanto a la conclusión a la que hubiera llegado el tribunal administrativo al valorarla. Desde tal perspectiva, entendió que no concurrían razones, en el examen de los hechos de acuerdo con las pruebas obrantes en la causa, para descalificar la labor jurisdiccional llevada a cabo por el Tribunal Fiscal de la Nación (conf. fs. 349 in fine/349 vta.).

contra dicho pronunciamiento la Administración Federal de Ingresos Públicos - Dirección General Impositiva interpuso recurso ordinario de apelación ...(..)....

los actos administrativos de la Dirección General Impositiva -que al ser apelados dieron origen a la presente causa- se fundaron en que las facturas computadas por la actora en las declaraciones juradas impugnadas eran inválidas por no hallarse fehacientemente acreditada la existencia de las operaciones que pretendían reflejar. Respecto de tres de esos proveedores el organismo recaudador tuvo en cuenta, entre otros aspectos, que los servicios

consignados en las facturas extendidas a Stop Car S.A. no coincidían con las respectivas actividades declaradas por aquéllos en el padrón de contribuyentes. Así, en el caso de Ecolife S.A., se constató que la actividad declarada era "la venta al por mayor de prendas de vestir de cuero" mientras que en los comprobantes exhibidos por la actora se facturó "asesoramiento publicitario" y "publicidad" (fs. 20/21 y 107). Respecto del proveedor Alejandro Santos Margani, advirtió que éste había declarado como actividad la "venta al por mayor de productos cosméticos, de tocador y de perfumería" mientras que en los comprobantes exhibidos por la accionante se menciona "mobiliario para eventos, equipos de computación para eventos [e] imprenta para eventos" (fs. 22 y 108/109). En forma similar, la actividad declarada por la firma Monta Perto S.A. consistía en la prestación de "servicio de transporte aéreo de cargas", mientras que en las facturas exhibidas por la accionante se alude a "la refacción de inmuebles" (fs. 23 y 110).

En un cuarto caso -referido al señor Américo Mario Amoroso- el organismo recaudador sustentó la impugnación en la circunstancia de que Stop Car S.A. no había suministrado información sobre el modo de cancelación de las facturas (fs. 25 y 112).

Por último, el organismo recaudador impugnó las operaciones realizadas con Gustavo Zuviria por la presunta falta de autenticidad de las facturas emitidas (fs. 23 y 109/110).

en lo que se refiere a los primeros cuatro casos reseñados -Ecolife S.A., Alejandro Santos Margani, Monta Perto S.A. y Américo Mario Amoroso- **la sentencia del Tribunal Fiscal ha efectuado un examen superficial de los fundamentos de la pretensión del organismo recaudador y revela graves deficiencias en la valoración de las pruebas reunidas en el proceso, que imponían a la cámara la revisión de lo decidido por aquél no obstante lo prescripto por el art. 86, inc. b, de la ley 11.683 (t.o. en 1998). En efecto, si bien esa norma otorga carácter limitado a la revisión de la alzada y, en principio, queda excluido de ella el juicio del Tribunal Fiscal respecto de los extremos de hecho (Fallos: 300:985, considerando 5°), resulta evidente, como surge del último párrafo del mencionado artículo, que no se trata de una regla absoluta y que, por consiguiente, la cámara debe apartarse de las conclusiones del mencionado organismo jurisdiccional cuando éstas presentan deficiencias manifiestas, tal como ocurre en el caso de autos (conf. Fallos: 326:2987, considerando 9°).**

corresponde señalar que en el caso de los proveedores Ecolife S.A., Monta Perto S.A. y Alejandro Santos Margani **el Tribunal Fiscal omitió considerar la objeción de la AFIP consistente en que los servicios por ellos facturados no se correspondían con las respectivas actividades declaradas en el padrón de contribuyentes, pese a la reseña allí efectuada (conf. considerando VII, en especial aps. 2, 3 y 6, fs. 248 vta./249 vta.), por lo que resulta inexacto lo aseverado por la alzada para desestimar la postura del ente recaudador, en cuanto a que "los únicos elementos que tuvo en cuenta el Fisco Nacional para concluir en la inexistencia de las operaciones comerciales con la aquí actora ha sido la no**

ubicación de los mismos en los domicilios fiscales, la no presentación de declaraciones juradas y/o la no declaración de débito fiscal alguno" (confr. considerando VIII, fs. 249 vta.). En efecto, contrariamente a lo señalado por el a quo, **el organismo recaudador consideró, además, que la señalada discordancia entre la naturaleza de la actividad declarada y los servicios facturados constituía una anomalía que daba cuenta de la falta de veracidad de las operaciones impugnadas**, extremo que la actora no desvirtuó con información o explicaciones convincentes acerca de su existencia y características, como tampoco de las circunstancias que habrían justificado su contratación. No lo hizo al interponer los recursos de apelación ante el Tribunal Fiscal (confr. fs. 45/56 vta. -en particular, pto. 3: "De los servicios contratados y la impugnación de los comprobantes usados para su acreditación", f s. 47 vta./48 y pto. 8: "Análisis detallado por proveedor de las facturas no consideradas por el Fisco como válidas", fs. 50 vta./51-; ídem, fs. 133/144 vta., en particular fs. 135 vta./136 y 138 vta./139), ni en oportunidad de contestar los agravios de la AFIP ante la cámara (confr. escrito de expresión de agravios de fs. 312/318, en particular fs. 314 vta. -2° párr.- y fs. 315 -1° y 2° párr.- y contestación del traslado de fs. 322/324); asimismo cabe recordar que no contestó el memorial glosado a fs. 371/377 (confr. auto de fs. 380). Esa situación, unida a la lacónica descripción de los servicios que presentan las facturas examinadas (conf. actuaciones administrativas, "cuerpo circularizaciones 1, n° 1", fs. 63, 65/89, 95, 97/112 y 116), conduce a confirmar la pretensión fiscal, por cuanto **el mero cumplimiento de los requisitos formales de facturación** -confr. sentencia del Tribunal Fiscal, considerando VII, fs. 249 vta. y sentencia de la cámara, considerando IV, fs. 348 vta. y 349- **resultan inhábiles por sí solos, ante la gravedad de los indicios expuestos, para tener por acreditada la existencia de las operaciones que allí se consignan.**

en lo concerniente al caso del proveedor Américo Mario Amoroso, **el citado tribunal omitió considerar que el organismo recaudador sustentó su impugnación en el hecho de que Stop Car S.A. no había proporcionado información acerca de la forma de cancelación de las facturas emitidas por aquél (fs. 25 y 112), por lo que resulta incorrecta la afirmación referida a que la pretensión fiscal se sustentó exclusivamente en que el señor Amoroso no había presentado declaraciones juradas "en los períodos correspondientes a la supuesta operatoria de la recurrente" y en que no había podido encontrárselo en su domicilio fiscal (fs. 249 vta., considerando VII, pto. 8).** Tampoco consideró las impugnaciones que la representación fiscal hizo del informe contable presentado por la actora en torno a que las órdenes de pago que ésta había proporcionado para su elaboración consistían en meros formularios de computación "sin la recepción por parte del beneficiario como del responsable que entregó los fondos, más allá que también faltaba la firma de los que confeccionaron dicha documentación" (conf. informe contable de fs. 210/211 vta. , en especial fs. 210 vta., pto. c; escrito de impugnación de f s. 217/218, -en especial fs. 218 -4° párr.-; la lacónica contestación de la impugnación obrante a fs. 223/223 vta., pto. c; alegato de la demandada de fs. 230/234, en especial fs. 232 vta. in fine y alegato de la actora de fs. 237/239 vta., en especial fs. 239 -1° y 2° párr.-). A ello debe agregarse la falta de precisión de la defensa esgrimida por la actora al interponer los respectivos recursos de apelación ante el Tribunal Fiscal donde se limitó a señalar genéricamente que "Stop Car S.A.

informó los medios de cancelación de sus obligaciones y acompañó los recibos de pagos emitidos por los proveedores o en su defecto las órdenes de pago suscriptas por éstos"; **sin indicar concretamente los instrumentos que reflejarían la alegada cancelación de las facturas ni las fojas de las actuaciones administrativas donde ellos se encontrarían agregados** (confr. recurso de apelación de fs. 45/56 vta. -en particular, pto. 8: "Análisis detallado por proveedor de las facturas no consideradas por el Fisco como válidas", fs. 51 vta.-; ídem, fs. 133/144 vta., en particular fs. 139 vta.). **En virtud de lo precedentemente expuesto, corresponde admitir los agravios de la representación del ente fiscal**, consistentes en que "no obra actividad probatoria alguna por parte de la actora referida a la cancelación de las operaciones" (conf. memorial de agravios, fs. 373 vta. -5° párr.-), en la medida en que **el incumplimiento de esa carga impide dar cuenta de la efectiva existencia de los gastos computados por la actora en sus declaraciones juradas.**

contrariamente a la solución a la que se llega respecto de los casos examinados en los considerandos que anteceden, **corresponde desestimar los agravios vinculados con el cómputo de los servicios facturados por el señor Gustavo Zuviría.** En efecto, para rechazar las objeciones del ente recaudador referentes al citado proveedor, el a quo consideró que éste se hallaba inscripto ante la AFIP, que la facturación emitida era formalmente válida y que **la operatoria comercial había quedado comprobada mediante la declaración testifical prestada ante el Tribunal Fiscal** (fs. 348 vta.). Sobre el particular cabe destacar que **en esa declaración el señor Zuviría afirmó haber actuado como agente de ventas de los productos comercializados por la actora, actuación que guarda correspondencia con la actividad registrada en el padrón de contribuyentes, con fecha de inicio 1° de enero de 1999, consistente en la "venta al por mayor de partes, piezas y accesorios de vehículos automotores"** (conf. interrogatorio y acta obrantes a fs. 195/196, preguntas tercera y cuarta; conf. asimismo, act. adm., "cuerpo circularizaciones 1, n° 1", fs. 149). Por lo demás, cabe agregar que **en esa declaración el señor Zuviría reconoció que las facturas emitidas -y que ascienden a las sumas de \$..., \$..., \$..., \$..., \$... y \$...- corresponden al cobro de comisiones por su actividad de intermediación, que en algunos casos resultaron auto canceladas mediante retención del importe correspondiente de los pagos recibidos de los clientes por la compra de esos productos, y en otros eran directamente abonadas por la empresa, sea mediante cheques o en efectivo** (conf. fs. 195/196, pregunta quinta y pregunta del Fisco a continuación de la sexta; conf. asimismo act. adm. "cuerpo circularizaciones 2, n° 2", fs. 360 y 365/369), por lo que en atención a los importes de las facturas y su dispar modo de cancelación resulta inficioso el tratamiento de los agravios relativos a la alegada falta de cumplimiento de los requisitos previstos en los arts. 1° y 2° de la ley 25.345, por "la no adecuación a los medios de pago requeridos para el cómputo del crédito fiscal" (fs. 373 vta., párrafo tercero). Por último, el agravio atinente a la alegada falta de autenticidad de las facturas no puede prosperar toda vez que los argumentos expuestos traducen una mera discrepancia con los fundamentos que expuso el Tribunal Fiscal al desestimar esa concreta impugnación, extremos que, por además, tampoco fueron adecuadamente rebatidos ante la cámara (conf. sentencia del Tribunal Fiscal, fs.

