República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-17949717-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 16 de Febrero de 2023

Referencia: Godel Quilmes. DCCCB. Explotación Bingo y vs. Actividad reglada por leyes provinciales

---

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se reúnen los miembros de la Sala "A", Dres. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación), Pablo A. Porporatto (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación) a fin de resolver el Expediente Nº 34252-I caratulado: "**GODEL QUILMES SA** s/ Apelación".-

La Dra. Guzmán dijo:

I. Que a fojas 5/10vta se interpone recurso de apelación contra la resolución N° 251/2010 (DV SRR1) del 29/10/10 de la AFIP-DGI mediante la cual se determina de oficio la obligación tributaria de la recurrente frente al impuesto sobre los Créditos y Débitos en Cuentas Bancarias y otras Operatorias por los depósitos en efectivo efectuados en las cuentas bancarias de sus proveedores por los períodos comprendidos entre diciembre de 2003 a junio de 2009, ambos inclusive, con más intereses resarcitorios y se le aplicó una multa en atención a lo dispuesto por el artículo 46 de la ley 11683 por los períodos diciembre de 2003 a junio de 2008, ambos inclusive.-

Posteriormente a fojas 209/210 se interpone recurso de apelación contra la resolución de fecha 18/4/2012 mediante la cual se le aplica multa, por los períodos 06/2008 a 06/2009.-

Manifiesta que su actividad consiste en el servicio de esparcimiento relacionado con el juego de azar y apuestas, con fecha de cierre de ejercicios el 31 de junio de cada año.-

Se agravia en punto a que sus argumentos vertidos en el escrito de descargo, no fueron tenidos en cuenta, así como tampoco, la legislación que reglamenta su actividad.-

Explica que su actividad está reglamentada mediante la Dirección Provincial de Lotería de la Provincia de Buenos Aires, quien se encuentra facultada por la ley N° 11018, modificada por la ley 11074 y ley 13063, que tendrá a su cargo la reglamentación y el contralor en todas las etapas del juego que se autoriza, controla directamente el cumplimiento de las disposiciones atinentes a la recaudación de los gravámenes que se fijen con destino a las cuentas especiales que se creen, aplica sanciones y se encuentra autorizada a fijar

excepciones, etc.-

Agrega que las mencionadas normas son las que establecen el canon a pagar al Instituto Provincial de Loteria y Casino de la Provincia de Buenos Aires y el porcentaje que debe depositarse respecto de la Municipalidad de Quilmes.- Expresa que en el marco de las facultades de la ley 11018, con fecha 7/7/2004 el referido instituto, mediante la Resolución N° 2701/2004 dispuso que los importes establecidos en el art. 7 que podrán efectuar sus depósitos de explotación de bingos, bingo electrónico y tragamonedas en la cuenta fiscal 926/7 Banco de la Provincia de Buenos Aires –sucursal 2000.- Posteriormente, dice, mediante nota aclaratoria del instituto se comunica la formalidad que se deberá cumplir con relación a los depósitos a realizarse cuando se encuentre contemplado dentro de lo normado en el art. 7 antes mencionado. Luego, explica que por inconvenientes en la registración de los depósitos se resuelve mediante Resolución N° 977/08 que a partir del 11 de agosto, entra en vigencia el "sistema de liquidación de bingos" debiendo realizarse el depósito en la cuenta 926/7 antes referida, con las mismas formalidades respecto de acreditar el pago en forma fehaciente a los fines de no incurrir en multas.-

En ese sentido, añade que tales argumentos no fueron tenidos en cuenta por el organismo fiscal, esto es, que los pagos del canon al IPLC fueron realizados de acuerdo a la normativa que rige la actividad de los bingos de la Provincia de Buenos Aires y que se deben cumplir a los fines de no ser multados ya que puede traer aparejado la pérdida de licencia.-

