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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-91830839-APN-VOCIV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 20 de Agosto de 2025

Referencia: Sentencia; Expte. Nro. 49.667-I y acumulado; "BINBAIRES S.A. s/Apelación"

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

AUTOS Y VISTOS:

El Expediente N°49.667-I y su acumulado N°49.668-I, caratulados "**BINBAIRES S.A. s/ Recurso de Apelación**";

El Dr. Magallón dijo:

I. Que a fs. 47/56 y 129/139 la recurrente interpone sendos recursos de apelación contra las resoluciones emitidas por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Oeste de la AFIP-DGI (hoy ARCA), a saber:

(i) **Resolución N° 04/2019 (DV ORR1)** de fecha 01/02/2019 mediante la cual se resuelve impugnar la declaración jurada del impuesto a las Ganancias del período fiscal 2014, determinar de oficio con carácter parcial la materia imponible e imponer la obligación de ingresar la suma de pesos ochocientos cuarenta y dos mil ciento setenta y ocho con noventa y siete centavos ($ 842.178,97), con más la suma de pesos un millón ciento veintisiete mil seiscientos sesenta y siete con sesenta y cuatro centavos ($ 1.127.667,64) en concepto de intereses resarcitorios;

(ii) **Resolución N° 05/2019 (DV ORR1)** de fecha 01/02/2019 a través de la cual se determina de oficio con carácter parcial el Impuesto a las Ganancias – Resolución General (AFIP) N° 830 de los periodos fiscales 01 a 12/2014 por la suma de pesos ciento cuarenta y un mil quinientos cuarenta y cuatro mil con treinta y cuatro centavos ($ 141.544,34) con más la suma de pesos doscientos treinta y ocho mil ochocientos ochenta y uno con sesenta y seis centavos ($ 238.881,66) en concepto de intereses resarcitorios y se le aplica una multa graduada en la suma de pesos setenta mil setecientos veintidós con cuarenta y siete centavos ($ 70.722,47) equivalente al 50% del gravamen omitido, en virtud de lo dispuesto en el art. 45 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

Que conforme surge del Informe de Inspección -fs. 939 del Cuerpo de Antecedentes Administrativos (en adelante AA)- las presentes actuaciones se originaron en la O.I. N° 1441019 que tuvo fecha de apertura el 11/01/2016, en el que se consigna la hipótesis de inconsistencia que motivó la fiscalización: (i) Inconsistencias entre los montos de ventas significativas y los pagos por todo concepto realizados en el periodo; (ii) Diferencias de ingresos declarados entre el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto a las Ganancias; (iii) Posible omisión de ingresos; (iv) Gastos improcedentes.

Al cabo de las tareas de verificación, el informe señala que *"Con las tareas realizadas y la aplicación del art. 40 de la ley del impuesto a las ganancias, se procedió a impugnar los pagos realizados a la EBP TRABAJEMOS JUNTOS obteniéndose la siguiente omisión de impuesto a las Ganancias para el periodo fiscal 2014 (…) Asimismo, por aplicación del art. 8 de la Ley 11.683, los agentes de retención por el tributo que omitieron retener, si no acreditaren que los contribuyentes han pagado el gravamen, responden con sus bienes propios y solidaria con los deudores del tributo. Por lo dicho precedentemente, se determinó la siguiente omisión de actuar como agente de retención"* (fs. 944 y 945 de los AA).

II. La recurrente explica que explota una sala de bingo y máquinas de resolución inmediata en la localidad de Los Polvorines en la Provincia de Buenos Aires (PBA). Destaca que, conforme lo disponen las normas que en tal jurisdicción regulan esta actividad, *"…únicamente pueden ser titulares de la concesión estatal la propia autoridad provincial que regula el juego o una entidad de bien público"*. En el presente caso -prosigue-, la titular de la concesión durante al año 2014 del bingo ubicado en Los Polvorines fue la EBP Trabajemos Juntos quien, por expresa disposición de la Ley provincial 11.018, se encontraba autorizada a contratar la explotación de la sala de bingo a través de terceros, lugar que en este esquema vino a ocupar Binbaires S.A. (en adelante, BBSA).