249, pto. 5 -párr. 2°, 3° y 4°-, escrito de expresión de agravios, fs. 316 vta. -4° párr.- y memorial de agravios, fs. 373 vta. -3° párr.-).

Por ello, se revoca la sentencia apelada respecto de los puntos tratados en los considerandos 5°, 6° y 7° de este pronunciamiento, y se la confirma en lo referente a la cuestión examinada en el considerando 8°. Las costas de todas las instancias se imponen en proporción a los respectivos vencimientos (arts. 71 y 279 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese y devuélvase”.

1.2. - BILDOWN S.A. C.S.J.N. DEL 27.12.2011

*“Bildown S.A. inició esta causa contra la Administración Federal de Ingresos Públicos, a fin de que se declarase la nulidad de las resoluciones (DIR RPAR) 4/03, 5/03, 6/03, 7/03, 9/03 y 10/03, dictadas por el jefe a cargo de la Dirección Regional Paraná de la DGI-AFIP, todas del 28 de febrero de 2003, en cuanto **habían rechazado sendos pedidos de reintegro del IVA correspondientes a adquisiciones cuyas vinculadas con productos que finalmente exportó**, por los períodos fiscales 7 a 10/99, 12/99 y 1/00, de acuerdo con lo prescrito por el art. 43 de la ley 23.349”.*

LA SENTENCIA DE LA JUEZA FEDERAL DE CONCEPCION DEL URUGUAY

*“La jueza federal de Concepción del Uruguay, a fs. 204/210, **rechazó íntegramente la demanda.***

*Tras desestimar un planteamiento de nulidad fundado en el vencimiento del plazo del art. 28 de la RG 616/99 (AFIP), **puntualizó que las impugnaciones del ente fiscal se sustentaron en el cuestionamiento de las operaciones realizadas con seis proveedores, bien porque las facturas emitidas por éstos carecían de ciertos requisitos reglamentarios, o bien porque de ellas no surgía que se hubiese perfeccionado el hecho imponible del gravamen pues ellos no habían presentado sus declaraciones juradas o no habían contestado los requerimientos del Fisco tendientes a dilucidar aspectos de la operatoria bajo estudio.***

Indicó que la normativa fiscal condiciona el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios de interés para el comprador, locatario o prestatario a la validez de los comprobantes respectivos, los que han de cumplir con los requisitos reglamentariamente fijados (arts. 34 y cc. de la ley 11.683, t.o. en 1998; arts. 41 y cc. de la RG 100 -AFIP-), aunque deja abierta la posibilidad para que los responsables acrediten la veracidad de las operaciones a fin de proceder a la aplicación de dichos conceptos preventivamente invalidados.

*Por último, consideró que **tanto la prueba documental como la pericial contable realizada dejaban en claro el incumplimiento de los recaudos formales en la facturación, sin que la actora hubiese logrado revertir la situación y acreditar con certeza la autenticidad de sus transacciones con los proveedores observados”.***

LA SENTENCIA DE LA CAMARA FEDERAL DE PARANA

“la Cámara Federal de Paraná revocó lo decidido en la instancia anterior y, en atención al desistimiento parcial formulado por la actora en su expresión de agravios, hizo lugar parcialmente a la demanda, ordenando en consecuencia el reintegro del IVA correspondiente.

*Consideró, en síntesis, que si bien resulta atendible que la AFIP requiera el cumplimiento de ciertos recaudos formales a fin de tener por acreditada la situación fiscal de cada responsable, **la sola conducta omisiva de los proveedores, en cuanto a la irregularidad de su facturación o en cuanto al incumplimiento de sus propias obligaciones sustantivas no es determinante para la procedencia del reintegro solicitado, toda vez que, de la prueba rendida en autos, a su juicio, se desprende la autenticidad de las compras efectuadas.***

*Señaló que **del informe pericial contable de fs. 111/143 -que no fue impugnado por las partes- se aprecia con detalle el circuito comercial de la actora en cuanto a la compra de sus insumos (frutas) para la elaboración del producto exportado (jugos). En efecto, allí consta, de manera pormenorizada, el circuito físico de la mercadería (camiones que la transportaban, su conductor, tipo y cantidad de fruta, proveedor correspondiente, remito y factura, etc.), como también el económico correspondiente a los abonos efectuados por la actora (órdenes de pago, emisión y entrega de cheques, débitos en cuenta bancaria, etc.).***

*Por ello, **afirmó que existían elementos suficientes para tener por acreditada la veracidad de las operaciones y su realidad económica, a los efectos del cumplimiento de lo preceptuado en el art. 41, último párrafo, de la RG 100”.***

EL RECURSO EXTRAORDINARIO DEL FISCO

“A fs. 244/268 luce el recurso extraordinario interpuesto por la demandada.

Sostiene que la sentencia de la cámara ha incurrido en graves omisiones y desaciertos en la apreciación de las constancias de autos, a resultas de lo cual se ha tenido por constatada la existencia de las operaciones cuestionadas, circunstancias que la descalifican como pronunciamiento válido. A su juicio, además, hay gravedad institucional puesto que está involucrada la renta pública.

Indica que el régimen de devolución de IVA por exportaciones reviste carácter excepcional, y que tiene por miras el fomento del comercio exterior. En tal orden de ideas, sostiene que para que se genere el derecho a obtener el reintegro para el exportador, éste debe haber adquirido bienes o servicios a sujetos que revistan como responsables inscriptos en el IVA y, además, el débito fiscal generado por tales operaciones ha de haber sido ingresado al Fisco por los proveedores.

Recalca que al no haberse aquí acreditado que los proveedores cuestionados hubieran declarado y pagado su débito fiscal por IVA, la actora carece del derecho

pretendido, puesto que no puede devolverse un tributo que no ha sido ingresado a las arcas públicas”.

OPINION DE LA CAMARA SOBRE EL RECURSO EXTRAORDINARIO

“De acuerdo con el auto de fs. 280/281 vta., la Cámara concedió el recurso extraordinario sólo en lo que respecta a la inteligencia de normas federales, puesto que lo rechazó en lo concerniente tanto a la existencia de un supuesto de arbitrariedad como a la gravedad institucional denunciada.

Al no haberse interpuesto queja alguna a su respecto, considero que esa Corte carece de jurisdicción para examinar los agravios fundados en la arbitrariedad endilgada a la sentencia, toda vez que la apelación extraordinaria fue expresamente denegada por el tribunal recurrido en este aspecto (Fallos: 313:1319; 317:1342; 318:141; 319:1057; 321:1997; 322:1231, entre otros)”.

EL DICTAMEN DE LA PROCURADORA

“Según observo, ha quedado fuera de debate en esta instancia la existencia y materialidad de las operaciones realizadas que vincularon a Bildown S.A. con sus proveedores, las que fueron objeto de cuestionamiento por el ente fiscal, dado que la sentencia apelada las tuvo por debidamente acreditadas con el respaldo de la prueba producida -la cual, cabe recordar, no fue objeto de cuestionamiento por parte del Fisco-.

Entiendo que tal extremo comprende tanto la entrega de productos por parte de los proveedores, como el respectivo pago del precio más el IVA correspondiente por el lado de la actora, aspectos que, como quedó indicado en el acápite anterior, resultan irrevisables ahora.

Por ende, corresponde estudiar únicamente el agravio del Fisco fincado en la inteligencia de las normas federales involucradas (art. 43 y cc. de la ley del IVA, art. 34 de la ley de procedimiento fiscal y demás normas reglamentarias). Su queja radica, en síntesis, en que tales normas condicionan el derecho al reintegro del IVA por exportación al hecho del efectivo ingreso del gravamen a las arcas fiscales por parte de los proveedores.

Adelanto mi opinión en cuanto a que la tesitura fiscal resulta equivocada y debe ser enfáticamente rechazada, tal como seguidamente lo fundamentaré.

Queda en claro aquí que la actora ha abonado el gravamen correspondiente a sus adquisiciones, pagándolo junto con el precio, en la forma en que la propia ley del impuesto lo ha dispuesto -vale decir al proveedor- (arg. arts. 10, 11, 12 y cc. de la ley del IVA), lo que le genera el derecho a tomar tal suma de dinero como "crédito fiscal", atado a las vicisitudes de la operatoria comercial que le sea propia (arg. Fallos: 308:673, considerandos 7° y 8°) pero que, en principio y en la mayoría de los casos, le permitirá sustraer esa suma ya pagada de su

correspondiente "débito fiscal", originado éste con la venta de sus productos o la prestación de sus servicios a terceros.

Ello no quita que, en ciertos otros casos, como ocurre en el supuesto del sub lite, pueda surgir el derecho al reintegro de ese "crédito fiscal" abonado con el precio de sus insumos, al haber exportado las mercaderías con ellos fabricadas (arg. arts. 8, inc. d, 43 y cc., ley del IVA).

Sentado ello, nada encuentro en la ley del IVA -y tampoco indican norma concreta alguna los representantes de la demandada- que otorgue al Fisco la posibilidad de condicionar la restitución del crédito fiscal al exportador al hecho de que sus proveedores hayan abonado sus respectivos gravámenes.

En otras palabras, no existe precepto alguno que subordine el derecho a la restitución del IVA del exportador al cumplimiento de las obligaciones sustantivas por parte de los terceros con los que él operó.

