

*Corte Suprema de Justicia de la Nación*



Buenos Aires, 12 de diciembre de 2017.

Vistos los autos: "Piantoni Hnos. SACIFI y A c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo".

Considerando:

1º) Que la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al revocar la decisión del Tribunal Fiscal de la Nación, mantuvo la resolución 139/08 DO (DV RRMP) emitida el 30 de julio de 2008 por el jefe interino de la División y Recursos de la Dirección Regional Mar del Plata AFIP-DGI por medio de la cual se determinó de oficio la obligación tributaria de la empresa Piantoni Hermanos SACIFI y A en concepto de impuesto a los créditos y débitos en cuentas bancarias y otras operaciones, correspondiente a los períodos abril a junio del año 2003, se liquidaron intereses resarcitorios y se impuso una multa equivalente al 70% del tributo presuntamente omitido, en los términos del art. 45 de la ley 11.683.

2º) Que para resolver de esa manera, ponderó que no se encontraban discutidas las circunstancias de hecho relevantes para la solución de la presente controversia, esto es, que la resolución determinativa dictada por el organismo fiscal se sustentó en que el movimiento de fondos verificado entre la actora y su proveedor -Massalin Particulares S.A.- constituía un sistema organizado de pagos, alcanzado por el referido tributo, atento a que la contribuyente había adoptado como modo habitual para cancelar las facturas de aquel proveedor, el depósito en efectivo en las cuentas de este, de modo que, a través de ese mecanis-

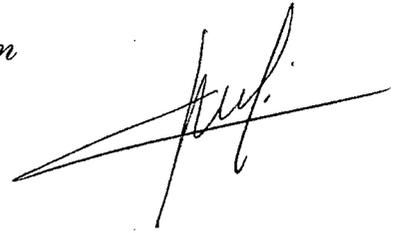
mo, el pago se efectuaba sin que la accionante utilizara sus propias cuentas bancarias.

Sentado lo que antecede, afirmó que la Administración -mediante el decreto 380/01 y la resolución general AFIP 1135/2001- precisó el alcance del aludido tributo, creado por la ley 25.413, introduciendo el concepto de sistema organizado de pagos que permita reemplazar el uso de cuentas bancarias en el ejercicio de una actividad económica. Por lo tanto, y con tal comprensión, juzgó que la modalidad de pagos examinada en el caso de autos, se subsumía en el presupuesto del referido impuesto.

3°) Que contra esa decisión la actora interpuso recurso extraordinario que fue concedido en los términos del auto de fs. 256.

La recurrente sostiene que el a quo ha efectuado una interpretación errónea e inconstitucional de la normativa aplicable, la que -en su concepto- tiene por fin gravar únicamente aquellas operaciones que evitan el uso de las cuentas bancarias, lo que no había ocurrido en el caso, en tanto que de las constancias probatorias reunidas en la causa se desprende que su parte no omitió dicha obligación, ya que ingresaba las sumas de dinero en efectivo que percibía de sus clientes, en la cuenta corriente de su proveedor. En tal sentido, sostiene que lo resuelto por la cámara importa vulnerar el principio de reserva de ley que rige en materia tributaria al establecer un requisito -el depósito de las sumas percibidas por sus clientes en una

*Corte Suprema de Justicia de la Nación*



cuenta propia-, que no se encuentra expresamente establecido en la normativa que regula la materia.

Finalmente, solicitó la revocación de la multa, sosteniendo que no se había acreditado en autos la configuración de los aspectos objetivos y subjetivos necesarios para su aplicación conforme el art. 45 de la ley 11.683, así como respecto de los intereses determinados, por ausencia de culpa en la mora.

4°) Que el recurso resulta formalmente procedente en cuanto se ha puesto en tela de juicio la inteligencia y aplicación de normas de carácter federal como lo son la ley 25.413, su modificatoria y normas reglamentarias (art. 14, inc. 3° de la ley 48).

También, es apropiado recordar que, en la tarea de esclarecer la inteligencia de las normas federales, esta Corte no se encuentra limitada por los argumentos de las partes o del *a quo*, sino que le incumbe realizar una declaratoria sobre el punto disputado (Fallos: 307:1457; 315:1492; 330:2416, entre muchos otros).

Asimismo, se tiene por cumplida la intervención de la Procuración General de la Nación con el dictamen emitido en la causa CSJ 438/2012 (48-M)/CS1 "Máxima Energía SRL (TF 30045-I) c/ D.G.I.", fallada en la fecha.

5°) Que, en primer lugar, debe ponerse de relieve que -sobre la base de lo dispuesto en los arts. 4°, 17 y 75, incisos 1 y 2, de nuestra Ley Fundamental- este Tribunal ha expresado categóricamente que los principios y preceptos constitucionales

prohíben a otro Poder que el Legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas (Fallos: 155:290; 248:482; 303:245; 312:912, entre otros) y, en forma concordante, ha afirmado en reiteradas oportunidades que ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones (arg. Fallos: 316:2329; 318:1154; 319:3400; 321:366 y 2683; 323:240, entre muchos otros). Asimismo estableció que el principio de legalidad o de reserva de la ley no es solo una expresión jurídico formal de la tributación, sino que constituye una garantía sustancial en este campo, en la medida en que su esencia viene dada por la representatividad de los contribuyentes, abarcando tanto a la creación de impuestos, tasas o contribuciones especiales como a las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo, es decir, el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones (Fallos: 329:1554).

6°) Que, ello sentado, corresponde recordar que el art. 1° de la ley 25.413, modificado por el art. 3° de la ley 25.453, estableció 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 operaciones 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

*Corte Suprema de Justicia de la Nación*



que se otorgue a la operación, los mecanismos empleados para llevarla a cabo -incluso a través de movimiento de efectivo- y su instrumentación jurídica; y 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".

Asimismo dispuso que "En los casos previstos en los incisos b) y c) precedentes, se entenderá que dichas operatorias y/o movimientos, reemplazan los créditos y débitos aludidos en el inciso a) del presente artículo, por lo que a tal fin corresponderá aplicar el doble de la tasa vigente sobre el monto de los mismos"; y facultó 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".

Por último estableció que "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 agente 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, o como agente perceptor y liquidador cuando lo efectúa a nombre y/o por cuenta de otra persona".

A su turno, en el art. 2° del anexo al decreto 380/01 (texto según su similar 969/01), reglamentario de la ley del gravamen, se estableció 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" ... "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".