Seguidamente discurre sobre el tratamiento que, conforme a la normativa provincial aplicable, cabe dar a los ingresos de la explotación concesionada, señalando que el 85% debe ser aplicado al pago de los premios y el 15% restante -al que la norma denomina "utilidades brutas"- se distribuye de la siguiente manera: 34% para el Fisco de la Provincia de Buenos Aires, 65% para quien explote la sala -en el caso BBSA- y el 1% para la entidad de bien público titular de la concesión -en el caso, ONG Trabajemos Juntos- (en adelante la EBP).

En este escenario, la actora precisa que, según el criterio del Fisco Nacional, ese porcentaje del 1% que BBSA transfirió a la EBP durante el año 2014 por su participación legal en las utilidades brutas obtenidas por la explotación de la sala de bingo de la que la EBP es titular, se encontraban sujetas a retención del impuesto a las ganancias en los términos del art. 3° inc. g) del Anexo II de la RG 830/00.

El fundamento de esta pretensión -afirma- es que las transferencias realizadas por BBSA a favor de la EBP fueron en realidad pagos de un canon mensual como contraprestación por la concesión de la sala de bingo de Los Polvorines, lo cual, a su parecer, es falso. Ello así, sostiene, en la medida que ello no surge de lo que establecen las normas de la Provincia de Buenos Aires que regulan la actividad en cuestión, ni del contrato que rige la relación entre BBSA y la EBP, al punto de que ese contrato no prevé el pago de contraprestación alguna entre las partes pues, por ley, el único beneficio que le corresponde a la entidad de bien público es el 1% de las utilidades brutas producidas por la explotación de la sala.

Destaca que sus estados contables reflejan con absoluta claridad la conducta observada: de la utilidad bruta obtenida en 2014 por la explotación de la sala, se reduce el porcentaje de utilidades que la ley provincial asigna en forma directa a la EBP. En tales condiciones, sostiene que es falso que ese 1% se corresponde con un *gasto* susceptible de deducción en el balance impositivo, que a su vez hubiera estado sujeto a retención como condición para que proceda tal deducción (arg. Art. 40 de la Ley 20.628).

Cabe destacar aquí que mientras que en el primero de los actos apelados el organismo realizó ajuste de gastos sustentado en la omisión de la actora de practicar la retención del impuesto a las ganancias con arreglo a la previsión del art. 40 de la ley del gravamen, en el segundo la determinación fue realizada con apoyo en las normas de la RG 830/2000 y art. 8 inc. c) de la Ley 11.683, al haber incumplido la encartada su obligación de actuar como agente de retención, razón por la que se la intimó a ingresar los montos omitidos por tal concepto.

Se agravia la actora de que el del acto administrativo señalado ha sido dictado mediando una visión recortada y formal, al pretender recalificar la situación tributaria a la luz de un acto contractual concebido con una finalidad ajena a la configuración de una situación que pudiese generar la existencia de un gasto, la retención en el momento de su pago y, por ende, la no deducibilidad del mismo.

Continúa exponiendo que el criterio fiscal deja de lado tanto la específica legislación vigente de la Provincia de Buenos Aires en materia de juego como la que regula el Impuesto a las ganancias. También sostiene que, a lo largo de un extenso procedimiento de verificación, aportó cuantiosa probanza que demostraba la improcedencia del ajuste que se le practicó y que en todo momento puso a disposición del organismo fiscal los libros, documentación y registraciones de BBSA.

En concreto y de manera resumida -finaliza su relato-, la determinación de oficio consiste en considerar que las transferencias mensuales por reparto de utilidades que realizó BBSA durante el año 2014 a la EBP en realidad fueron pagos efectuados a fin de obtener su renta gravada y que por aplicación del inc. g) del Anexo II de la RG 830/2000 habrían estado sujetos a retención del Impuesto a las ganancias.