Manifiesta que el fisco nacional se limitó a cursar un requerimiento al Instituto a fin de corroborar los pagos efectuados, pero no se informó respecto de los motivos que conllevaron a realizarlos, tampoco analizó la legislación aplicable para el caso puntual.- Hace notar que el canon que se debe abonar tanto a la Municipalidad como al Instituto, está regido por una ley provincial y no constituye un medio de evasión, sino que el fisco equivoca su interpretación, ya que el sistema de pagos, en este caso, emerge de un acto administrativo válido.-

Destaca que tampoco se tuvo en cuenta que en el circuito económico en que desarrolla la actividad la empresa, los pagos se realizan mediante el sistema bancarizado y que en ningún momento se reemplazó la utilización de cuentas bancarias de la firma ni se intentó evadir impuesto alguno.-

Enfatiza que la Municipalidad de Quilmes fue el encargado de reglamentar la forma en que se realizan los depósitos, siendo los mismos en efectivo, tal como se abonan las tasas y contribuciones municipales por parte de los contribuyentes, se utiliza la misma metodología de pago.

Entiende que los hechos que aquí se tratan, no encuadran dentro de los presupuestos objetivos del art. 1° inc. c) de la ley 25413, por cuanto, dice, no se trata en autos de un pago de fondos a proveedores sino que los mismos pertenecen, por imperativo legal de las leyes provinciales que rigen la materia, a la Provincia de Buenos Aires, por depender el IPLC de aquélla y demás entes públicos a los cuales el Fisco local cede parte de la recaudación y que solamente actúa como entidad recaudadora de fondos, que en una porción le son ajenos por expresa disposición legal.-

Añade que no tiene obligación legal de usar la cuenta corriente propia porque las sumas depositadas no revisten tal carácter, sino que su titular es el IPCL.

En tal sentido, sostiene que no se ha implementado un "sistema organizado de pagos" y que no ha incurrido en conducta dolosa alguna ya que se han ingresado los sueldos y los pagos a otros proveedores con fiel observancia del impuesto de marras.-

Ofrece prueba informativa y hace reserva de la cuestión federal.-

II. Que a fojas 81/92vta. contesta la representación fiscal, quien por las razones de hecho y derecho que expone, solicita se confirme la resolución apelada. Hace reserva del caso federal.-

III. Que a fojas 103 se abre la presente causa a prueba y 237. A fojas 392 se clausura el período probatorio y se elevan los autos a consideración de la sala A. A fojas 395 se ponen los autos para alegar, haciendo uso de su derecho el Fisco Nacional a fojas 403/407.-

A fojas 409 se llaman los autos para dictar sentencia.-

IV. Que en uso de las facultades conferidas por la ley 11683, el organismo fiscal en una ampliación a la verificación antes iniciada, le realizó a la recurrente una auditoría fiscal a fin de verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales en el Impuesto sobre los Créditos y Débitos Bancarios y otras Operatorias por los períodos fiscales comprendidos entre diciembre de 2003 a junio de 2009, ambos inclusive.-

Mediante requerimiento se le solicitó que informe los depósitos efectuados al IPLC y a la Municipalidad de Quilmes respecto de los períodos 12/2003 a 06/2007 indicando el medio de pago, además de aportar los Balances Generales de los años2004 a 2007. Posteriormente, se le solicita la misma información abarcando los períodos 01/7/08 a 30/6/09 (con detalle de pagos).- En respuesta, mediante acta de fecha 19/11/2009 el presidente de la firma informa que los pagos al IPLC desde el 12/2003 se realizaron de distintas formas: en efectivo en la tesorería del Instituto, mediante débitos automáticos de las cuentas corrientes de la firma y/o depósitos en efectivo en las cuentas del Banco Provincia del IPLC. Respecto de los pagos a la Municipalidad de Quilmes, informó que se realizaron mediante el depósito en efectivo en cuentas de la Municipalidad. Aportó documentación respaldatoria de registración contable de ingresos y pagos al IPLC.-(vide fs. 182 y ss de los a.a.).-