Finalmente el art. 43 de la resolución general AFIP 1135/2001 dispuso que "los movimientos o entregas de fondos comprendidos en el inciso b) del artículo 2° del Anexo del Decreto 380/01 y sus modificaciones, son aquellos que se efectúen a través de sistemas de pagos organizados -existentes o no a la vigencia del impuesto sobre créditos y débitos en cuentas bancarias y otras operaciones-, reemplazando el uso de las cuentas previstas en el artículo 1°, inciso a) de la Ley 25.413 y sus modificatorias. Lo dispuesto precedentemente resulta de aplica-

*Corte Suprema de Justicia de la Nación*



*ción, siempre que dichos movimientos o entregas de fondos sean efectuados, por cuenta propia y/o ajena, en el ejercicio de actividades económicas..."*.

7°) Que de lo transcripto precedentemente surge que los elementos esenciales del tributo, su hecho imponible, los sujetos obligados, la base imponible y las exenciones han sido expresamente establecidos por una ley, en sentido formal y material, emanada del Congreso de la Nación, por lo cual el planteo de la recurrente no puede prosperar.

Al respecto cabe señalar, en primer lugar que la amplitud que resultaría del texto de los incisos b y c del art. 1° de la citada ley, aisladamente considerados, resulta limitada por lo establecido en el párrafo que sigue a este último inciso. En efecto, en ese párrafo -que establece el incremento de las tasas aplicables en los supuestos allí contemplados- la ley dispone expresamente que las "operatorias" o "movimientos" referidos en dichos incisos, se entenderá que "reemplazan los débitos y créditos aludidos en el inciso a) del presente artículo..."

Cabe recordar que el inciso "a" se refiere a los créditos y débitos efectuados en cuentas abiertas en las entidades regidas por la Ley de Entidades Financieras y era -en el texto original de la ley 25.413, y referido específicamente a las cuentas corrientes- el único supuesto sujeto al tributo. Posteriormente, al ampliarse el objeto del impuesto mediante la ley 25.453 -que sustituyó al art. 1° de aquella dándole la redacción que interesa a los fines de este pleito- el legislador consideró necesario efectuar la aclaración a la que se hizo re-

ferencia y cuyo sentido -en lo referente al inciso c, sobre el que versa esta causa- no es otro que el de dejar establecido que con dicho inciso no se pretende gravar cualquier movimiento de fondos, sino únicamente aquel que razonablemente pudiera considerarse que estuviese "reemplazando" una operación que no fue realizada a través de un débito o crédito en las cuentas bancarias de quien efectuó dicho movimiento.

8°) Que, según surge de los debates parlamentarios, la modificación que la ley 25.453 (art. 3°) introdujo en el hecho imponible del referido tributo -que, hasta entonces, como se señaló, solo gravaba los débitos y créditos efectuados en las cuentas corrientes bancarias- fue establecida "para eliminar aquellos focos de elusión que habían aparecido desde el momento en que se puso en vigencia este impuesto" (exposición del miembro informante, diputado Pernasetti) y, de este modo -como lo señaló el diputado Pichetto en su intervención- se generalizó el tributo "[por lo que quedarían] gravados todos los movimientos monetarios en dinero en efectivo, pagos mediante sistema electrónico, pagos de servicios y tarjetas, y sólo se exceptúa[rían] los movimientos en caja de ahorro hasta el monto del sueldo" (confr. "Antecedentes Parlamentarios", Ed. La Ley, T. 2001-B, págs. 1950 y 2017).

9°) Que, atendiendo al texto de la ley y al indudable propósito perseguido por ella, no se advierte que la reglamentación haya exorbitado los términos de la disposición legal. En efecto, tal como surge del texto del art. 2° del anexo al decreto 380/01 (texto según su similar 969/01), este se ha limitado a reproducir, de manera casi textual, los términos de la ley.

*Corte Suprema de Justicia de la Nación*



Por su parte, la resolución general AFIP 1135/2001, dictada por la Administración Federal de Ingresos Públicos, al establecer -en lo que interesa- que los movimientos de fondos gravados son aquellos efectuados a través de sistemas de pago organizados, que reemplacen el uso de las cuentas previstas en el art. 1º, inc. a, de la ley, y en ejercicio de actividades económicas (art. 43), no ha modificado ninguno de los elementos esenciales del tributo creado por el legislador ni ha pretendido ampliar los supuestos comprendidos en el ordenamiento legal abarcando situaciones nuevas o distintas de las previstas en aquel. Por el contrario, mediante dicha disposición reglamentaria se han precisado los casos en que tienen cabida en el ordenamiento legal, sin exceder las previsiones de la reforma introducida por la ley 25.453 en la ley del tributo, que, como se vio, fue establecida, precisamente, con la finalidad de evitar la elusión del impuesto en los términos en los que este había sido originariamente establecido por el legislador.

10) Que en el caso de autos se encuentra acreditado que la empresa Piantoni Hnos. SACIFI y A es una sociedad que se dedica a la distribución mayorista de cigarrillos y productos de tabaco, adquiriendo la mercadería de la fábrica productora -Massalin Particulares S.A.- para su colocación en el mercado minorista, depositando en forma regular, dinero en efectivo en la cuenta bancaria de su proveedora y que esos pagos fueron realizados en el marco de la relación contractual que unía a ambas partes, lo que derivó en un movimiento de fondos que refleja el ejercicio de una actividad económica, y en el cual fue reempla-

zada de ese modo la utilización de las cuentas bancarias del contribuyente.

En tales condiciones, y conforme la inteligencia asignada al art. 1º, inc. c, de la ley 25.413 -texto según ley 25.453- cabe concluir que resulta correcta la conclusión a la que llegó el *a quo* en cuanto a que la aludida modalidad de pagos se encuentra alcanzada por el impuesto, sin que obste a dicha conclusión la circunstancia de que la actora haya cancelado, además, algunas de sus deudas con Massalin Particulares S.A. mediante otros medios de pago, en tanto la normativa aquí examinada no requiere la existencia de uniformidad en la aplicación de un determinado sistema de pagos.

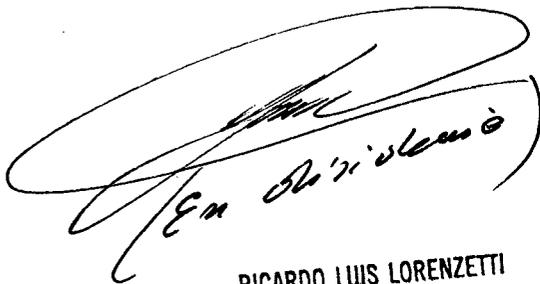
11) Que, por otra parte, cabe rechazar el agravio según el cual la decisión apelada importa obligar a la actora a depositar las sumas que percibe de sus clientes en su propia cuenta bancaria incorporando de tal forma un supuesto no previsto en la normativa que rige el caso. Ello es así en tanto la norma en cuestión no impone tal obligación si no que solo determina que la alícuota del impuesto será mayor si el movimiento de fondos no se efectúa a través de la propia cuenta bancaria del contribuyente (confr. art. 1º párrafo 5º de la ley 25.413, texto según ley 25.453).