En cuanto a los agravios que los actos le provocan, la actora comienza planteando la nulidad de las resoluciones apeladas denunciando falta de motivación y arbitrariedad. En particular -afirma- se advierte arbitrariedad en todo lo referente al tratamiento de las pruebas ofrecidas, que se rechazan sin fundamento válido.

Según su visión, del estudio de los actos impugnados se aprecia que los mismos no cumplen con requisitos indispensables, tales como la debida motivación -que conlleva el deber de consignar las razones que determinan la condena o absolución- y la debida valoración de las constancias de la causa, verificándose un indebido reemplazo del análisis crítico por la mera remisión a las constancias del proceso como toda fundamentación.

Seguidamente efectúa una detallada reseña de la legislación provincial que regula la actividad del juego -Leyes 11.018, su decreto reglamentario 5309/90, Ley 13.063 -reglamentada por el Decreto 2195/06- y la Resolución N° 923/03, consignando que esta legislación prevé el otorgamiento de licencias de salas de juego a distintas entidades sin fines de lucro (en adelante EBP) dentro del ámbito provincial y designa al Instituto Provincial de Loteria y Casinos (en adelante IPLyC) como el organismo de aplicación y control.

Dichas normas también autorizan a que las referidas entidades contraten con empresas privadas el desarrollo del negocio en carácter de terceros contratantes, como es el caso de BBSA.

La relación entre la EBP que obtiene la concesión para la explotación de la sala de bingo y la empresa privada que opera el juego -prosigue-, *"…no es previa ni anterior a la obtención de la concesión, sino que es una relación que nace por imposición de la Provincia de Buenos Aires: el IPLyC adjudica a la EBP la concesión para la explotación una vez verificado el cumplimiento de todos los requisitos impuestos por la normativa (art. 3 de la Ley 11.018) y posteriormente, recién una vez adjudicada la sala a la entidad, esa entidad suscribe con la empresa privada un convenio para la explotación efectiva del juego (art. 4 de la Ley 11.018)"*.

Enfatiza que el entramado de normas que surgen de las leyes, decretos y resoluciones de los organismos de control y administración para la operación del juego en el ámbito jurisdiccional de la Provincia de Buenos Aires, ha sido ignorado por las resoluciones apeladas.

En tal sentido, la recurrente sostiene que la relación entre BBSA y la EBP es una relación impuesta por decisión del IPLyC en un marco normativo absolutamente inflexible en el que ella recauda la totalidad del dinero obtenido en el juego, debiendo destinar el 85% a premios, y el 15% restante -esto es, la utilidad bruta- debe distribuirse de manera directa en los siguientes porcentajes: 34% a la Provincia, 1% a la entidad de bien público (EBP) y el 65% para el operador del juego.

Con relación a las sumas correspondientes a la EBP, explica que ellas deben transferirse conforme lo establece el Decreto reglamentario provincial 2195/2006, debiendo pagar además los intereses punitorios. Consigna un detalle de las sumas transferidas mensualmente a la EBP entre enero y diciembre de 2014 en concepto de utilidad bruta, las que totalizaron la cantidad de $ 2.406.225,14.-, que es la misma suma que la resolución determinativa impugna como gasto no deducible al no haberse practicado retenciones.

Seguidamente pasa a referirse al convenio celebrado con la EBP. Se agravia de que el Fisco Nacional intenta sostener que del contrato surge que la transferencia de las utilidades brutas que se realizó a favor de la EBP por disposición de las normas provinciales de aplicación fueron en realidad pagos como consecuencia de la "*cesión o concesión que otorga la EBP TRABAJAMOS JUNTOS a BINBAIRES S.A.*", lo cual carece de todo asidero.