Posteriormente, se cursó requerimiento al IPLC y a la Municipalidad de Quilmes, habiendo brindado –ambos- la información solicitada.-Así se pudo verificar que al modificar la metodología de pago del canon al IPLC dejó de abonar el impuesto de marras por los períodos observados. Asimismo, se observó que en la totalidad del período bajo análisis, abona a la Municipalidad de Quilmes en efectivo, sin recurrir a la utilización de sus propias cuentas bancarias, evitando el uso de una cuenta propia y con ello el pago del impuesto.-

Dicha operatoria fue ratificada por la firma mediante la documentación aportada a la fiscalización.-

Ello así, se concluyó que la inspeccionada resultaba responsable por el impuesto de marras según lo establecido en el artículo 1° inc. c) de la ley y artículo 2° inc. b) del “Anexo” del Decreto N° 380/2001, resultando aplicable la tasa del 12%o.-

Que la cuestión controvertida en las presentes actuaciones se limita a determinar si mediante el pago en efectivo al IPLC y a la Municipalidad de Quilmes, el “canon” se encuentra alcanzado por el impuesto a los débitos y créditos en cuentas bancarias, en los términos de la ley 25.413, como sostiene el organismo recaudador, o si, por el contrario, dicha imposición no corresponde, según la postura de la contribuyente basada en la normativa provincial.-

Cabe advertir, que no se encuentra controvertido aquí la metodología utilizada por la firma, esto es, que ésta cancelaba sus obligaciones con el I.P.L.C.P.B.A en los períodos en cuestión mediante el depósito de dinero en efectivo en cuentas bancarias pertenecientes al referido organismo provincial contratando a una empresa transportadora de caudales.-

V. Que a fin de determinar si la operatoria descripta en el Considerando IV se encuentra alcanzada por el impuesto sobre los débitos y créditos bancarios como sostiene la administración, resulta oportuno efectuar previamente un análisis sobre la normativa aplicable.

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*".

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"*.

Finalmente, 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"*.

Por su parte, 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"*.

Por último, 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 bancarías 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...".

Por otra parte, cabe remarcar que la actividad de la contribuyente se encuentra reglada por las leyes provinciales Nros. 11.018, 11.704 y 13.063 de la Provincia de Buenos Aires y sus respectivas reglamentaciones.-

Al respecto, la ley 11.018 establece en su art. 3º que la explotación del juego de azar podrá ser efectuada por el organismo de aplicación en forma directa, o por una entidad de bien público sin fines de lucro, con personería jurídica otorgada por la Provincia de Buenos Aires y domicilio real en el partido donde funcione la sala a explotar. A su vez, el art. 4º autoriza a "terceros" a realizar tales emprendimientos.

VI. Que en ese contexto y descripta la cuestión nuclear a resolver, cabe destacar que la misma ha merecido tratamiento en un reciente fallo de la C.N.C.A.F., recaído in re "Bingos del Oeste S.A s/apelación" de fecha 16/8/2018, quien a su vez se remitió a los fundamentos expuestos en la causa "LRF Group S.A. c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo", por la Sala V de esta Excma. Cámara de Apelaciones, en fecha 27/12/2013. -.Se dijo allí, en lo que aquí está bajo análisis, que:

"En dicha oportunidad, los fundamentos vertidos al efecto –que resultan aplicables a estos autos, dada la estrecha coincidencia entre ambos casos– serán reproducidos a continuación."

"a.- En primer lugar, se sostuvo que la determinación del hecho imponible constituida por los "movimientos de fondos", fue reiterada en el artículo 3º de la ley 25.453, vigente a partir del 1º de agosto de 2003; es decir, por una norma de rango legal, aplicable a los períodos fiscales de los que se trata en el caso."