12) Que, por último, en cuanto pretende la revocación de la multa aplicada con sustento en el art. 45 de la ley 11.683 (t.o. 1998) y de los intereses, el recurso extraordinario es inadmisibles (art. 280 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

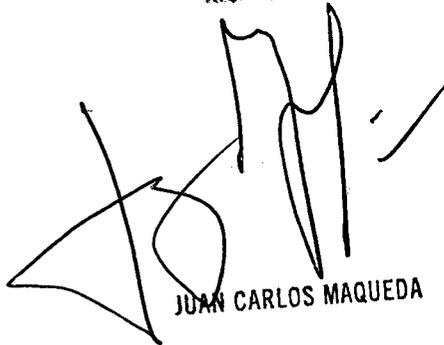


Por ello, se declara formalmente procedente el recurso extraordinario, con excepción de lo dispuesto en el considerando 12, y se confirma la sentencia en cuanto pudo ser materia de dicho recurso. Con costas (art. 68 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Agréguese copia del dictamen de la Procuración General de la Nación emitido en la causa CSJ 438/2012 (48-M)/CS1 "Máxima Energía SRL (TF 30045-I) c/ D.G.I.", fallada en la fecha. Notifíquese y devuélvase.



En Disidencia

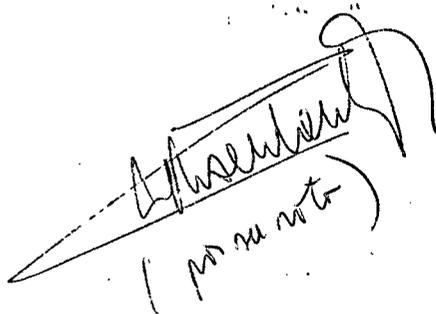
RICARDO LUIS LORENZETTI



JUAN CARLOS MAQUEDA



ELENA I. HIGHTON de NOLASCO



(por su voto)

CARLOS FERNANDO ROSENKRANTZ

VO-/-



*Corte Suprema de Justicia de la Nación*



-//-TO DEL SEÑOR MINISTRO DOCTOR DON CARLOS FERNANDO ROSENKRANTZ

Considerando que:

1º) "Piantoni Hermanos SACIFI y A" se dedica a la distribución mayorista de cigarrillos y productos de tabaco. Su operatoria comercial consiste en adquirir la mercadería de la fábrica productora para su posterior colocación en el mercado minorista, operaciones estas últimas que suelen realizarse con dinero en efectivo. A raíz de una diferencia entre el dinero transportado por el transporte de caudales y las acreditaciones bancarias correspondientes, el organismo fiscal constató la existencia de pagos en efectivo por la compra de cigarrillos y productos de tabaco realizados por Piantoni Hermanos a favor de Massalin Particulares S.A. durante el período que va de abril a junio de 2003 y entendió que tales pagos se encontraban sujetos al Impuesto a los Débitos y Créditos Bancarios, en virtud de los incs. b) y c) del art. 1º de la ley 25.413 -modificada por la ley 25.453-. En concreto, consideró que la empresa realizaba, con carácter recurrente, movimientos de fondos en efectivo para cancelar sus obligaciones sin utilizar para ello su propia cuenta bancaria y encuadró dicha conducta en los términos de la resolución general AFIP 1135/2001, que establece que dichos movimientos configuran el hecho imponible previsto en la ley cuando constituyan un "sistema de pagos organizados" (art. 43, resolución general AFIP 1135/2001). En consecuencia, determinó de oficio la obligación tributaria en \$ 127.872,86 más intereses y le aplicó una multa equivalente al 70% de ese monto (resolución 139/08 DO (DV RRMP)).

2°) Dicha resolución fue apelada por la actora y el Tribunal Fiscal de la Nación la revocó, al entender que las operaciones en efectivo en el mercado de la venta minorista de cigarrillos forman parte de los usos y costumbres comerciales y, en ese sentido, no puede considerarse que en la conducta de Piantoni Hermanos SACIFI y A existiera un propósito de evasión del gravamen. Consideró, asimismo, que "el gravamen establecido por la ley 25.413 y sus modificaciones, no implica necesariamente la utilización compulsiva de medios bancarios cuando las circunstancias que rodeen a las distintas operatorias económicas justifiquen, excepcionalmente, la aceptación de otros medios cancelatorios de sus obligaciones, como ocurre en el caso de autos" (fs. 125 vta./126). Por ese motivo, entendió que "exigir al contribuyente el depósito previo de las sumas que percibe en efectivo en una cuenta propia para luego efectuar el pago al proveedor a través de un medio bancario, traería aparejado un costo que en definitiva terminaría anulando.. (su) ..margen de ganancia" (fs. 126).

3°) El Fisco Nacional se agravió por lo decidido por el Tribunal Fiscal por entender que de las constancias de la causa se desprendería con total claridad la realización de pagos en efectivo por parte de Piantoni Hermanos SACIFI y A, y que estos pagos se encuadraban en las conductas detalladas como hecho imponible por el art. 1° incs. b) y c) de ley 25.413, modificada por la ley 25.453. La Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal dio la razón a la AFIP, refiriendo la singular situación imperante en el año 2001 -año de sanción de las leyes 25.413 y 25.453- y entendiendo así que uno

*Corte Suprema de Justicia de la Nación*



de los propósitos de la ley era corregir la evasión fiscal y aumentar la recaudación tributaria en el clima de total desconfianza de la población hacia las entidades financieras que vivía el país. En concreto, respecto del concepto de "sistema organizado de pagos" introducido por el art. 43 de la resolución general AFIP 1135/2001, la cámara consideró que "tratándose de la interpretación de una norma reglamentaria referida a la verificación de un hecho imponible, su estudio debe hacerse de manera que se guarde adecuadamente el principio de legalidad que rige en materia tributaria, y que por ende impida adoptar una conclusión que importe hacer decir a la reglamentación algo que altere sustancialmente el supuesto fáctico descripto por el legislador, en este caso, en la Ley N° 25413" (sentencia del 11 de septiembre de 2014, considerando VII, cuarto párrafo, fs. 212 vta.).