Aduce que más allá de que el contrato establezca en su cláusula primera que la EBP concede (*sic*) a BBSA *la concesión de una sala de bingo*, lo real es que jamás hubiera podido la entidad sin fines de lucro efectuar tal concesión, por la simple razón de que ello está expresamente prohibido por las leyes que regulan la actividad. Se trata sin dudas -afirma- de un error de redacción del contrato, ya que a continuación de esa supuesta concesión, se aclara que es para *"la explotación de la actividad de ese entretenimiento, autorizado por la Ley 11.018 y su Decreto Reglamentario N° 5309/90, modificada por la Ley N° 11.704 y respectivo Reglamento del Juego"*, lo que delimita el objeto del contrato y su estricta sujeción a la regulación de normativa provincial.

Pone de relieve que ningún otro fundamento más que la literalidad de la primera cláusula del contrato se encuentra en las resoluciones apeladas para sostener que las transferencias de utilidades fueron en verdad pagos realizados por BBSA a la EBP como contraprestación por la cesión de la concesión de que la última

era titular en el año 2014.

También sostiene que el referido contrato no prevé la existencia de un precio, es decir, un pago que BBSA deba hacerle a la EBP por explotación de la sala, ya que la Ley 13.063 prevé expresamente que el ingreso de la EBP proviene del reparto de utilidades brutas, las que no serían propiedad de BBSA sino del Estado. Insiste en que, al tratarse de utilidades que por ley le corresponden a la EBP, no proceden las retenciones respecto de sumas que no pertenecen a quien debe efectuar la retención.

Razona que las sumas transferidas no constituyen un "pago" en los términos del art. 865 del Código Civil y Comercial. En tal sentido, se observa que del contrato no surge que haya pago, sino distribución de utilidades generadas por la actividad.

Asimismo, hace referencia a las normas contenidas en los arts. 958 y 962 del citado código vinculadas con la libertad de contratación y las limitaciones que a la misma imponen la ley, el orden público, la moral y las buenas costumbres; también discurre acerca de la relación limitativa que se verifica entre el principio de la autonomía de la voluntad y la indisponibilidad establecida por la ley para ciertos supuestos, entre los cuales incluye el de esta contratación que se ve subordinada a las nomas provinciales que también cita.

Seguidamente realiza una caracterización del contrato celebrado con la EBP y el enfoque bajo el que debería ser analizado y de cómo opera el principio de la realidad económica contemplado en los arts. 1° y 2° de la Ley 11.683. En tal sentido, sostiene que la vinculación entre BBSA y la EBP debe ser vista bajo la forma de un contrato asociativo, figura receptada por CCyCN. en el art. 1442, en la cual las partes llevan adelante operaciones mediante aportaciones comunes y a nombre personal del gestor.

Bajo esas premisas, la EBP recibe del IPLyC la autorización para operar la actividad lúdica -en el marco de las leyes provinciales ya citadas- y para llevar adelante la explotación a través de terceros -en el caso BBSA- quienes la toman para sí, "aportando" (*sic*) toda la estructura necesaria para su adecuada operación (personal, infraestructura, inmueble y *know how*, entre otros). En tanto la EBP, que retiene la autorización dada por el Estado, sólo se beneficia con el porcentaje mínimo establecido por ley, esto es, el 1% de la utilidad bruta.

Ello así, señala que más allá de la redacción -al tiempo de los hechos- de un "contrato de mandato y administración", en rigor de verdad y a la luz del principio de la realidad económica, el mismo tenía como única misión exteriorizar un contrato asociativo bajo las normas legales imperantes dictadas específicamente por las leyes provinciales mencionadas.

Conforme con la doctrina de la Corte Suprema de Justicia, sostiene que no importa la calificación que se utilice para denominar la realidad de las cosas, si se advierte que las instituciones jurídicas no dependen del *nomen iuris* que se le dé o asigne por los otorgantes del acto o el legislador incluso, sino de su verdadera esencia jurídica económica, y entonces, cuando medie ausencia de correlación entre nombre y realidad debe desestimarse el primero y privilegiarse la segunda (Fallos 21:498, 289:67 y 307:305).