"Por otra parte, el impuesto considerado no recae sobre las sumas de dinero percibidas en efectivo y acreditadas en la cuenta abierta por el I.P.L.C.P.B.A., ni por la Provincia de Buenos Aires, que se hallan exentas de aquél, sino sobre el importe de los depósitos en efectivo realizados por la parte actora, a la que el Fisco Nacional considera deudora del porcentaje correspondiente a su parte; de manera que no se vulnera la inmunidad fiscal del estado provincial y de sus organismos".

"…el dinero percibido de los apostadores le pertenece a quien lo percibe y, con posterioridad, lo da en pago de las obligaciones de dar sumas de dinero oportunamente asumidas por su parte"

"…cabe señalar que la expresión "canon" es utilizada para denominar el valor o precio en dinero pagado por la concesión de la explotación de un bien del dominio público, de un servicio público, de permisos de pesca, extracción de arena (cfr. Fallos: 178:372; 319:1537; 332:479, 325:3209, entre otros) y constituye el valor o precio que se paga por obtener la explotación exclusiva de cualquier bien, servicio, o de cualquier derecho cuya propiedad corresponda al Estado"

"No constituye técnicamente un impuesto, porque no se trata de una prestación pecuniaria coactiva que tiene causa en la sola voluntad de la ley, ni una tasa, porque no se corresponde con la prestación de un servicio estatal a favor del particular; sino que se funda en la existencia de una licencia, permiso o contrato en virtud del cual el particular interesado obtiene el derecho a la explotación exclusiva de ese bien, servicio o derecho, de manera que los pagos realizados por el particular como contraprestación por el derecho a esa explotación no pueden ser caracterizados como impuestos aun cuando constituyan recursos financieros del estado provincial; pues éste no se financia exclusivamente con los recursos de índole tributaria, es decir, con los impuestos, tasas y contribuciones, sino también con el resultado de la licencia, concesión y explotación de los bienes y derechos cuya propiedad le pertenece."

"En tales condiciones, no es posible afirmar que los porcentajes de la recaudación depositados en efectivo a favor de los organismos provinciales comporten el pago de un tributo, pues constituyen la contraprestación adeudada, en virtud de ese contrato, celebrado de forma voluntaria, por la cesión del derecho a explotar los juegos de azar, que constituye un derecho cuyo titular exclusivo es el estado provincial, y cuyo aprovechamiento está restringido y regulado por las leyes administrativas sancionadas a tal efecto (cfr. art. 2069 del antiguo Código Civil y Fallos: 192:162)"

"Por otra parte, cabe destacar que el hecho imponible definido en el artículo 1º, inciso c), de la ley 25.453, en el artículo 43 de la Resolución General AFIP Nº 1135/2001, y en el artículo 40 de la Resolución General AFIP Nº 2111/06, y la precisión relativa a que el gravamen recae sobre quienes utilicen "sistemas de pagos organizados" en reemplazo del uso de cuentas bancarias, no requiere el propósito de eludir el pago del impuesto a los créditos y débitos en esas cuentas, sino solamente la configuración del hecho imponible en las condiciones ya descriptas"

VII. Que sentado ello, cabe señalar que la contribuyente canceló sus obligaciones con el I.P.L.C.P.B.A. y la Municipalidad de Quilmes, en los períodos ajustados mediante el depósito de dinero en efectivo en cuentas bancarias pertenecientes a los mencionados organismos provinciales, a cuyos efectos recurrió a la contratación de una empresa transportadora de caudales. Dicha operatoria –como se dijera anteriormente- fue ratificada por la firma mediante la documentación aportada a la fiscalización.- Por otra parte, la modalidad de pago realizada por la actora no era la única opción, es decir, que según surge de las Resoluciones 2701/2004 y 977/2008 dicha metodología era optativa y voluntaria, surgiendo del art. 1° de esta última que el nuevo sistema autorizado –en efectivo- "*es complementario del Sistema de Débitos y Créditos que se mantiene vigente, pudiendo optar por cualquiera de ellos para abonar sus explotaciones…"*

En tales condiciones, y conforme la inteligencia asignada al art. 1°, inc. c, de la ley 25.413 - texto según ley 25.453- cabe concluir que resulta correcta la conclusión a la que llegó el Fisco Nacional en cuanto a que la aludida modalidad de pagos se encuentra alcanzada por el impuesto, sin que obste a ello la circunstancia alegada de que aquélla modalidad era exigida por las normas provinciales antes mencionadas, razón por la cual corresponde confirmar la determinación del impuesto.