4°) Contra esa decisión, Piantoni Hermanos SACIFI y A interpuso recurso extraordinario, que fue concedido a fs. 256. Se agravia allí por entender afectado el principio de reserva de ley en materia tributaria, pues considera que la resolución general AFIP 1135/2001, cuando introduce el concepto de "sistema ordenado de pagos", precisa "el alcance del hecho imponible establecido en el artículo 1, inc. c, que fue dictado por el Congreso de la Nación, a fin de gravar las operaciones que se presume que fueron realizadas para reemplazar el uso de cuentas bancarias con propósitos marginales". Entiende que el inc. c) del art. 1° de la ley se refiere a operaciones realizadas reemplazando a las cuentas previstas en el inciso a) de ese mismo art. 1° pero que dicho inciso no distingue que deba tratarse de

cuentas propias o de terceros. En su opinión, la Cámara sostuvo que Piantoni Hermanos SACIFI y A omitía utilizar "sus cuentas bancarias" al momento de recibir los pagos de sus compradores y por ese motivo se configuraba el sistema organizado de pagos. De acuerdo con la recurrente, y como consecuencia de lo decidido por la Cámara, "los contribuyentes se encuentren obligados a depositar el dinero en efectivo que -debido a la operatoria comercial que realizan ... reciben de sus clientes en una cuenta propia, so pena de considerar dicho accionar como una conducta de evasión fiscal" (fs. 232 vta.). Finalmente, solicitó la revocación de la multa, sosteniendo que no se había acreditado en autos la configuración de los aspectos objetivos y subjetivos necesarios para su aplicación conforme el art. 45 de la ley 11.683, así como respecto de los intereses determinados, por ausencia de culpa en la mora.

5°) El recurso resulta formalmente procedente en cuanto se ha puesto en tela de juicio la validez constitucional, la inteligencia y aplicación de normas de carácter federal como lo son la ley 25.413 y su modificatoria (art. 14, incs. 1° y 3°, de la ley 48). Asimismo, se tiene por cumplida la intervención de la Procuración General de la Nación con el dictamen emitido en la causa CSJ 438/2012 (48-M)/CS1 "Máxima Energía SRL (TF 30045-I) c/ D.G.I.", fallada en la fecha.

6°) En virtud de los agravios expresados por la recurrente, dos son las cuestiones que se someten a decisión de esta Corte Suprema. En primer lugar, la presunta afectación del principio de reserva de ley en materia tributaria por el hecho de haber la AFIP definido mediante la resolución general AFIP

*Corte Suprema de Justicia de la Nación*



1135/2001 los supuestos previstos en la ley 25.413 -modificada por ley 25.453- y en el inc. b del art. 2° del anexo del decreto 380/01 como "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 operativas-, reemplazando el uso de las cuentas previstas en el artículo 1°, inciso a) de la Ley Nro. 25.413 y su modificatoria" (art. 43 resolución general AFIP 1135/2001). En segundo lugar, con independencia de lo que se decida respecto de la afectación del principio de legalidad tributaria, es necesario determinar si, como sostiene la actora, la resolución mencionada establece la obligación de depositar en la cuenta bancaria del contribuyente el dinero en efectivo obtenido por la venta de los productos que comercializa, obligación que, según la recurrente, no ha sido establecida por el ordenamiento jurídico en ninguna otra parte y que, por ello, afectaría los derechos constitucionales de la contribuyente. La primera cuestión, entonces, es la legitimidad formal de la medida en discusión, ello es, si el órgano que la dictó tenía facultades constitucionales para hacerlo. La segunda cuestión es, en cambio, la legitimidad sustancial de la decisión, es decir, si la norma en cuestión podía gravar la conducta del contribuyente o si ello afecta alguna norma o principio que emana de la Constitución Nacional.

7°) El 24 de marzo de 2001 el Congreso Nacional sancionó la ley 25.413 por la cual estableció un impuesto cuya alícuota será fijada por el Poder Ejecutivo nacional hasta un máximo del seis por mil 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 bancarias como agentes de liquidación y percepción. El impuesto se devengará al efectuarse los débitos y los créditos en la respectiva cuenta corriente (art. 1°). En su art. 2°, la ley facultaba al Poder Ejecutivo nacional a determinar el alcance definitivo y a eximir, total o parcialmente, respecto de algunas actividades específicas, el impuesto de esta ley cuando, por las modalidades de sus operaciones hagan habitualmente un uso acentuado de cheques y cuyo margen de utilidad sea reducido en comparación con el tributo, o en otros casos de fundada necesidad; siempre que la situación particular no pueda ser corregida por otro medio más idóneo.

El 29 de marzo de 2001, el Poder Ejecutivo nacional dictó el decreto 380/01 por el que aprobaba la Reglamentación del Impuesto sobre los Débitos y Créditos en Cuenta Corriente Bancaria, establecido por la ley 25.413. En el art. 2° de esa reglamentación, se estableció que se considera que se encuentran alcanzados por el gravamen: "a) Las operaciones que se indican en el artículo siguiente, en las que no se utilicen las cuentas bancarias a que se refiere 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 llevarlos 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 -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 mecanis-

*Corte Suprema de Justicia de la Nación*



mos 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, de compra y/o débito".

El 30 de junio de 2001 el Congreso Nacional modificó la ley 25.413 por medio de la ley 25.453 ratificando, en lo que aquí importa, el decreto 380/01. La norma quedó redactada de la siguiente manera:

"Artículo 1º) 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, 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.

En los casos previstos en los incisos b) y c) precedentes, se entenderá que dichas operatorias y/o movimientos, reemplazan los créditos y débitos aludidos en el inciso a) del presente artículo, por lo que a tal fin corresponderá aplicar el doble de la tasa vigente sobre el monto de los mismos.

Facultase 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.

(...)

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 agente 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, o como agente perceptor y liquidador cuando lo efectúa a nombre y/o por cuenta de otra persona (...)."

Como se advierte de los textos de las leyes y decretos involucrados en esta causa, la evolución de la normativa aplicable fue el producto de un diálogo institucional entre el Poder Legislativo y el Ejecutivo, diálogo que resultó en la configuración definitiva del impuesto sancionado y que conjuntamente con su carácter temporario (cf. art. 7° de la ley 25.413 y modificatoria) son claros síntomas del carácter de que este era un impuesto de emergencia, tal como había sido destacado por el miembro informante por la mayoría, diputado Baglini, en el deba-

*Corte Suprema de Justicia de la Nación*



te de la ley 25.453 (Diario de Sesiones, Cámara de Diputados de la Nación, 9° sesión ordinaria, 20 de julio de 2001, pág. 84).