Por otro lado, tengo para mí que pretender ello conduce a dos inaceptables conclusiones. En primer lugar, equivale a constituir al contribuyente en una suerte de responsable del cumplimiento de la obligación sustantiva de otros, sin norma legal que así lo establezca. Y, en segundo término, lleva a que el Fisco se vea liberado de su inexcusable deber de verificar, fiscalizar y cobrar las sumas adeudadas por los contribuyentes, mediante la transferencia de esa responsabilidad hacia un tercero, como dije, sin ley que así lo autorice.

En efecto, no puede caber duda en cuanto a que el Fisco, al haber constatado tanto la falta de presentación de las declaraciones juradas como el pago del tributo por parte de alguno de los proveedores de la actora -con independencia de lo que aquí se debatió con respecto al derecho al reintegro de la accionante- debió haber puesto en ejercicio las potestades y facultades conferidas por el ordenamiento -en particular, las de los arts. 33, 35 y cc. de la ley de rito fiscal-, para lograr dilucidar la auténtica situación tributaria de aquéllos, y perseguir el cobro de la acreencia que le correspondiera, tal como lo obliga la Constitución Nacional en cuanto recaudador de las rentas públicas (arts. 99, inc. 10, y 100, inc.7°) sin que pueda admitirse, como indebidamente lo pretende aquí, involucrar a un tercero en violación al principio de reserva de ley en materia tributaria (Fallos: 312:912; 318:1154; 319:3400; 321:366; 326:3168, entre muchos otros).

Por lo expuesto, considero que debe declararse formalmente admisible el recurso extraordinario y confirmar la sentencia apelada, de acuerdo con lo aquí indicado.

Buenos Aires, 4 de mayo de 2011

ES COPIA

Laura M. Monti
Adriana N. Marchisio
Prosecretaria Administrativa

DR. OSCAR A. FERNANDEZ
oscar.fernandez@estudio-ofernandez.com.ar
011-15-5-012-3196
011-4381-2311

SEMINARIO AZUL 2013 78

Procuración General de la Nación

Buenos Aires, 27 de diciembre de 2011

VISTOS LOS AUTOS:

“Bildown S.A. c/ Fisco Nacional (AFIP-DGI) s/ ordinario”.

CONSIDERANDO:

Que las cuestiones planteadas han sido adecuadamente consideradas en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal, cuyos fundamentos son compartidos por el Tribunal, y a los que corresponde remitirse en razón de brevedad.

Por ello, de conformidad con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se declara formalmente admisible el recurso extraordinario y se confirma la sentencia apelada”.

IMPUESTO SOBRE LOS DEBITOS Y CREDITOS BANCARIOS

1 – SISTEMA ORGANIZADO DE PAGOS

1.1. - RECORDEMOS LAS NORMAS DE APLICACIÓN

LEY ART. 1 INCISO C)

- ❖ c) **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 de tarjetas de crédito y/o débito.

DECRETO REGLAMENTARIO ART. 2 INCISO B)

- ❖ b) **Todos los movimientos o entregas de fondos, propios o de terceros - aún 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 otra**, 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 de tarjetas de crédito, compra y/o débito.

R.G. 1.122 ART. 40

- ❖ Los movimientos o entrega de fondos efectuados por cuenta propia y/o ajena, **en el ejercicio de actividades económicas**, comprendidos en el inciso b) del artículo 2 del Anexo del decreto 380/2001 y sus modificatorios, **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 25413 y sus modificaciones.

DICTAMEN 15/2004

- ❖ Las presentes actuaciones tienen su origen en la presentación efectuada en los términos de la resolución general (AFIP) 858 por la contribuyente del epígrafe, la cual **consulta si la operatoria de pago a proveedores que proyecta implementar cumple con las previsiones de la ley 25345, así como también si la misma se encuentra alcanzada por el impuesto sobre los créditos y débitos** en cuentas bancarias y otras operatorias.
- ❖ Al respecto, informa que se trata de una empresa dedicada a la fabricación y venta de bebidas alcohólicas, la cual **recibe parte de las cobranzas de**

sus clientes en efectivo, por lo que se encuentra analizando la posibilidad de cancelar las deudas con sus proveedores mediante el depósito de los fondos directamente en las cuentas bancarias de éstos.

- ❖ Del juego armónico de las normas transcriptas puede colegirse que se encontrarán alcanzados por el gravamen los movimientos de fondos que efectúe cualquier persona, por cuenta propia o ajena, en el marco de un sistema organizado de pagos que permita reemplazar el uso de cuentas bancarias en el ejercicio de una actividad económica.
- ❖ Sentado ello, se advierte que el sistema esbozado en el "sub examine" consiste precisamente en un sistema organizado de pagos que permitirá la cancelación de deudas comerciales contraídas por la rubrada sin recurrir a la utilización de sus propias cuentas bancarias.

CONSULTA DE ACARA

- ❖ a) ***El pago realizado por el cliente, en una cuenta bancaria de una entidad financiera, una vez efectuada la venta del automotor, no configura un sistema de pagos organizado en el marco de la ley de impuesto sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias y otras operatorias, toda vez que el mismo se realiza dentro del sistema financiero, mediante el uso de una cuenta bancaria. (el destacado es nuestro)***
- ❖ b) ***El crédito que se genera en la cuenta bancaria de una entidad financiera, en oportunidad de que el cliente de la concesionaria deposite el importe correspondiente al pago del automotor, configura uno de los hechos imponible descriptos en el artículo 1, inciso a), de la ley del citado gravamen.***
- ❖ c) ***Cuando el cliente paga a la concesionaria en efectivo la compra de un automotor, en lugar de realizarlo conforme a lo establecido en el artículo 1 de la ley 25345 -ley antievasión-, se está evitando la utilización de una cuenta bancaria por parte de la concesionaria, situación esta que conlleva evitar la configuración de los dos hechos imponible previstos en el artículo 1, inciso a), de la ley del citado gravamen, los cuales se hallarían a cargo del titular de la cuenta bancaria, esto es, la concesionaria. (el destacado es nuestro)***

1.2. - EL TETU S.A. C.N.A.C.A.F. SALA IV DEL 21.02.2013

“el Tribunal Fiscal de la Nación revocó la Resolución dictada por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional La Plata de la AFIP, que determinó de oficio la materia imponible y el saldo ajustado del tributo resultante en el Impuesto sobre los Créditos y Débitos en Cuentas Bancarias y otras Operatorias por los períodos 1/2004 a 12/2006, con intereses y multa en los términos del art. 45 de la ley 11.683.

Para así resolver, consideró que resultaban aplicables al caso las consideraciones vertidas en la causa "Máxima Energía SRL" del 11-08-2010.

(..)

de las actuaciones administrativas surge que las formas de pago utilizadas por la contribuyente, son **depósitos en efectivo en la cuenta corriente del proveedor**, así como cancelaciones con cheques, depurados del detalle de pagos por interdepósito para la totalidad de las operaciones en los ejercicios auditados.

De la contestación a los **informes aportados por Fargo S.A. y La Salteña S.A.** surge que el modo preponderante con que se cancelaban las facturas de los proveedores en el período pertinente, era a través de los **depósitos en las cuentas de éstos y cheques al día**.

la contribuyente ha elegido como uno de los modos habituales para cancelar las facturas de sus dos proveedores principales, el depósito en efectivo en las cuentas de éste, de modo que a través de tal mecanismo, **el pago se efectuaba sin que la actora utilizara sus propias cuentas bancarias**.

(..)

la Administración ha ido precisando el alcance del tributo creado por la ley 25.413, introduciendo a partir de la **Resolución General 1135/01** el concepto de "sistema organizado de pagos que permita reemplazar el uso de cuentas bancarias en el ejercicio de una actividad económica", en el que se sustenta el criterio del Tribunal a quo para revocar la resolución impugnada.

Debe advertirse que en la medida en que la autoridad administrativa fue delimitando el concepto en estudio a la luz de la resolución referida, **una interpretación integral y armónica de las normas involucradas no puede omitir considerar lo expresado al respecto por la Dirección de Asesoría Técnica de la DGI en el Dictamen N° 15/2004** citado por la recurrente y que en relación a un supuesto fáctico análogo al presente, expresó que corresponde considerar la mecánica implementada (depósito en efectivo en las cuentas del proveedor) sujeta al impuesto de marras.

(..)

resulta relevante señalar que **la Sala V de esta Cámara en oportunidad de pronunciarse en autos "La Angostura SRL (TF 31150-I) c/ DGI" Expte. N° 14.247/2011, sentencia del día 22 de noviembre de 2011**, destacó las especiales circunstancias del país en el momento del dictado de la Ley N° 25.413 - sancionada en el año 2001- y las referencias contenidas en el debate parlamentario en relación al clima de total desconfianza de la población hacia las entidades financieras, de modo que uno de los propósitos más importantes de esa ley era corregir la evasión fiscal y aumentar la recaudación tributaria. Ello, con la finalidad de "recomponer la situación fiscal, preservar el crédito público y la recuperación de la competitividad de la economía (v. Antecedentes Parlamentarios, La Ley, t 2001-A, parágrafo 25 y 30, págs. 1049/1050).

Desde esa perspectiva, el Tribunal expresó que "...el legislador entendió que era necesario desalentar los pagos en efectivo, para que la mayor cantidad de operaciones negociables se efectuaran normalmente mediante instrumentos bancarios o tarjetas de crédito, con lo cual, su registro sería instantáneo con el medio de pago. Tal alcance de la norma surge de las disposiciones contenidas, entre otros, en el inciso c) del artículo 1° de la Ley N° 25.413 - donde se decidió gravar los movimientos aun en efectivo- y el artículo 9 de dicha ley que reduce de \$ 10.000 a \$ 1.000 el monto del artículo 1° de la Ley N° 25.345, que estipula la suma a partir de la cual es obligatoria la utilización de procedimientos bancarizados para realizar operaciones" (confr. Sala V sentencia citada, considerando V.2 último párrafo).

a la luz de los textos normativos referidos, la adopción de una línea hermenéutica que procure otorgar sentido a todas las disposiciones involucradas y que a la vez atiende al espíritu de las normas en juego, lleva a concluir que la conducta de la contribuyente que cancelaba habitualmente las obligaciones con sus proveedores principales por medio del depósito de dinero en efectivo en las cuentas de éstos, y por ende, omitía utilizar a tales efectos sus cuentas bancarias, resulta alcanzada por el impuesto establecido por el artículo 1° de la Ley N° 25.413.