VII. Que corresponde finalmente expedirse sobre la multa aplicada en los términos del art. 46 de la ley 11683.-

Debe precisarse, que para considerar configurado el ilícito material por defraudación contemplado en el artículo 46 citado debe verificarse la existencia de sus elementos tipificantes.

En primer término, el aspecto objetivo, que consiste en analizar la presencia de la conducta antijurídica y si en su caso, no existió causal que enervara su antijuridicidad.

Comprobada la presencia del elemento objetivo corresponde analizar la imputabilidad del autor. La norma exige la acreditación no sólo de la conducta descripta sino la presencia de un accionar engañoso o malicioso mediante hechos concretos. Ello por cuanto en materia sancionatoria es aplicable el principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente.

Al respecto, no resulta ocioso destacar que la defraudación fiscal se configura con la comisión de un artificio o engaño; con la realización de una conducta dirigida a evadir el tributo. Como señala la doctrina, "el engaño es, ante todo, expresión objetiva de una falsedad subjetivamente pensada". Debe existir la conducta

falsa, pero esa falsedad debe ser conocida por el sujeto activo de la defraudación.

Y ello es así toda vez que "El elemento tipificante del art. 46 de la ley 11.683 está constituido por la intención defraudatoria cuya descripción genérica puede esbozarse como representación de aquellas circunstancias de hecho que correspondan a los elementos constitutivos esenciales de un delito. No obstante, no basta para constituirlo la presencia de elementos genéricos configurantes, es decir, la conciencia de la criminalidad del acto y la dirección de la acción, pues el aspecto subjetivo del tipo establecido está definido de manera especial y requiere instrumentación expresa a través de "declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas." (conf. Damarco, Jorge H. (Director) "Tratado Jurisprudencial y Doctrinario", Derecho Tributario. Régimen Penal Tributario e Infracciones", Cap. XXI, "Multa por defraudación", Ed. La Ley, Bs. As, 2010, p. 304).

Bajo esas premisas, sólo resta afirmar que será el ente fiscal el encargado de comprobar la existencia de ambos elementos.

VIII**.** Que en el caso sub examine, el Fisco Nacional recurrió, para el encuadre de la conducta del recurrente, al artículo 46 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y modif) que establece: "*El que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión defraudare al Fisco, será reprimido con una multa de dos (2) hasta diez (10) veces el importe del tributo evadido"*.-

Ahora bien, la conducta sancionada por el artículo mencionado impone al organismo fiscal la carga de acreditar no sólo el elemento objetivo sino también el subjetivo, es decir la "voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas". En otras palabras, resulta necesario probar el despliegue de acciones u omisiones dirigidas a sustraerse del pago del impuesto como presupuesto de procedencia de la sanción.

Por tanto, es indispensable que surja de las actuaciones administrativas la prueba fehaciente y directa de la conducta dolosa que se atribuye al responsable, que requiere la utilización de medios hábiles e idóneos para ocultar su real capacidad contributiva e inducir a error al Fisco Nacional.

IX. Que analizados los antecedes administrativos, el informe de fiscalización y las resoluciones dictadas en consecuencia, se desprende que el Fisco Nacional no actuó diligentemente.-

En efecto, cabe señalar que a mi criterio, el juez administrativo no ha descripto los elementos en los que sustenta el accionar doloso del recurrente así como no expone cuales son los hechos que llevaron a afirmar que la actora cometió un acto fraudulento.- Más aun teniendo en consideración la existencia de distintas reglamentaciones sobre la operatoria llevada a cabo.-

En conclusión, sólo cabe afirmar que el ente fiscal no sustenta mediante elementos probatorios concretos, la existencia del dolo.