8°) Nuestra Constitución, en su art. 4°, prescribe que solo el Congreso puede crear las contribuciones aquí debatidas (cf. también arts. 17, 52 y 75 incs. 1° y 2° de la Constitución Nacional). Al respecto, este Tribunal ha expresado categóricamente que "ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales" (Fallos: 248:482; en el mismo sentido, Fallos: 303:245, entre otros). El principio de legalidad es una de las expresiones de otro principio liminar de todo estado democrático, el de que los sacrificios exigidos para la realización de objetivos colectivos requieren un pronunciamiento del Congreso de la Nación pues son los legisladores quienes representan al pueblo de la Nación.

El principio de legalidad, a su vez, requiere que todos los elementos esenciales del tributo sean fijados por ley (Fallos: 329:1554). Este principio se encuentra adecuadamente respetado en el caso del Impuesto a los Débitos y Créditos Bancarios. En efecto, el Congreso de la Nación, configuró un hecho imponible -los créditos y débitos efectuados en cuentas abiertas en entidades financieras (inc. a. del art. 1° ley 25.413), las operatorias con entidades financieras cuando no se utilicen las cuentas abiertas en dichas entidades (inc. b. del art. 1° ley 25.413) y todos los movimientos de fondos aún en efectivo (inc. c. del art. 1° ley 25.413)- que si bien posee contornos de considerable amplitud permite a los contribuyentes identificar cuáles son las conductas que generan la obligación de tributar.

En este punto, es preciso señalar que la amplitud con la cual una ley configura un tributo no necesariamente convierte al tributo así creado en inconstitucional por indeterminado. Un tributo configurado de modo amplio podrá, en todo caso, ser objeto de críticas respecto de la idoneidad de su conformación para realizar los objetivos que el estado se plantea o, en algunos casos podrá ser pasible de objeciones -que no se han planteado en este caso- por afectar el principio de capacidad contributiva o al derecho de propiedad. Pero la amplitud con la que es definido un hecho imponible por una ley no es *per se* una razón para fulminarlo bajo la acusación de que viola el esquema de distribución de competencias fijado en la Constitución, en tanto el Congreso hubiera establecido lo necesario para determinar con suficiente certeza qué es lo que se ha gravado.

Por otro lado, parece claro que la amplitud del hecho imponible consagrado en los incs. a, b y c del art. 1° de la ley 25.413 en su actual redacción de acuerdo con la ley 25.453 no es producto de un descuido legislativo sino que es una consecuencia de la aspiración de diseñar un tributo de gran generalidad que abarque muchas conductas específicas diferentes. Así lo sostuvo en oportunidad de la discusión legislativa el miembro informante por la minoría, diputado Pichetto, al describir las reformas que proponía el proyecto: "En el Título II se generaliza el impuesto sobre créditos y débitos en cuentas bancarias. Quedarán gravados todos los movimientos monetarios en dinero en efectivo, pagos mediante sistema electrónico, pago de servicios y tarjetas, y sólo se exceptúan los movimientos en caja de ahorro hasta el monto del sueldo" (cf. Diario de Sesiones, Cámara de Diputados

*Corte Suprema de Justicia de la Nación*



de la Nación, 9° sesión ordinaria, 20 de julio de 2001, pág. 79).

La conducta de Piantoni Hermanos SACIFI y A consistente en pagar a su proveedor por la compra de los productos que aquella comercializaba a través de depósitos en efectivo realizados directamente en la cuenta bancaria de dicho proveedor, sin antes depositar lo obtenido de sus propios clientes en su propia cuenta bancaria, puede ser subsumida dentro de la letra del inc. c) del art. 1° de la ley 25.453 pues en esa operatoria comercial Piantoni Hermanos SACIFI y A incurría en la conducta gravada descripta en el inciso referido, más precisamente, un movimiento de fondos en efectivo realizados por cuenta propia.

9°) Según se establece en los considerandos de la resolución general AFIP 1135/2001 de fecha 7 de noviembre de 2001, esta integró las resoluciones generales 985, 989, 1002, 1016, 1028 y 1091 emitidas sobre el denominado Impuesto a los Débitos y Créditos Bancarios a los "efectos de la simplificación normativa del régimen vigente sobre la materia". Entre otras cosas, la resolución general AFIP 1113/01, en su art. 43 interpretó el art. 2° del anexo del decreto 380/2001 y dispuso que "los movimientos o entregas de fondos" mencionados en el inc. b) de dicho art. 2° que se encontraban gravados eran "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 25.413 y su modificatoria" siempre que sea el caso "que dichos movi-

mientos o entrega de fondos sean efectuados por cuenta propia y/o ajena en el ejercicio de actividades económicas”.

El efecto normativo de lo dispuesto por la resolución general AFIP 1135/2001 elimina la posibilidad de que los incs. b y c del art. 1° de la ley 25.413 -modificada por ley 25.453- se consideraran como definiendo un hecho imponible diferente al que la resolución mencionada identifica. Así, esta resolución aclara a los contribuyentes que la ley que crea el tributo que aquí se cuestiona no busca gravar cualquier tipo de movimientos o entregas de fondos sino solo aquellas que se realicen en el ejercicio de actividades económicas y, por esa razón, configuren un sistema de pagos organizado.

Por lo dicho, no puede sostenerse que la resolución general AFIP 1135/2001 afecte el principio de legalidad tributaria pues ella no pretende que hechos que no se encuentran ya subsumidos en el tipo tributario configurado en la ley 25.413 sean establecidos como fuente de la obligación de tributar. En este caso, no hay exceso interpretativo o reglamentario pues la resolución general AFIP 1135/2001 en modo alguno excede la voluntad del legislador tal como ella se cristalizó en el texto de la ley que crea el tributo, lo que se evidencia de modo palmario por la circunstancia de que no existe situación que sea gravable bajo la resolución general AFIP 1135/2001 que ya no lo hubiera sido bajo el texto de la ley.

Cabe recordar, por otro lado, que la AFIP es el ente de ejecución de la política tributaria de la Nación (art. 3°, decreto 618/1997) y que en su tarea de aplicar, percibir y fis-

*Corte Suprema de Justicia de la Nación*



calizar los tributos establecidos por el Congreso Nacional tiene la facultad de reglamentar la situación de los terceros frente a la Administración (art. 7°, decreto 618/1997) y de "interpretar con carácter general ... las normas legales que establecen o rigen la percepción de los gravámenes a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos" (art. 8°, decreto 618/1997). Por lo tanto, ningún agravio puede esgrimirse por la sanción de la resolución general en cuestión en tanto lo consagrado por dicha sanción ya se encuentra amparado por el texto del art. 1° de la ley 25.413 y su modificatoria.