A ello debe añadirse que no resulta óbice a la conclusión expuesta en el párrafo que antecede, la circunstancia de que la modalidad referida (depósito en efectivo en las cuentas de los proveedores) no fuera la única elegida por ésta para el pago de las deudas a los restantes proveedores.

Ello es así, en la medida en que la norma invocada por el contribuyente, y por el Tribunal Fiscal, para considerar improcedente el ajuste fiscal en el impuesto sobre los débitos y créditos bancarios, Resolución General N° 1135/2001 al referirse a la existencia de un sistema organizado de pagos, no define con precisión los supuestos de hecho comprendidos en esa definición legal, y por ende, no se deduce de su texto, y como se ha dicho, tampoco de la interpretación adecuada del plexo normativo aplicable, que para tener por verificado un sistema con esas características, deba acreditarse y justificar que constituya el único modo en que el contribuyente cancela las operaciones involucradas.

(..)

la noción "sistema de pagos organizados" previsto en la reglamentación referida, resulta ser de los denominados "conceptos jurídicos indeterminados", corresponde al juzgador evaluar si a la luz de las circunstancias concretas que se someten a su conocimiento, en un caso dado, se presentan las condiciones que permiten aplicarlo, las que, de conformidad con el supuesto fáctico descrito en el considerando VI de la presente, aparecen configuradas en autos.

cuando las normas emplean conceptos jurídicos indeterminados, lo que se pretende, cualquiera sea el grado de indeterminación, es que siempre exista la posibilidad de que los tribunales controlen la corrección de la decisión, en la

búsqueda de la solución justa (en ese sentido la Sala II del fuero, in re Expte. 40576/2011 "Máxima Energía SRL (TF 30045-I) c/ DGI, 23/02/12).

la firma actora lleva a cabo la cancelación de sus obligaciones mediante el empleo habitual y sistemático de depósitos en efectivo, y que ellos representan un volumen significativo de sus deudas, todo lo cual se vincula de manera directa e inmediata con su actividad normal y habitual, es válido concluir en el caso, en la existencia de un sistema organizado de pagos por parte del contribuyente que se encuentra de tal modo captado por el régimen tributario descripto.

En atención a lo expuesto, deben admitirse los agravios expuestos por la recurrente, y en consecuencia, **revocar la resolución apelada.**

corresponde confirmar la resolución, en tanto determinó de oficio el impuesto omitido, con más intereses y multa en los términos del art. 45 de la ley 11.683.

(..)

Por lo expuesto, **el Tribunal Resuelve: Hacer lugar a la apelación del Fisco Nacional; revocar la resolución apelada obrante a fs. 217/219 y confirmar la resolución 89/08 (DV RRLP), con costas de ambas instancias por su orden (art. 68 segundo párrafo del CPCCN)**.

1.3. – MAXIMA ENERGIA SRL C.N.A.C.A.F. SALA “II” DEL 23.02.2012

- ❖ SE TRATA DE UNA ESTACION DE SERVICIOS QUE A SU PROVEEDOR DE COMBUSTIBLES LE PAGABA CON CHEQUES PROPIOS, CON CHEQUES DE TERCEROS Y MEDIANTE DEPOSITOS EN EFECTIVO EN LA CUENTA BANCARIA DEL PROVEEDOR
- ❖ EL FISCO DETERMINO DE OFICIO LA OBLIGACION TRIBUTARIA (EN EL IMPUESTO SOBRE LOS DEBITOS Y CREDITOS BANCARIOS), POR LOS DEPOSITOS EN EFECTIVO EN LA CUENTA BANCARIA DEL PROVEEDOR
- ❖ LA SALA “B” DEL T.F.N. HABIA REVOCADO LA DETERMINACION DE OFICIO, SOSTENIENDO QUE LA EMPRESA NO UTILIZABA UN SISTEMA ORGANIZADO DE PAGOS.

SENTENCIA DE LA CAMARA

- ❖ LA CAMARA A LA HORA DE REVOCAR LA SENTENCIA DEL T.F.N. Y POR LO TANTO CONFIRMAR LA DETERMINACION DE OFICIO DEL FISCO, SOSTIENE ENTRE OTROS CONCEPTOS:

- ❖ *“debe advertirse que en la medida en que la autoridad administrativa fue delimitando el concepto en estudio a la luz de la resolución referida, una interpretación integral y armónica de las normas involucradas, no puede omitir considerar lo expresado al respecto por la Dirección de Asesoría Técnica de la DGI en el Dictamen N° 15/2004 citado por la recurrente y que en relación a un supuesto fáctico análogo al presente, expresó que corresponde considerar la mecánica implementada (depósito en efectivo en las cuentas del proveedor) sujeta al impuesto de maras”.*

- ❖ LUEGO SE HACE MENCION AL FALLO “LA ANGOSTURA SRL” DE LA SALA “V” DE LA C.N.A.C.A.F. DE FECHA 22.11.2011, DONDE EN UN CASO SIMILAR SE CONFIRMO LA DETERMINACION DE OFICIO.

- ❖ *“a la luz de los textos normativos referidos, la adopción de una línea hermenéutica que procure otorgar sentido a todas las disposiciones involucradas y que a la vez atienda al espíritu de las normas en juego, lleva a concluir que la conducta de la contribuyente que cancelaba habitualmente las obligaciones con su proveedor principal por medio del depósito de dinero en efectivo en las cuentas de éste, y por ende, omitía utilizar a tales efectos sus cuentas bancarias, resulta alcanzada por el impuesto establecido por el artículo 1° de la ley n° 25.413”.*

- ❖ *“habida cuenta que la noción “sistema de pagos organizados” previsto en la reglamentación referida, resulta ser de los denominados “conceptos jurídicos indeterminados””.*

- ❖ *“la firma actora lleva a cabo la cancelación de sus obligaciones mediante el empleo habitual y sistemático del mecanismo de depósitos en efectivo, y que ellos representan un volumen significativo de sus deudas, todo lo cual se vincula de manera directa e inmediata con su actividad normal y habitual, es valido concluir en el caso, la existencia de un sistema organizado de pagos por parte del contribuyente que se encontraba de tal modo captado por el régimen tributario descripto”.*

- ❖ POR LO EXPUESTO LA CAMARA CONFIRMA LA DETERMINACION DE OFICIO Y LA MULTA POR OMISION DEL ART. 45 DE LA LEY 11.683

1.4. - LA ANGOSTURA S.R.L. C.N.A.C.A.F. SALA “V” DEL 22.11.2011

“el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió revocar, con costas, la Resolución D.O. N° 05/08 (DV RRTU), emanada de la Jefatura de la División Jurídica, a cargo de la División Recaudación y Recursos de la Dirección Regional Tucumán de la Dirección General Impositiva de la Administración Federal de Ingresos Públicos. Dicha

resolución administrativa **había determinado de oficio con carácter parcial el impuesto sobre los débitos y créditos bancarios que la actora debió ingresar por el periodo fiscal 2006** Asimismo, había aplicado una multa equivalente al 70 % del impuesto dejado de tributar, con base en el artículo 45 de la Ley N° 11.683.

Para decidir la revocación de dicho acto, el tribunal a quo -en primer lugar- relató que conforme surge de las actuaciones administrativas la contribuyente de autos es una sociedad que por el tipo de actividad que realiza (venta al por menor de combustibles para vehículos automotores y motocicletas) tiene un único o pocos proveedores y, se presume además, que por lo general sus clientes le pagan en efectivo. Asimismo, detalló que surge que la entidad efectúa los pagos a sus proveedores mediante depósitos en efectivo en las cuentas bancarias de los mismos

Atento a ello, efectuó un análisis de la Ley N° 25.413, que creó el impuesto sobre los débitos y créditos bancarios, e hizo una cronología de las diferentes redacciones que tuvo el inciso c) del artículo 1° del mencionado texto legal A tal efecto, expresó que el hecho comprendido y por el cual el organismo recaudador determinó la deuda del actor se encuentra definido en el Decreto N° 380/01, reglamentario del texto legal mencionado (artículo 2°, inciso b) del Anexo).

En este sentido, destacó que la Resolución General N° 1135/2001 dispuso en su artículo 43 que "[l]os movimientos o entrega de fondos comprendidos en el inciso b) del artículo 2° del Anexo del Decreto N° 380/01 y sus modificaciones, son aquéllos que se efectúan a través de sistemas de pago organizados -existentes o no a la vigencia del impuesto sobre 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 su modificatoria.

Sentado ello, concluyó que dicha definición se refiere a que solamente quienes hayan tenido o tengan un sistema de pagos organizado, tendiente a impedir la "bancarización" de las operaciones, estarán obligados de manera directa a percibir y pagar este impuesto.

En consecuencia, señaló que en casos como el de autos, en el que se trata no sólo de la existencia de pagos a proveedores mediante depósito en efectivo en sus cuentas bancarias para cancelar operaciones, sino que también se advirtieron cancelaciones con cheques propios y de terceros -lo cual evidenciaba que el pago en efectivo era circunstancial-, no podía considerarse a los eventuales pagos efectuados bajo esas condiciones como un "sistema organizado" que tuviera la finalidad de reemplazar el uso de las cuentas previstas en el artículo 1°, inciso a) de la Ley N° 25.413.

En este mismo orden de ideas, alegó que la circunstancia de que el contribuyente obtenía cobros en efectivo por la operaciones de venta que realizaba a consumidores finales, podría generar la necesidad de la recurrente de su utilización o disposición, no existiendo norma alguna que obligue a su depósito en una cuenta bancaria propia".

APELACION DEL FISCO

“el Fisco Nacional apela el pronunciamiento del Tribunal Fiscal y a fojas 104/110 presenta el memorial de agravios.

Expresa que del análisis de los elementos de la causa se constató que la actora realizó pagos en efectivo a su principal proveedor en su respectiva cuenta corriente, comportamiento que se encuentra incluido por la Ley del impuesto sobre los débitos y créditos en las cuentas corrientes bancarias, que obliga a la misma a tributar el gravamen.

Sostiene que los antecedentes del caso encuadran en el presupuesto legal, de carácter fáctico, que explica y justifica el nacimiento de la obligación tributaria. Ello así, toda vez que el depósito en las cuentas de los proveedores constituye un movimiento de fondos que se halla alcanzado por la gabela en cuestión.