X. Que no obstante lo expuesto, en atención a los hechos relatados, los elementos que obran en los antecedentes administrativos, y si bien no se comparten las conclusiones del Fisco Nacional acerca de la configuración de la conducta dolosa, lo cierto es que el recurrente omitió declarar el impuesto en su justa medida.

Como quedo dicho, si bien el Fisco Nacional no pudo probar en forma fehaciente y directa la conducta dolosa que le atribuye, la misma debe reputarse como cometida con culpa y por ello, encuadrarse en la figura que tipifica el artículo 45, salvo que se acredite la presencia de error excusable.

En este orden de ideas, cuadra advertir que según lo prevé el artículo 45 de la ley 11683, la única causa que actúa como eximente de culpabilidad es el denominado "error excusable", cuestión que si bien importa penetrar en el lado interno de la voluntad (en palabras de López de Zavalía la "voluntad de contenido") presenta dos datos fundamentales a fin de que tenga existencia jurídica: en primer lugar, comprometer la esencia de la voluntad, ya que debe tratarse de un error esencial, decisivo e inculpable; en segundo término, que la excusabilidad esté definida por el concepto de culpa, el cual requiere de un comportamiento normal y razonable del sujeto frente al evento en que se encontró. Aun cuando es fácil observar la complejidad de establecer cuándo debe entenderse que un error es excusable, como bien lo enseña Llambías, "saber si ha habido razón para errar" dependerá de las circunstancias de cada caso. En otros términos, si la persona actuó con la prudencia que exigía la situación y pese a ello incurrió en omisión, no se la puede condenar (CNFed. Cont. Adm. - Sala V - "Colegio San Gregorio" - 8/9/2004).

En tal sentido los errores de interpretación de leyes o confusiones derivadas de fallos contradictorios o de la mala redacción de sus disposiciones pueden actuar como causas de exculpación por error.

Ello así, conforme surge de la cuestión debatida en autos, se denota la existencia de criterios interpretativos disímiles sobre el tema que lleva a entender que en el caso se verificó un supuesto de error excusable de hecho que, como tal, lo exime de responsabilidad.

XI. Que las costas se imponen por su orden, teniendo en consideración los fundamentos expuestos en el precedente de la Alzada invocado en los presentes.

El Dr. Porporatto dijo:

I. Adhiero al voto de la Dra. Guzmán en cuanto confirma el ajuste respecto del impuesto bajo discusión.

Al respecto, la Corte Suprema de Justicia con fecha 11/06/2020 (“Rebisco S.A. (TF 34359-I) c/ DGI s/recurso directo de organismo externo”) en relación a cuestiones sustancialmente análogas a las presentes, concluye en igual sentido que la vocal preopinante, haciendo referencia a los fundamentos y las conclusiones extraidas en la causa “Piantoni Hno. SACIFI y A” Fallo: 340:1884.

II. Con respecto al tratamiento de la sanción aplicada, también adhiero a la Dra. Guzmán, conforme los siguientes fundamentos.

Cabe señalar que el ilícito de omisión de impuestos tipificado en el artículo 45 de la Ley N° 11.683 requiere para la configuración de la infracción que tipifica, la concurrencia de dos elementos: por una parte la omisión de pago de impuestos y por otra el medio comisivo, que puede ser la falta de presentación de declaraciones juradas o la presentación de DDJJ inexactas- siempre y cuando el juez administrativo descarte la existencia de "declaración engañosa", y en la medida que no exista error excusable.