10) Descartada, pues, la afectación del principio de legalidad tributaria, corresponde analizar ahora si la decisión de la cámara implica crear, como sugiere la recurrente, una obligación -la obligación de depositar en la cuenta bancaria propia el dinero efectivo obtenido por las ventas de los productos que comercializa- que no existía con anterioridad en el ordenamiento legal y que afecta sus derechos constitucionales. La recurrente argumenta contra la interpretación que la Cámara Federal hace de los incs. b y c del art. 1° de la ley 25.413 con sus modificaciones, que hace gravable por el impuesto los movimientos de fondos en efectivo en la medida que considera que dichos movimientos, de acuerdo con lo dispuesto por el párrafo 4° del art. 1° "reemplazan los créditos y débitos aludidos en el inciso a) del presente artículo" aplicándosele, por consiguiente, "el doble de la tasa vigente sobre el monto de los mismos". La recurrente entiende que la imposición del tributo presupone la existencia de la obligación de depositar previamente en su cuenta bancaria el dinero obtenido en efectivo. Pero, en su opi-

nión, dicha obligación no surge del ordenamiento jurídico vigente anterior a la decisión de la Cámara y, por lo tanto, no le puede ser impuesta.

11) Es doctrina tradicional de esta Corte que la primera fuente de interpretación de la ley es su letra (Fallos: 299:167; 304:1820, entre muchos otros). Este criterio hermenéutico es aún más exigente en el ámbito del derecho tributario debido a la vigencia del principio de legalidad (arts. 4°, 17 y 52 Constitución Nacional). En efecto, dado que los impuestos nacionales solo pueden ser creados por leyes de la Nación (Fallos: 321:366) es preciso ser particularmente deferente a lo dispuesto por el Congreso de la Nación "dando pleno efecto a la intención del legislador, computando la totalidad de sus preceptos de manera que armonicen con el ordenamiento jurídico restante y con los principios y garantías de la Constitución Nacional" (Fallos: 304:937; en igual sentido, Fallos: 307:928) como única manera de garantizar que por la vía de la interpretación no se traicionará la voluntad legislativa.

De la lectura de la norma fiscal en discusión surge con claridad que en este caso ella no está presuponiendo ni tampoco estableciendo ninguna obligación legal de depositar en la propia cuenta bancaria del contribuyente el dinero en efectivo obtenido por su actividad comercial antes de transferirlos a una tercera persona, cliente o proveedor. Lo que la ley hace no es imponer una obligación sino crear incentivos fiscales para que los contribuyentes tiendan a bancarizar todos los movimientos de fondos. Lo hace a través de la presunción *iuris et de iure* de que las operaciones en efectivo reemplazan las operaciones ban-

*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

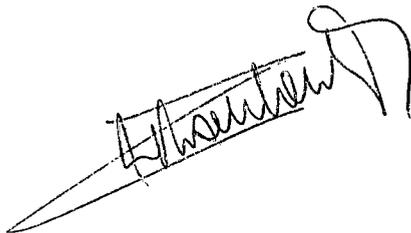


carizadas -lo que no implica, como sugirió en su sentencia el Tribunal Fiscal de la Nación, la necesidad de una conducta evasiva para la aplicación del tipo tributario- y por la consiguiente aplicación del doble de la tasa vigente para los movimientos de fondos no bancarizados. Los contribuyentes no tienen la obligación de efectuar ningún depósito en su cuenta antes de realizar un movimiento de fondos aunque, si no proceden de ese modo, la alícuota del impuesto será mayor.

Si bien la legislación impositiva existe por la necesidad del estado de recaudar fondos para costear sus obligaciones constitucionales (cf. art. 4° Constitución Nacional), esta finalidad general no es la única posible. El Congreso Nacional, en ejercicio de sus atribuciones constitucionales (art. 75 Constitución Nacional), puede decidir aprobar leyes impositivas que tengan objetivos múltiples y diferentes, que constituyan señales e incentivos económicos para que los contribuyentes sensibles al costo fiscal de sus decisiones realicen ciertas conductas deseadas por la administración que buscan la realización de otros objetivos además de la suba de la recaudación. Normas impositivas con estos propósitos son perfectamente legítimas desde el punto de vista constitucional y, por ello, no constituyen intrusiones en zonas reservadas de la libertad personal o empresaria. En otras palabras, el hecho de que para evitar una alícuota mayor los contribuyentes necesiten realizar ciertas conductas no implica, constitucionalmente hablando, la afectación del ámbito de su autonomía personal protegida por el art. 19 de la Constitución Nacional.

12) Por último, en cuanto pretende la revocación de la multa aplicada con sustento en el art. 45 de la ley 11.683 (t.o. 1998) y de los intereses, el recurso extraordinario es inadmisibile (art. 280 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

Por ello, se declara formalmente procedente el recurso extraordinario, con excepción de lo dispuesto en el considerando 12, y se confirma la sentencia en cuanto pudo ser materia de dicho recurso. Con costas (art. 68 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Agréguese copia del dictamen de la Procuración General de la Nación emitido en la causa CSJ 438/2012 (48-M)/CS1 "Máxima Energía SRL (TF 30045-I) c/ D.G.I.", fallada en la fecha. Notifíquese y devuélvase.



CARLOS FERNANDO ROSENKRANTZ

DISI-//-

*Corte Suprema de Justicia de la Nación*



-//-DENCIA DEL SEÑOR PRESIDENTE DOCTOR DON RICARDO LUIS  
LORENZETTI

Considerando:

1º) Que la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al revocar la decisión del Tribunal Fiscal de la Nación, mantuvo la resolución 139/08 DO (DV RRMP) emitida el 30 de julio de 2008 por el jefe interino de la División y Recursos de la Dirección Regional Mar del Plata AFIP-DGI por medio de la cual se determinó de oficio la obligación tributaria de la empresa Piantoni Hermanos SACIFI y A en concepto de impuesto a los créditos y débitos en cuentas bancarias y otras operaciones, correspondiente a los períodos abril a junio del año 2003, se liquidaron intereses resarcitorios y se impuso una multa equivalente al 70% del tributo presuntamente omitido, en los términos del art. 45 de la ley 11.683.

2º) Que para resolver de esa manera, ponderó que no se encontraban discutidas las circunstancias de hecho relevantes para la solución de la presente controversia, esto es, que la resolución determinativa dictada por el organismo fiscal se sustentó en que el movimiento de fondos verificado entre la actora y su proveedor -Massalin Particulares S.A.- constituía un sistema organizado de pagos, alcanzado por el referido tributo, atento a que la contribuyente había adoptado como modo habitual para cancelar las facturas de aquel proveedor, el depósito en efectivo en las cuentas de este, de modo que, a través de ese mecanis-

mo, el pago se efectuaba sin que la accionante utilizara sus propias cuentas bancarias.