En este sentido, manifiesta que del texto de la propia Ley N° 25.413 resulta claro que la intención del legislador fue la de gravar "todo movimiento de fondos" y "cualesquiera sean los mecanismos utilizados", independientemente a la preexistencia de estos sistemas de pagos organizados o no a la entrada en vigencia de la norma legal -cfr art. 43 de la Resolución General AFIP N° 1135/2001 actualmente derogada y que fuera receptado por el art. 40 de la Resolución General AFIP N° 2111/2001- ya que una vez configurado el hecho imponible, la misma es de plena aplicación.

*Asimismo, cita los argumentos vertidos por el propio organismo recaudador en el **Dictamen N° 15/2004**, donde se expresó que la operatoria de pago a proveedores mediante el depósito en efectivo de los fondos directamente en las cuentas bancarias de éstos, se encuentra alcanzada por el impuesto sobre los débitos y créditos bancarios.*

*También cita la **Actuación DI ALIR N° 1267/2007** donde, al tratar un caso particular, se dejó sentado que "toda vez que en el particular se configura un movimiento de fondos -pago del cliente a la concesionaria mediante depósito en la cuenta bancaria de la terminal y/o financiera- en el ejercicio de una actividad económica, sustituyéndose mediante el mismo, la utilización de la cuenta bancaria, se configura el hecho imponible descrito en el artículo 1°, inciso c) de la Ley de Impuesto sobre los Créditos en Cuentas Bancarias y otras Operatorias y el artículo 2° inciso b) de la reglamentación" (v. fs. 108 vta)".*

CONTESTACION DE LA ACTORA AL CORRERSELE TRASLADO

“Sostiene que a lo largo de su exposición la demandada omitió definir qué debe entenderse por sistema de pagos organizado, colaborando a mantener el hermetismo sobre el concepto atribuible a la expresión. Manifiesta que la verificación del hecho imponible está condicionada a la concreción de movimientos de fondos mediante el empleo de un sistema de pagos organizado con el propósito de eludir el uso de la cuenta bancaria propia.

Aclara que está probado, y que no es materia de observación alguna por parte de la demandada, que su parte no contaba con un sistema de pagos organizado destinado a eludir el uso de su cuenta bancaria, como tampoco el Fisco explicó en qué sustenta su afirmación de que tal situación existe en el caso de autos, por lo que mal podría argüirse acerca de la configuración del hecho hipotético descrito por la norma impositiva.

Por último, señala que no caben dudas de que la demandada pretende que la Cámara revise una situación de hecho ya analizada y concluida por una sentencia del Tribunal Fiscal, respecto de la cual no se formuló ninguna objeción, violentando el carácter limitado que tiene el recurso de apelación”.

SENTENCIA DE LA CAMARA

*“corresponde ingresar al análisis de los agravios expresados por el Fisco Nacional. **La cuestión planteada exige dilucidar si la contribuyente ha realizado actos que configuran el hecho imponible que contempla el inciso c) del artículo 1° de la Ley N° 25.413.***

*Al respecto, cabe aclarar que, sin perjuicio de las conclusiones del tribunal a quo respecto de los hechos probados, **corresponde establecer el sentido y alcance de la norma citada (y su reglamentación)**, ya que ello resulta fundamental para definir si la conducta de la contribuyente se encuentra alcanzada por el tributo que aquí se examina. Ello exige -cualquiera fuera la interpretación que se asigne a los hechos probados- revisar en esta instancia la interpretación normativa efectuada por el tribunal a quo, ya que ello se encuentra dentro de los alcances del recurso previsto en el artículo 86 inciso b) de la Ley N° 11.683.*

el artículo 1° de la Ley N° 25.413** y sus modificatorias, en su parte pertinente, establece un impuesto, cuya alícuota será fijada por el Poder Ejecutivo Nacional hasta un máximo del SEIS POR MIL (6%), **que se aplicará sobre "c) 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 de tarjetas de crédito y/o débito”.

Dicho hecho imponible ha sido reglamentado a través del Decreto N° 380/01, cuyo Anexo en el artículo 2° inciso b) reitera de manera casi textual la descripción contenida en el antes transcripto artículo 1° inciso c) de la ley.

Por su parte, el organismo recaudador dictó la Resolución General AFIP N° 1135/2001, cuyo artículo 43 dispuso que los movimientos o entregas de fondos comprendidos en el inciso c) del artículo 1° de la Ley N° 25.413, son aquéllos que se efectúan a través de sistemas de pago organizados -existentes o no a la

vigencia del impuesto sobre 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 su modificatoria (créditos y débitos efectuados en cuentas -cualquiera sea su naturaleza- abiertas en las entidades regidas por la Ley de Entidades Financieras).

V.2.- Efectuada la reseña normativa precedente, se puede advertir que -con anterioridad al dictado de la última resolución general mencionada (RG AFIP N° 1135/2001)- la inclusión del mencionado inciso c) en el artículo 1° de la Ley N° 25.413 indicaba que todo depósito en efectivo en la cuenta bancaria de un proveedor debía tributar el impuesto sobre los débitos y créditos bancarios.

La Resolución General AFIP N° 1135/2001 introdujo el concepto de "sistema organizado de pagos" como característica que precisa los alcances del hecho imponible. Al respecto, el organismo recaudador ha entendido que cuando la norma legal se refiere a que se encontrará gravado todo movimiento o entrega de fondos aún en efectivo, debe entenderse que los pagos en efectivo y los depósitos en efectivo en cuentas bancarias son operaciones alcanzadas por el impuesto a las transacciones financieras en el caso en que existiera un sistema organizado de pagos por parte del contribuyente y que, con ello, reemplace el uso de sus cuentas bancarias (Dictamen DAT N° 15/2001).

De acuerdo con ello, el concepto de "sistema organizado de pagos" aparece como elemento configurativo del hecho imponible previsto en el artículo 1° inciso c) de la Ley N° 25.413. Ahora bien, para interpretar esta norma, es pertinente recordar que el artículo 1° de la Ley N° 11.683 (t.o. 1998) dispone que se debe atender al fin con el que las leyes impositivas han sido dictadas, ya que es misión del intérprete indagar el verdadero sentido y alcance de la ley, mediante un examen atento y profundo de sus términos que consulte la realidad del precepto y la voluntad del legislador. Cualquiera que sea la índole de la norma, no hay método de interpretación mejor que el que tiene primordialmente en cuenta la finalidad de aquélla (Fallos 308:215).

Atento a ello, en primer lugar deben señalarse las especiales circunstancias del país en el momento del dictado de la Ley N° 25.413 -sancionada en el año 2001. En el debate parlamentario se hizo referencia al clima de total desconfianza de la población hacia las entidades financieras- (v. Antecedentes Parlamentarios, La Ley, t. 2001-A, parágrafo 45, pág. 1055; intervención del diputado Natale), de modo que uno de los propósitos más importantes de la ley citada era corregir la evasión fiscal y aumentar la recaudación tributaria. Ello, con la finalidad de "recomponer la situación fiscal, preservar el crédito público y la recuperación de la competitividad de la economía (v. Antecedentes Parlamentarios, cit. parágrafo 25 y 30, págs. 1049/1050, intervención del miembro informante de la Comisión de Labor Parlamentaria, diputado Baglini).

De esta manera, el legislador entendió que era necesario desalentar los pagos en efectivo, para que la mayor cantidad de operaciones comerciales se efectuaran normalmente mediante instrumentos bancarios o tarjetas de

crédito, con lo cual, su registro sería instantáneo con el medio de pago. Tal alcance de la norma surge de las disposiciones contenidas, entre otros, en el inciso c) del artículo 1° de la Ley N° 25.413 -donde se decidió gravar los movimientos aun en efectivo- y el artículo 9 de dicha ley que reduce de \$ 10.000 a \$ 1.000 el monto del artículo 1° de la Ley N° 25.345, que estipula la suma a partir de la cual es obligatoria la utilización de procedimientos bancarizados para realizar operaciones.

V.3.- Sentado ello, e ingresando al caso particular, corresponde considerar, de acuerdo con los criterios interpretativos del Alto Tribunal, que el alcance del concepto "sistema organizado de pagos" (expresión contenida en la Resolución General AFIP N° 1135/2001) debe entenderse en consonancia con la voluntad del legislador al dictar la norma legal reglamentada. En este sentido, resulta desacertado el criterio del tribunal a quo al definir el concepto de "sistema organizado de pagos" remitiéndose exclusivamente a definiciones del Diccionario de la Real Academia Española para cada uno de los términos que componen la expresión (esto es, "sistema", "organizado" y "pagos"), ya que la interpretación del hecho imponible debe practicarse teniendo en cuenta el contexto general de las leyes y los fines que las informan, ya que la primera regla hermenéutica es dar pleno efecto a la intención del legislador (Fallos 329:3546; 327:5649).

En el caso de autos se verificó que la actora cancelaba sus obligaciones con su único proveedor con cheques de terceros endosados por la empresa, con cheques propios y con pagos en efectivo. En este punto, es menester observar que el hecho de que se empleen medios diversos de pago (a veces en efectivo y otras, con cheques de diferente origen) no impide afirmar que los pagos se realizan mediante un "sistema organizado" tendiente a cancelar obligaciones que son propias del giro de la empresa. Ello es así, cualquiera fuera el medio de pago empleado. Por otra parte, del detalle de pagos realizados por la firma actora a Refinor SA (que se encuentra a fojas 27/39 de las actuaciones administrativas) se encuentra acreditado que los depósitos en efectivo representan algo más del 30% del total de los pagos efectuados durante el año 2006.

Asimismo, se encuentra acreditado que tales pagos en efectivo se realizaban con una cierta habitualidad. Por ejemplo, en el mes de enero de 2006, la actora efectuó 55 pagos a su proveedor de los cuales 21 se realizaron mediante depósitos en efectivo; en el mes de febrero realizó 54 pagos y 28 fueron con depósitos en efectivo, y así se repiten los movimientos durante todos los meses del periodo fiscal en cuestión (v. fs. 27 de las actuaciones administrativas).