Corresponde entonces analizar si existió alguna causal que permita convalidar el accionar de la encartada en la figura del "error excusable". Sobre el particular, cabe señalar que el mismo es parte integrante del elemento subjetivo de la figura descripta en el artículo 45 de la ley 11683, atento a que puede sostenerse tal causal exonerativa de responsabilidad, cuando medie una razonable oscuridad de las normas o exista una hermenéutica diferente que coloque al contribuyente en la posibilidad -razonable- de equivocarse al aplicarlas o en una situación de confusión que lo lleve a incurrir en la infracción ("Ecohábitat S.A.” C.N.C.A.F. Sala IV del 7/5/09, "Coop. Agrícola De Manuel Ocampo Ltda" TFN, Sala A 2/11/98 entre muchos otros), lo que entiendo aconteció

en las presentes actuaciones.

Bajo tales pautas hermenéuticas entiendo que tampoco procede la multa por el art. 45, pues si bien el aspecto objetivo de la infracción quedó configurado, su conducta resulta justificada en la inteligencia de las normas aplicables, sumado ello a las confusiones derivadas de fallos contradictorios, que actúan como causas de exculpación del error (cfr. “Cepas Argentina S.A.”; C.N.C.A.F. Sala III del 24/7/08).

Sobre el particular, y en el mismo sentido, la Sala IV de la Cámara Contencioso Administrativo Federal “Italnorte SAACIeI” de fecha 14/10/2014 ha expresado que *“... ante la existencia de jurisprudencia contradictoria sobre la materia, se entiende razonable que la actora pudiera haber interpretado el caso de una manera diferente a como lo hizo la Administración Fiscal, lo que conlleva la posibilidad real de incurrir razonablemente en una equivocación que por sus características no merece ser sancionada. Todo ello induce a este Tribunal a considerar que existió error excusable eximente de sanción en los términos del artículo 45 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y modif.).”*

A mayor abundamiento, cabe resaltar que el criterio adoptado por la Sala B que integro como vocal titular, en la sentencia de fecha 06/09/2018 en los autos caratulados: “LA PAYUCA SRL S/ APELACIÓN” (Expte N° 35.124-I) fue confirmado en el pronunciamiento del día 21/05/2019 por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (SALA IV) en las actuaciones: “LA PAYUCA SRL c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA S/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO” (Expte N° 12706/2019) en virtud del cual resolvió que: *“La existencia de error extrapenal como eximente de culpabilidad requiere un comportamiento normal y razonable del sujeto frente al evento en que se encontró, es decir que su actitud responda a una interpretación de la norma tributaria que entendía razonablemente no aplicable. También hay error excusable cuando la conducta del infractor proviene de normas fiscales de difícil o dudosa interpretación. Al respecto, se ha entendido que el error de derecho extrapenal será excluyente de responsabilidad cuando provenga de una razonable oscuridad de las normas o de criterios interpretativos diferentes que, aún actuando con la debida diligencia, coloquen al contribuyente en una situación de confusión. En el caso de autos, dadas la complejidad de las normas en cuanto al alcance del hecho imponible y a lo que debe considerarse como un “sistema organizado de pago”, ello pudo generar la confusión de considerar que las operaciones en cuestión no se encontraban alcanzadas por el impuesto (confr. en este sentido esta Sala en la causa nº 22.634/2013 “Altho Gruop SRL (TF 32730-I) c/ DGI” del 3 de diciembre de 2013).”*

En definitiva, ello así, tampoco corresponde la sanción a la contribuyente en los términos del artículo 45 de la ley ritual.

Por ello, **SE RESUELVE:**

1) Confirmar la resolución apelada en cuanto determinó el impuesto sobre los Créditos y Débitos en Cuentas Bancarias y otras Operatorias por los períodos comprendidos entre diciembre de 2003 a junio de 2009 con más sus intereses; y revocarla en cuanto aplicó multa.

2) Las costas se imponen en el orden causado.

Se deja constancia que la presente resolución se dicta de conformidad con el art. 59, 3er párrafo del RPTFN por encontrarse vacante la vocalía de la 3era Nominación.

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese. -

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.02.16 11:22:36 -03:00

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal Subrogante
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.02.16 13:29:05 -03:00

Laura Amalia Guzman
Vocal
Vocalía II Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.02.16 13:29:05 -03:00