Sentado lo que antecede, afirmó que la Administración -mediante el decreto 380/01 y la resolución general AFIP 1135/2001- precisó el alcance del aludido tributo, creado por la ley 25.413, introduciendo el concepto de sistema organizado de pagos que permita reemplazar el uso de cuentas bancarias en el ejercicio de una actividad económica. Por lo tanto, y con tal comprensión, juzgó que la modalidad de pagos examinada en el caso de autos, se subsumía en el presupuesto del referido impuesto.

En este sentido, manifestó que la noción "sistema de pagos organizados" previsto en la reglamentación referida, resulta ser de los denominados "conceptos jurídicos indeterminados", por lo que corresponde al juzgador evaluar si, a la luz de las circunstancias concretas que se someten a su conocimiento, se presentan las condiciones que permiten aplicarlo.

3°) Que contra esa decisión la actora interpuso recurso extraordinario que fue concedido en los términos del auto de fs. 256.

La recurrente sostiene que el *a quo* ha efectuado una interpretación errónea e inconstitucional de la normativa aplicable, la que -en su concepto- tiene por fin gravar únicamente aquellas operaciones que evitan el uso de las cuentas bancarias, lo que no había ocurrido en el caso, en tanto que de las constancias probatorias reunidas en la causa se desprende que su parte no omitió dicha obligación, ya que ingresaba las sumas de

*Corte Suprema de Justicia de la Nación*



dinero en efectivo que percibía de sus clientes, en la cuenta corriente de su proveedor. En tal sentido, sostiene que lo resuelto por la cámara importa vulnerar el principio de reserva de ley que rige en materia tributaria al establecer un requisito -el depósito de las sumas percibidas por sus clientes en una cuenta propia-, que no se encuentra expresamente establecido en la normativa que regula la materia.

Agrega que no existe norma alguna que la obligue a depositar, en su cuenta bancaria, el importe de las ventas cobradas en efectivo como forma previa y obligatoria para disponer de esas sumas y que, en el caso, la tenencia de efectivo fue siempre consecuencia lógica y racional del tipo de actividad que realiza.

4°) Que el recurso resulta formalmente procedente toda vez que se ha puesto en tela de juicio la inteligencia y aplicación de normas de carácter federal, como la ley 25.413, su modificatoria y disposiciones reglamentarias (art. 14, inc. 3° de la ley 48).

Asimismo, cabe recordar que, en la tarea de esclarecer la inteligencia de las normas federales, esta Corte no se encuentra limitada por los argumentos de las partes o del *a quo*, sino que le incumbe realizar una declaratoria sobre el punto disputado (Fallos: 307:1457 y 315:1492, entre muchos otros).

Por otra parte, se tiene por cumplida la intervención de la Procuración General de la Nación con el dictamen emitido en la causa CSJ 438/2012 (48-M)/CS1 "Máxima Energía SRL (TF 30045-I) c/ D.G.I.", fallada en la fecha.

5°) Que el art. 1° de la ley 25.413, modificado por el art. 3° de la ley 25.453, estableció 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; y 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".

A continuación dispuso que "En los casos previstos en los incisos b) y c) precedentes, se entenderá que dichas operatorias y/o movimientos, reemplazan los créditos y débitos aludidos en el inciso a) del presente artículo, por lo que a tal fin corresponderá aplicar el doble de la tasa vigente sobre el monto de los mismos"; y en el párrafo siguiente facultó al Poder Ejecutivo nacional "a definir el alcance definitivo de los hechos gravados en los incisos precedentes, como así también para crear

*Corte Suprema de Justicia de la Nación*



un régimen especial de determinación para las entidades financieras aludidas".

A su turno, en el art. 2° del anexo al decreto 380/01 (texto según su similar 969/01), reglamentario de la ley del gravamen, se estableció 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" ... "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, cualquiera 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".

Finalmente, el art. 43 de la resolución general AFIP 1135/2001 dispuso que "los movimientos o entregas de fondos comprendidos en el inciso b) del artículo 2° del Anexo del Decreto 380/01 y sus modificaciones, son aquellos que se efectúen a través de sistemas de pagos organizados -existentes o no a la vigencia del impuesto sobre créditos y débitos en cuentas bancarias y otras operaciones-, reemplazando el uso de las cuentas previstas en el artículo 1°, inciso a) de la Ley 25.413 y sus modificatorias. Lo dispuesto precedentemente resulta de aplicación, siempre que dichos movimientos o entregas de fondos sean efectuados, por cuenta propia y/o ajena, en el ejercicio de actividades económicas...".

6°) Que la presente controversia hace necesario examinar la compatibilidad de las normas citadas con las que la Constitución Nacional ha fijado para el establecimiento de gravámenes.

Nuestra Carta Magna prescribe, de manera reiterada y como regla fundamental, tanto en el art. 4° como en los arts. 17 y 52, que solo el Congreso impone las contribuciones referidas en el primero de ellos. Al respecto, este Tribunal ha expresado categóricamente que "los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro Poder que el Legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas" (Fallos: 155:290; 248:482; 303:245; 312:912, entre otros) y, en forma concordante, ha afirmado que ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones (Fallos: 316:2329; 318:1154; 319:3400; 321:366 y 2683; 323:240, entre muchos otros).

Con relación al punto, esta Corte también ha señalado que el principio de legalidad o de reserva de ley no es solo una expresión jurídico formal de la tributación, sino que constituye una garantía substancial en este campo, en la medida en que su esencia viene dada por la representatividad de los contribuyentes (Fallos: 329:1554).

7°) Que sentado ello, corresponde delimitar cuál es el alcance de este principio, es decir, qué aspectos del tributo deben ser creados por la ley. En cuanto a ello, tiene dicho el

*Corte Suprema de Justicia de la Nación*



Tribunal que este mandato de raigambre constitucional abarca a todos sus elementos esenciales, los cuales deberán estar expresamente definidos por la norma, a saber, el hecho imponible, la alícuota, los sujetos y las exenciones (Fallos: 329:1554). En tal sentido, la jurisprudencia de esta Corte ha sido categórica al exigir que una ley formal tipifique de manera completa el hecho que se considere imponible y que constituya la posterior causa de la obligación tributaria (Fallos: 155:290; 248:482; 294:152; 303:245; 312:912; 316:2329; 321:366; 323:3770, entre muchos otros).

A su vez, de este principio basal se deriva la regla de la tipicidad, que exige a la norma ser precisa en la descripción del hecho generador de la obligación tributaria. En efecto, es de la esencia de este precepto la previsibilidad de las reglas en materia impositiva toda vez que una ley cuyo contenido sea indeterminado no permitirá conocer qué comportamientos quedan abarcados por ella y hacen nacer la obligación de pago. Existe entonces un mandato constitucional al legislador para que elabore leyes tributarias claras, que permitan crear de manera cierta la obligación.