En este sentido, debe advertirse que las significativas cancelaciones de obligaciones mediante depósitos en efectivo (que ascienden a sumas tales como \$ 44.152 [el 11/01]; \$ 30.810 [el 23/01]; \$ 32.350 [el 31/01]) se efectuaban sin que la actora utilizara sus propias cuentas bancarias. Más allá de que los mencionados depósitos no constituyeran la única forma de cancelación de deudas de la contribuyente con su proveedor, se advierte que ellos constituyen un porcentaje jurídicamente relevante en las operaciones totales realizadas a lo largo de los diferentes meses. Ello permite concluir que es desacertada la conclusión

del Tribunal Fiscal en cuanto sostuvo en su pronunciamiento que los depósitos en efectivo que realizaba la empresa eran "circunstanciales".

Por lo tanto, este Tribunal considera que la conducta de la contribuyente (en tanto no utiliza sus propias cuentas bancarias para cancelar una porción superior a la tercera parte de sus deudas con su proveedor y considerando la habitualidad de dichas operaciones en efectivo) debe ser interpretada a la luz de la finalidad del legislador. **En otras palabras, no debe interpretarse en forma aislada la expresión contenida en una norma reglamentaria ("sistema organizado de pagos"), sino en conformidad con la voluntad del legislador, que consistía en alcanzar, bajo ciertas condiciones, a las operaciones en efectivo, como objeto de tributación.** Esta solución es la que mejor se aviene con el principio de reserva de ley en materia tributaria, ya que de otro modo, se haría prevalecer una posición particular que da preeminencia a una norma reglamentaria, con olvido de que su interpretación puede y debe efectuarse en consonancia con el texto legal que aquella está llamada a reglamentar, cuidando de no alterar su espíritu con excepciones reglamentarias (arg. art. 99 inc. 2 CN). En el caso, **resulta factible una lectura de la norma reglamentaria que resulte armónica con la disposición legal a la que reglamenta, máxime cuando la validez constitucional de esta última no ha sido puesta en tela de juicio.**

Cabe añadir que el Estado tiene la facultad de proscribir por ley procedimientos, incluso jurídicos, mediante los cuales los contribuyentes puedan intentar reducir los gravámenes a su cargo (doctrina de Fallos 241:210, 308:215) Por consiguiente, no es aceptable una interpretación de las normas en juego que facilite la elusión o evasión de tributos claramente establecidos por el legislador.

En consecuencia, al advertirse en el caso que los pagos efectuados en efectivo por la empresa son realizados de manera habitual, que los montos de dichos pagos son significativos y que esas cancelaciones corresponden a operaciones registradas que hacen al giro de la empresa, corresponde tener por configurado el hecho imponible previsto en el mencionado inciso c) del artículo 1° de la Ley Nº 25.413 y confirmar la determinación de oficio efectuada por la AFIP en la Resolución DV RRTU Nº 05/08.

VI.- Que sentado ello, cabe señalar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha expresado que cuando la alzada revoca el rechazo de la pretensión por razones de fondo, tiene la obligación de conocer en todas las defensas conducentes y oportunamente propuestas por las partes, que -por la diversa solución adoptada- no habían merecido un tratamiento adecuado en la instancia precedente, aún en ausencia de un recurso de la parte que, por haber sido vencedora en esa instancia, no podía agravarse de un pronunciamiento favorable (Fallos 334:95).

Atento a ello, **cabe ingresar al análisis del planteo efectuado por la recurrente en su escrito de fojas 17/22 ante el Tribunal Fiscal de la Nación, respecto a la eximición de la multa prevista en el artículo 45 de la Ley Nº 11.683, que contiene la resolución del Fisco. La recurrente alegó que no es posible la atribución a su parte de obrar imprudente o negligente, atento a que la configuración o no del hecho**

imponible estaba supeditado a previas definiciones conceptuales que todavía no se habían determinado.

Con respecto a este punto, cabe señalar que el artículo 45 de la Ley N° 11.683 sanciona 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, tipifica 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 que debía presentar como en el supuesto de inexactitud de la que presentara- correspondiéndole a éste probar la eventual causal de excusabilidad de su conducta para quedar exento de pena.

La norma transcripta contempla como causal de absolución la presencia de un error excusable, el que debe ser valorado de acuerdo a las características de cada caso, las que especialmente se aprecian por la representación de un comportamiento normal y razonable del contribuyente frente al evento en que se halló, si aquél 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).

*En efecto, **la actora no expone razón alguna -jurídicamente atendible- por la cual habría incurrido en un error**, en vez de una lisa y llana omisión del tributo, encuadrable en el artículo 45 de la Ley N° 11.683. En tal contexto, la claridad del mandato legal (contenido en el art. 1 inc. c) de la ley del impuesto) permitía a la contribuyente enderezar su conducta de un modo compatible con la obligación fiscal.*

*En función de lo expuesto, **corresponde confirmar la multa que prevé el artículo 45** de la Ley N° 11.683 impuesta a la aquí actora en la Resolución DV RRTU N° 05/08.*

VII.- Que en consecuencia, corresponde indicar que se encuentra configurado en el caso de autos el hecho imponible que prevé el inciso c) del artículo 1° de la Ley N° 25.413, motivo por el cual debe confirmarse la determinación de oficio del impuesto sobre los débitos y créditos efectuada en la Resolución DV RRTU N° 05/08 a la aquí actora. Asimismo, corresponde confirmar la multa prevista en el artículo 45 de la Ley N° 11.683 atento a la inexistencia de causal exculpatoria alguna que prevé la normativa legal aplicable.

En virtud de las consideraciones precedentes, el Tribunal

RESUELVE:

1) Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por el Fisco Nacional a fojas 104/110 y revocar la resolución del Tribunal Fiscal de la Nación; en consecuencia, se confirma la Resolución D.O. N° 05/08 (DV RRTU)";

1.5. - LINE UP S.A. T.F.N. SALA "C" DEL 12.10.2012

DR. OSCAR A. FERNANDEZ
oscar.fernandez@estudio-ofernandez.com.ar
011-15-5-012-3196
011-4381-2311

SEMINARIO AZUL 2013 92

“se interpone recurso de apelación contra la resolución de fecha 31.10.06, dictada por la Jefa de la **División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Tucumán** de la AFIP- DGI , mediante la cual se determinó el impuesto sobre los débitos y créditos en cuentas bancarias y otras operatorias por los **períodos fiscales abril de 2004 a marzo de 2005**, en la suma de \$...-, con más intereses resarcitorios en la suma de \$...- y **se aplicó una multa por la suma de \$...- graduada en el 70%** del impuesto presuntamente determinado, conforme a lo dispuesto en el art. 45 de la ley N° 11.683, t.o. en 1998 y modif.

(..)

de los antecedentes administrativos surgió que **para efectuar los pagos a Proveedores de Bienes de Cambio, se utilizaron los medios de pago previstos en el art. 1° de la ley N° 25.345”**.

SENTENCIA DEL T.F.N.

“conforme se desprende del informe final de inspección obrante a fs. 35/37 de las actuaciones administrativas, la recurrente **es una sociedad que se dedica a la venta de autos, camionetas y utilitarios nuevos, y es concesionaria de la firma Toyota Argentina S.A.**, cuya actividad secundaria es la venta de repuestos de la marca que vende y servicio de mecánica ligera y se presume además que por lo general, sus clientes le pagan en efectivo, mientras que **la entidad efectúa los pagos a sus proveedores mediante depósitos, también en efectivo, en las cuentas bancarias de los mismos**, permitiendo mediante lo que los fiscalizadores llaman “un sistema organizado de pagos”, la cancelación de sus deudas comerciales, sin la utilización de sus propias cuentas bancarias, evadiendo, de esta manera, según los verificadores el impuesto a los débitos y créditos bancarios.

Que sobre la cuestión **este Tribunal al resolver la causa “La Angostura S.R.L.” con fecha 12.02.10**, estableció: “Que, cabe resaltar que en ningún momento explicitan ni describen los inspectores cuál es ese “sistema organizados de pagos” utilizado por la recurrente para reemplazar el uso de su cuenta corriente bancaria.

“Que, por el artículo 1° de la Ley N° 25.413 (B.O. 26/3/2001) se creó un impuesto sobre los débitos y créditos bancarios en los siguientes términos: “Establécese un impuesto cuya alícuota será fijada por el Poder Ejecutivo nacional hasta un máximo del seis por mil (6‰) a aplicar sobre los créditos y débitos en cuenta corriente bancaria. El impuesto se hallará a cargo de los titulares de las cuentas respectivas, actuando las entidades financieras como agentes de liquidación y percepción. El impuesto se devengará al efectuarse los créditos y débitos en la respectiva cuenta corriente.

“Que, el objeto del tributo fue redefinido por la ley 25.453 (B.O. 31/07/1), quedando redactado el citado artículo 1° de la siguiente manera: “Establécese un impuesto cuya alícuota será fijada por el Poder Ejecutivo nacional hasta un máximo del SEIS POR MIL (6‰) que se aplicará sobre: a) Los créditos y débitos efectuados en

cuentas -cualquiera sea su naturaleza- abiertas en las entidades regidas por la Ley de Entidades Financieras, b) Las operatorias que efectúen las entidades mencionadas en el inciso anterior en las que sus ordenantes o beneficiarios no utilicen las cuentas indicadas en el mismo, cualquiera sea la denominación que se otorgue a la operación, los mecanismos empleados para llevarla a cabo -incluso a través de movimiento de efectivo- y su instrumentación jurídica c) Todos los movimientos de fondos, propios o de terceros, aun en efectivo, que cualquier persona, incluidas las comprendidas en la Ley de Entidades Financieras, efectúa por cuenta propia o por cuenta y/o 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 de tarjetas de crédito y/o débito. En los casos previstos en los incisos b) y c) precedentes, se entenderá que dichas operatorias y/o movimientos, reemplazar 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. Facúltase al Poder Ejecutivo nacional, a definir el alcance definitivo de los hechos gravados en los incisos precedentes, como así también para crear un régimen especial de determinación para las entidades financieras aludidas. El impuesto se hallará a cargo de los titulares de las cuentas bancarias a que se refiere el inciso a) del presente artículo de los ordenantes o beneficiarios de las operaciones comprendidas en el inciso b) del mismo y en los casos previstos en el inciso c) de quien efectúe el movimiento de fondos por cuenta propia. Cuando se trate de los hechos a los que se refieren los incisos a) y b) las entidades comprendidas en la Ley de Entidades Financieras actuarán como agentes de percepción y liquidación y en el caso del inciso c) el impuesto será ingresado por quien realice el movimiento o entrega de los fondos a nombre propio como agente receptor y liquidador cuando lo efectúa a nombre y/o por cuenta de otra persona. El impuesto se determinará sobre el importe bruto de los débitos, créditos y operaciones gravadas sin efectuar deducción o acrecentamiento alguno por comisiones, gastos o conceptos similares, que se indiquen por separado en forma discriminada en los respectivos comprobantes perfeccionándose el hecho imponible en el momento de efectuarse el débito o crédito en la respectiva cuenta, o en los casos de los incisos b) y c), cuando según sea el tipo de operatoria, deba considerarse realizada o efectuado el movimiento o entrega respectivamente.