8°) Que esta exigencia de tipicidad, como una expresión más del principio de reserva de ley y de seguridad jurídica, se proyecta sobre todos los elementos del hecho imponible y, entre ellos, la descripción del aspecto material cobra especial relevancia aquí, en tanto la AFIP funda su pretensión de cobro en el inc. c) del art. 1° de la ley 25.413 que, como se señaló, establece la gravabilidad de "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”.

Ahora bien, si se tiene presente que el hecho imponible es el presupuesto de hecho, integrado por todos sus aspectos, que hace nacer la obligación fiscal; era un deber ineludible del Congreso Nacional, a la luz de los principios citados y en orden a la invariable jurisprudencia del Tribunal, su exacta, completa y precisa definición. Sin embargo, de la lectura del inciso transcripto surge que el legislador ha incumplido tal mandato pues la norma, por demás genérica e indeterminada, no contiene todos los elementos necesarios para producir el nacimiento de la obligación fiscal y ello ha sido reconocido por el propio legislador dos párrafos más abajo. En efecto, consciente de la notoria vaguedad e imprecisión de los términos empleados, facultó al Poder Ejecutivo, “a definir el alcance definitivo de los hechos gravados”, es decir, admitió que el concepto “todos los movimientos...” era indefinido y no resultaba idóneo para generar el efecto jurídico consistente en el nacimiento de la obligación.

En este sentido, no puede aceptarse la definición de hechos imponderables inasibles y de gran amplitud que no permitan determinar cuál es la conducta que se pretende someter al tributo y, correlativamente, posibiliten la discrecionalidad de la

*Corte Suprema de Justicia de la Nación*



administración fiscal, con clara lesión al principio de reserva de ley.

9°) Que en ese camino, el organismo recaudador dictó la RG 1135/2001 del 7 de noviembre de 2001, por la cual buscó definir el aspecto material del hecho generador de la obligación tributaria. Así, especificó "Los movimientos o entrega de fondos (...) 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".

De ello resulta que, para que nazca la obligación, debe existir "un sistema de pago organizado que reemplace el uso de las cuentas bancarias y que sea efectuado en el ejercicio de actividades económicas", lo que denota claramente que estos dos conceptos, establecidos por vía reglamentaria, son elementos constitutivos de la hipótesis de incidencia tributaria. En efecto, el presupuesto de hecho debe contener todos los elementos necesarios para su nacimiento, lo cual supone que, en ausencia de uno de ellos, la deuda no surge. En el caso de autos, sin la verificación de un "sistema de pago organizado" que sea efectuado "en ejercicio de actividades económicas", no se configura el hecho imponible y, por ende, el contribuyente no resulta obligado. No puede admitirse entonces, sin flagrante violación al principio de reserva de ley, que la definición de un aspecto

sustancial del hecho imponible provenga de una disposición de rango infralegal.

10) Que, al ser ello así, la sentencia de cámara, al señalar que la Administración "ha ido precisando el alcance del tributo creado por la ley 25.413" y que se trata de una norma reglamentaria "referida a la verificación de un hecho imponible", está reconociendo que no es el legislador quien ha tipificado los elementos esenciales del presupuesto de hecho, no obstante lo cual intenta justificarlo recurriendo al argumento de una "interpretación integral y armónica de las normas involucradas".

Sin embargo, contrariamente a lo sostenido por el *a quo*, era tarea de la ley y no de la reglamentación ni del intérprete, establecer y delimitar, de manera cierta y precisa, el hecho jurídico tributario, de forma tal que le permita al contribuyente reconocer la existencia de la hipótesis de incidencia y verificar si se ha configurado a su respecto. La falta de caracterización del apuntado elemento material afecta la certeza y la seguridad jurídica, al dejar librado al criterio del organismo recaudador la descripción final del presupuesto de hecho.

11) Que dicho esto debe enfatizarse, de manera correlativa, que ese valladar inmovible que supone el principio de reserva de ley en materia tributaria tampoco cede en caso de que se actúe mediante el mecanismo de la delegación legislativa previsto por el art. 76 de la Constitución.

En efecto, este Tribunal también ha sido contundente al sostener sobre tal punto que "no pueden haber dudas en cuanto

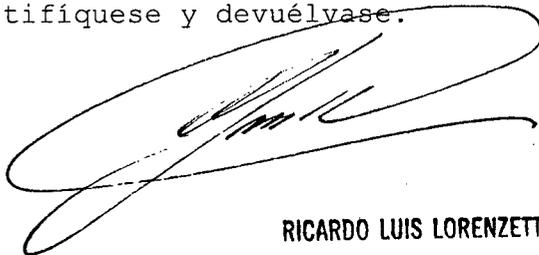
*Corte Suprema de Justicia de la Nación*



a que los aspectos sustanciales del derecho tributario no tienen cabida en las materias respecto de las cuales la Constitución Nacional (art. 76), autoriza, como excepción y bajo determinadas condiciones, la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo" (Fallos: 326:4251).

Por tales razones, la competencia del Poder Legislativo en esta materia es exclusiva y su omisión no puede ser salvada ya que solo por medio de esta definición de rango legal se atiende a la necesidad -puesta también de relieve por esta Corte en conocidos precedentes- de que el Estado prescriba claramente los gravámenes y exenciones para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas respectivas en materia tributaria (Fallos: 253:332; 315:820; 316:1115), y se preserve la seguridad jurídica, valor al que se le ha reconocido jerarquía constitucional (Fallos: 220:5; 243:465; 251:78; 253:47; 254:62; 316:3231; 317:218).

Por ello, se declara formalmente admisible el recurso extraordinario interpuesto y se revoca la sentencia apelada. Con costas (art. 68 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Agréguese copia del dictamen de la Procuración General de la Nación emitido en la causa CSJ 438/2012 (48-M)/CS1 "Máxima Energía SRL (TF 30045-I) c/ D.G.I.", fallada en la fecha. Notifíquese y devuélvase.



RICARDO LUIS LORENZETTI

Recurso extraordinario interpuesto por **Piantoni Hermanos SACIFI y A**, representada por **Fernando Mario Piantoni**, con el patrocinio letrado del **Dr. Felipe Carlos Stepanenko**.

Traslado contestado por la **Administración Federal de Ingresos Públicos (Dirección General Impositiva)**, representada por la **Dra. Silvia M. Leiva**, con el patrocinio letrado del **Dr. Carlos Muzzio**.

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

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