"Que, como se observa en la transcripción de la norma a partir de la Ley N° 25.453, la amplitud conceptual dada por el legislador, ya no sólo se alcanzan operaciones relacionadas con entidades financieras exclusivamente, sino también comprende a los terceros por otros movimientos de fondos que realicen.

"Que, el Poder Ejecutivo hizo uso de la facultad reglamentaria que se le otorgara en la norma antes transcripta, mediante el dictado del Decreto N° 380/2001 (B.O. 30/03/2001), el que fuera modificado por el Decreto N° 969/2001 (B.O. 31/07/2001). El artículo 2° de la reglamentación dispone que "A los efectos de determinar el alcance definitivo de los hechos comprendidos en los incisos b) y c), del primer párrafo del artículo 1° de la ley, se consideran gravados: a) Las operaciones que se indican en el artículo anterior, efectuadas por las entidades comprendidas en la Ley de Entidades Financieras, cualesquiera sean las denominaciones que se les

otorguen los mecanismos utilizados para llevarlas a cabo -incluso a través de movimiento de efectivo- y su instrumentación jurídica. B) Todos los movimientos o entregas de fondos propios o de terceros -aun en efectivo- que efectúe por cuenta propia o por cuenta y/o nombre de otra, 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 de tarjetas de crédito, compra y/o débito.

"Que, tal como estaba redactada la ley y su reglamento, una definición de tal amplitud conceptual determinaba un objeto del gravamen que excedía cualquier margen de razonabilidad, ya que según el texto legal cualquier movimiento de fondos generaba en cabeza de quien lo realizara la exigencia del pago del impuesto.

"Que, la propia Administración Fiscal advirtió ello y mediante la Resolución General N° 1135 del 7 de noviembre de 2001 (B.O. 9/1/01), dispuso en su art. 43 que "Los movimientos o entregas de fondos comprendidos en el inciso b) del artículo 2° del Anexo del Decreto N° 380/01 y sus modificaciones, son aquéllos que se efectúan a través de sistemas de pago organizados existentes o no a la vigencia del impuesto sobre 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 su modificatoria. Lo dispuesto precedentemente resulta de aplicación, siempre que dichos movimientos o entrega de fondos sean efectuados por cuenta propia y/o ajena en el ejercicio de actividades económicas. No se encuentran alcanzados por la norma citada en el primer párrafo, la transmisión de cheques mediante endoso conforme a las disposiciones en vigencia dictadas por el Banco Central de la República Argentina, ni los egresos que se realicen mediante los sistemas de caja chica o fondos fijos".

"Que, así la obligación de percepción y pago directa, establecida en el art. 2°, inc. B) del Decreto N° 380/2001 que reprodujera el art. 1°, inc. c) de la ley, es la que se efectúe por intermedio de "sistemas organizados de pagos" existentes o no, a la vigencia del impuesto sobre créditos y débitos en cuentas bancarias y otras operaciones. Tal sistema de pagos organizado debe reemplazar el uso de las cuentas previstas en el art. 1°, inc. a) de la ley 25.413 y sus modificaciones. Además, el segundo párrafo de dicho art. 43 estableció que esas operaciones deben ser efectuadas en el ejercicio de actividades económicas, excluyendo así de la obligación tributaria a los consumidores finales.

"Que, asimismo, la Administración Federal de Ingresos Públicos, en la Nota Externa N° 1, del 23/05/2001 (B.O. 28/05/01), aclaró en sus puntos 5 y 12 que debe haber un sistema de pagos organizado para que haya obligación de tributar y aquél debe sustituir el uso de cuenta corriente. Por su parte, el punto 13 de la Nota Externa señala que: "El depósito en efectivo efectuado por el adquirente en la cuenta corriente del vendedor, correspondiente a la compra de bienes o para uso y consumo particular, no se encuentra alcanzado por el gravamen, dado que esta transacción no configura ninguna de las operaciones a que se refiere el art. 2° del Anexo del dec. 2380/2001 y sus modificatorias", lo cual ratifica que el ámbito del

gravamen, en el caso de movimientos de fondos, está reservado a operaciones que denoten el ejercicio de una actividad económica y no adquisiciones alejadas de tal concepto, como lo son las destinadas a uso o consumo particular.

"Que, se observa entonces, que se introducen dos conceptos esenciales que van a coadyuvar a la interpretación razonable de la norma legal en cuestión. Por un lado, la "actividad económica" aspecto éste que circunscribe la gravabilidad de los movimientos de fondos, lo cual si bien parecía obvio debía ser expresado, toda vez que únicamente pueden estar alcanzados por el gravamen aquéllos que se efectúan en el marco de una actividad económica de la persona que los realiza. Por otro lado, el "sistema de pagos organizado", lo cual permite afirmar -a contrario sensu- que está fuera del objeto del gravamen todo pago que no responda a un sistema organizado.

"Que, en definitiva, la cuestión pasa por dilucidar que se entiende por sistema de pagos organizado.

"Que, no existe ninguna definición legal, y, ateniéndose a la que da el diccionario de la Real Academia Española, se entiende por "sistema" el "Conjunto de reglas o principios sobre una materia racionalmente enlazadas entre sí o, bien, si el "Conjunto de cosas que relacionadas entre sí ordenadamente contribuyen a determinado objeto".

"Que, así las cosas, el "sistema de pagos organizado" del que venimos hablando, debe tratarse de un conjunto de reglas, principios o cosas relacionadas entre sí, ordenadamente con el objeto de reemplazar el uso de las cuentas previstas en el art. 1º, inc. a) de la ley 25.413 y sus modificaciones. Es decir, efectuando una razonable interpretación de la ley y su reglamentación, solamente quienes hayan tenido o tengan un Sistema de Pago Organizado, tendiente a impedir la "bancarización" de las operaciones estarán obligados de manera directa a percibir y pagar este impuesto."

*Que, volviendo a los hechos del caso en análisis se observa que conforme lo verificado por la propia fiscalización, la recurrente **por el tipo de operatoria que realiza, esto es la venta de autos a consumidores finales, percibe pagos en efectivo**. Por otra parte, del detalle de cobranzas realizados a Toyota Argentina S.A. obtenido en el transcurso de la verificación y que obra glosado a fs. 10/14 de los antecedentes administrativos, **para la cancelación de las compras de vehículos a su proveedor, tales como depósitos de efectivo en entidades bancarias, depósitos de cheques en entidades bancarias, transferencias bancarias, y compensaciones bancarias**, tal como también se informa en el punto f) de la prueba pericial contable producida en autos y agregada a fs. 171 y anexo E (fs. 155/159) del expediente principal, de las planillas de cobranzas antes citadas **se puede apreciar que de los pagos efectuados, tan importantes son los cancelados en efectivo como aquéllos que se efectuaron mediante cheques propios o de terceros, lo cual pone en evidencia que no es posible determinar la existencia de una única secuencia ordenada de pagos.***

Que, en definitiva, en casos como el de autos, en el que se trata de la existencia de pagos a proveedores mediante depósitos en efectivo en sus cuentas bancarias, medio aceptado por la Ley N° 23345 (Antievasión), en el punto 1 de su artículo 1°, para cancelar operaciones y no siendo además, éste el único medio de cancelación de las compras efectuadas por la contribuyente -lo cual evidencia que es circunstancial-, **no puede catalogarse a los eventuales pagos efectuados bajo estas condiciones en un "sistema organizado" que tenga la finalidad de reemplazar el uso de las cuentas previstas en el art. 1°, inc. a), de la ley 25.413 y sus modificaciones. Por el contrario, que los pagos en efectivo se efectúe en una cuenta bancaria de titularidad del proveedor, tiene el efecto de "bancarizar" la operación.**

Que como se dijo en el citado pronunciamiento, es fundamental el hecho reconocido por el Fisco Nacional de que la contribuyente obtiene cobros en efectivo "por las operaciones de venta que ella realiza a consumidores finales, generando ello la necesidad por parte de la recurrente de su utilización o disposición, no existiendo norma alguna que obligue a su depósito en una cuenta bancaria propia, debiendo tenerse presente que asiste a la actora el derecho de llevar sus asuntos comerciales de la manera que le resulte menos gravosa, no advirtiendo, por otra parte, que el uso de los fondos disponibles en efectivo, y que se depositan en la cuenta del proveedor, tiende a evitar y eliminar la cuenta corriente bancaria propia de la contribuyente en el caso de autos, máxime recordando -a riesgo de ser reiterativo- que la actora efectuaba pagos con cheques propios, utilizando así su propia cuenta corriente."

Que además la **Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, con fecha 1.02.00, en los autos caratulados: "Buyati S.A. c/D.G.I."** sostuvo que los depósitos efectuados en las cuentas corrientes o cajas de ahorro de los proveedores no se encontraban gravados por el impuesto sobre los débitos bancarios en cuenta corriente, toda vez que en el caso no se observaba la existencia de ningún tercero, sólo deudor y acreedor, y no se acreditó la existencia de un sistema de pago organizado para sustituir el uso de cuentas corrientes con cheque o por transferencia se pagó el impuesto correspondiente, y la modalidad del depósito fue utilizada con anterioridad, durante y con posterioridad a la vigencia del gravamen.

Que a mayor abundamiento, a fs. 184/185 obra la **respuesta dada por el Subdirector General Técnico Legal Impositivo de la DGI al Director de A.C.A.R.A.**, agregada como hecho nuevo por la recurrente, en la cual se informa que el pago realizado por el cliente, en una cuenta bancaria de una entidad financiera, una vez efectuada la venta del automotor, no configuraba un sistema de pagos organizado en el marco de la Ley de Impuesto sobre los Créditos y Débitos en Cuentas Bancarias, toda vez que el mismo se realizaba dentro del sistema financiero, mediante el uso de una cuenta bancaria.

Que, en consecuencia, **no puede afirmarse en la especie que la actora contara con un sistema de pagos organizado tendiente a reemplazar el uso de la cuenta bancaria propia -conforme al objetivo de la ley-, no habiendo el Fisco**

Nacional explicado siquiera en qué sustenta su afirmación en la resolución apelada. Por ello voto por revocar en todas sus partes la resolución apelada. Con costas”.

1.6. - MAZZOLENI JORGE ALBERTO T.F.N. SALA “C” DEL 25.08.2012

- ❖ SE TRATA DE UN DISTRIBUIDOR MAYORISTA DE CIGARRILLOS CUYO PROVEEDOR ES NOBLEZA PICCARDO S.A., AL CUAL SE LE REALIZARON DEPOSITOS EN EFECTIVO EN SU CUENTA BANCARIA
- ❖ DETERMINACION DE OFICIO DE LA AFIP DE LA DIRECCION REGIONAL LA PLATA DE FECHA 17.08.2007 POR IMPUESTO SOBRE LOS DEBITOS Y CREDITOS EN CUENTAS BANCARIAS, POR LOS PERIODOS ENERO DE 2002 A DICIEMBRE DE 2004, POR \$ 299.451,24 MAS INTERESES DE \$ 319.180,85, MAS MULTA DEL ART. 45 GRADUADA EN EL 80% POR \$ 239.488,85

SENTENCIA DEL T.F.N.

- ❖ LA SALA “C” DEL T.F.N. TRASCRIBE LITERALMENTE GRAN PARTE DE LA **SENTENCIA DE LA SALA “B” EN AUTOS “LA ANGOSTURA S.R.L.”** DE FECHA 12.02.2010.

“Que, tal como estaba redactada la ley y su reglamento, una definición de tal amplitud conceptual determinaba un objeto del gravamen que excedía cualquier margen de razonabilidad, ya que según el texto legal cualquier movimiento de fondos generaba en cabeza de quien lo realizara la exigencia del pago del impuesto”.

“Que, la propia Administración Fiscal advirtió ello y mediante la Resolución General N° 1135 del 7 de noviembre de 2001 (B.O. 9/1/01), dispuso en su art. 43 que “Los movimientos o entrega de fondos comprendidos en el inciso b) del artículo 2° del Anexo del Decreto N° 380/01 y sus modificaciones, son aquellos que se efectúan a través de sistemas de pago organizados existentes o no a la vigencia del impuesto sobre 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 su modificatoria. Lo dispuesto precedentemente resulta de aplicación, siempre que dichos movimientos o entrega de fondos sean efectuados por cuenta propia y/o ajena en el ejercicio de actividades económicas. No se encuentran alcanzados por la norma citada en el primer párrafo, la transmisión de cheques mediante endoso conforme a las disposiciones en vigencia dictadas por el Banco Central de la República Argentina, ni los egresos que se realicen mediante los sistemas de caja chica o fondos fijos”.

“Que, así la obligación de percepción y pago directa, establecida en el art. 2°, inc. B) del Decreto N° 380/2001 que reprodujera el art. 1°, inc. c) de la ley, es la que se afectúe por intermedio de “sistemas organizados de pagos” existentes o no, a la vigencia del impuesto sobre créditos y débitos en cuentas bancarias y otras operaciones. Tal sistema de pagos organizado debe reemplazar el uso de las

cuentas previstas en el art. 1º, inc. a) de la ley 25.413 y sus modificaciones. Además, el segundo párrafo de dicho art. 43 estableció que esas operaciones deben ser efectuadas en el ejercicio de actividades económicas, excluyendo así de la obligación tributaria a los consumidores finales”.

“Que, asimismo, la Administración Federal de Ingresos Públicos, en la Nota Externa N° 1, del 23/05/2001 (B.O. 28/05/01), aclaró en sus puntos 5 y 12 que debe haber un sistema de pagos organizado para que haya obligación de tributar y aquel debe sustituir el uso de cuenta corriente. Por su parte, el punto 13 de la Nota Externa señala que: “El depósito en efectivo efectuado por el adquirente en la cuenta corriente del vendedor, correspondiente a la compra de bienes o para uso y consumo particular, no se encuentra alcanzado por el gravamen, dado que esta transacción no configura ninguna de las operaciones a que se refiere el art. 2º del Anexo del dec. 2380/2001 y sus modificatorias”, lo cual ratifica que el ámbito del gravamen, en el caso de movimientos de fondos, está reservado a operaciones que denoten el ejercicio de una actividad económica y no adquisiciones alejadas de tal concepto, como lo son las destinadas a uso o consumo particular”.

“Que, se observa entonces, que se introducen dos conceptos esenciales que ven a coadyuvar a la interpretación razonable de la norma legal en cuestión. Por un lado, la “actividad económica” aspecto éste que circunscribe la gravabilidad de los movimientos de fondos, lo cual si bien parecía obvio debía ser expresado, toda vez que únicamente pueden estar alcanzados por el gravamen aquellos que se efectúan en el marco de una actividad económica de la persona que los realiza. Por otro lado, el “sistema de pagos organizado”, lo cual permite afirmar –a contrario sensu- que está fuera del objeto del gravamen todo pago que no responda a un sistema organizado”.

“Que, en definitiva, la cuestión pasa por dilucidar que se entiende por sistema de pagos organizado”.

“Que, no existe ninguna definición legal, y, ateniéndose a la que da el diccionario de la Real Academia Española, se entiende por “sistema” el “Conjunto de reglas o principios sobre una materia racionalmente enlazadas entre sí o, bien, si el “Conjunto de cosas que relacionadas entre sí ordenadamente contribuyen a determinado objeto”.

“Que, así las cosas, el “sistema de pagos organizado” del que venimos hablando, debe tratarse de un conjunto de reglas, principios o cosas relacionadas entre sí, ordenadamente con el objeto de reemplazar el uso de las cuentas previstas en el art. 1º, inc. a) de la ley 25.413 y sus modificaciones. Es decir, efectuando una razonable interpretación de la ley y su reglamentación, **solamente quienes hayan tenido o tengan un Sistema de Pago Organizado, tendiente a impedir la “bancaización” de las operaciones estarán obligados de manera directa a percibir y pagar este impuesto”.**

PARA LUEGO AGREGAR:

DR. OSCAR A. FERNANDEZ
oscar.fernandez@estudio-ofernandez.com.ar
011-15-5-012-3196
011-4381-2311

“Que, volviendo a los hechos concretos del caso en análisis se observa que conforme lo verificado por la propia fiscalización, la recurrente por el tipo de operatoria que realiza, esto es la venta al por menor de cigarrillos y productos de tabaco, percibe pagos en efectivo. Por otra parte, del detalle de cobranzas realizados por Nobleza Piccardo S.A, obtenido el en el transcurso de la verificación y que obra glosado a fs. 32/164, para la cancelación de las compras de cigarrillos a su proveedor, depósitos de efectivo en entidades bancarias se puede apreciar que los pagos efectuados son cancelados mediante depósitos en cuentas bancarias”.

*“Que, en definitiva, en casos como el de autos, en el que se trata de la existencia de pagos a proveedores mediante depósitos en efectivo en sus cuentas bancarias, medio aceptado por la Ley N° 23345 (Antievasión), en el punto 1 de su artículo 1°, para cancelar operaciones y **no siendo además, éste el único medio de cancelación de las compras efectuadas por la contribuyente, lo cual evidencia que es circunstancial, no puede catalogarse a los eventuales pagos efectuados bajo estas condiciones en un "sistema organizado" que tenga la finalidad de reemplazar el uso de las cuentas previstas en el art. 1°, inc. a), de la ley 25.413 y sus modificaciones. Por el contrario, que al pago en efectivo se efectúe en una cuenta bancaria de titularidad del proveedor, tiene el efecto de "bancaizar" la operación”.***

*“Que, como se dijo en el citado pronunciamiento (cf. Sentencia citada) además, es fundamental el hecho reconocido por el Fisco Nacional de que **“la contribuyente obtiene cobros efectivos por las operaciones de venta que ella realiza a consumidores finales, generando ella la necesidad por parte de la recurrente de su utilización o disposición, no existiendo norma alguna que obligue a su depósito en una cuenta bancaria propia, debiendo tenerse presente que la asiste a la actora el derecho de llevar sus asuntos comerciales de la manera que le resulte menos gravosa, no advirtiendo, por otra parte, que el uso de los fondos disponibles en efectivo, y que se depositan en la cuenta del proveedor, tienda a evitar y eliminar la cuenta corriente bancaria propia de la contribuyente en el caso de autos, máxime recordando –a riesgo de ser reiterativo- que la actora efectuaba pago con cheques propios, utilizando así su propia cuenta corriente”.***

*“Que, en consecuencia, **no puede afirmarse en la especie que la actora contara con un sistema de pagos organizado tendiente a reemplazar el uso de la cuenta bancaria propia, condición para la gravabilidad en el impuesto no habiendo el Fisco Nacional explicado siquiera en qué sustenta su impugnación por lo que corresponde de revocar la resolución apelada en autos con costas”.***

1.7. - RESUMEN DE LAS SENTENCIAS DE CAMARA A FAVOR DEL FISCO:

❖ **EL TETU S.A. C.N.A.C.A.F. SALA IV DEL 21.02.2013**

❖ **MAXIMA ENERGIA SRL C.N.A.C.A.F. SALA “II” DEL 23.02.2012**

❖ LA ANGOSTURA S.R.L. C.N.A.C.A.F. SALA “V” DEL 22.11.2011

1.8. - RESUMEN DE LAS SENTENCIAS DEL T.F.N. A FAVOR DEL CONTRIBUYENTE:

❖ LINE UP S.A. T.F.N. SALA “C” DEL 12.10.2012.

❖ MAZZOLENI JORGE ALBERTO T.F.N. SALA “C” DEL 25.08.2012.

❖ LA ANGOSTURA S.R.L. T.F.N. SALA “B” DEL FECHA 12.02.2010.

❖ MAXIMA ENERGIA SRL T.F.N. SALA “B”-DEL 11.08.2010.