En ese orden de cosas, denuncia que torciendo la naturaleza jurídica de las transferencias por BBSA a la EBP durante el año 2014, la resolución apelada afirma que esos pagos encuadran en el inciso g) del Anexo II de la R.G. AFIP N° 830, que refiere que están sujetos a retención del impuesto la "*Transferencia*

temporaria o definitiva de derechos de llave, marcas, patentes de invención, regalías, concesiones y similares". De manera arbitraria e infundada -prosigue-, el organismo intenta sostener la existencia de un pago relacionado con un costo o gasto cuando, como lo sostuvo a lo largo del trámite, por la evidente razón de que nadie puede gastar o solventar sus costos con lo que no le pertenece, con dinero que la ley provincial determina que le corresponde a un tercero, esto es, la EBP.

Insiste en que en el caso no ha existido ni existe una contraprestación económica entre las partes sino una distribución de utilidades hecha de acuerdo con la ley, concepto que no es ni ha sido tema de aplicación de la RG AFIP 830. Señala el error en que incurre el organismo recaudador al partir de entender que BBSA realizó pagos *para obtener la concesión* de la sala de bingo que opera, cuando está acreditado que los mismos de ninguna manera constituyeron presupuesto para la obtención de una concesión que fue otorgada a la EBP y no a la operadora.

Cita en su apoyo las consideraciones del Dictamen 64/2003 de la AFIP en el que se trató -dice- una situación similar a la presente, referido a la distribución de resultados obtenidos por las Unidades de Gestión y Participación.

Puntualiza que la situación jurídica ha sido correctamente expuesta en sus estados contables (EC), toda vez que de la utilidad bruta obtenida en el periodo anual se reduce el porcentaje que el art. 3) inc. b) de la ley provincial 13.063 asigna a la EBP. Así es que el estado de resultados del ejercicio cerrado el 31/12/2014 de BBSA refleja ingresos por la suma de $ 176.756.765 y remite a la nota 3.10 de los EC para el análisis de la composición de ese monto. Allí se observa una recaudación, neta de premios, de $269.000.125, importe del cual se detrae la suma de $ 94.150.044 con la aclaración "Participación según Ley 13.063". Ese importe es el 35% de la recaudación neta total (34% para el Fisco Provincial y 1% para la EBP).

Finalmente, sintetiza que los conceptos que, posteriormente, disminuyen el 65% de la utilidad bruta que queda en su poder, son los costos y gastos sobre los cuales y cuando así corresponde, se han practicado las retenciones del caso, conforme lo establece la RG AFIP 830/2000.

Denuncia seguidamente que al aplicar erróneamente las disposiciones de la RG 830 las resoluciones apeladas implican un avance injustificado sobre el principio de reserva de ley en materia tributaria, toda vez que la aplicación al caso del régimen retentivo se traduciría en un ingreso de recursos al erario con único sustento en la pretendida verificación de un hecho diferente del previsto por el legislador.

Sostiene también que en el caso queda evidenciada la ausencia de renta en relación a las transferencias realizadas a la EBP en 2014, por ende, es patente la falta de capacidad contributiva.

Por su parte y con relación a la aplicación de la norma contenida en el art. 40 de la ley del gravamen, señala que la misma no es mandatoria, toda vez que su texto expresa en lo pertinente que "*La Dirección General Impositiva podrá, a los efectos del balance impositivo del contribuyente, impugnar el gasto efectuado por éste*".

A su modo de ver, el término "podrá" indica que puede suceder como no, por lo tanto, debe tenerse en consideración que en este caso concreto existieron razones más que suficientes para que la actora haya considerado que las transferencias realizadas no consistieron en pagos sujetos a retención, y que por lo

tanto, no resulta aplicable el art. 40.

Que en ese marco, razona que atento el carácter penal que dicho artículo tiene, se aplicaría al caso la figura del error excusable como eximente de pena, dada la inexistencia del elemento subjetivo que toda sanción requiere.

Alega también que la simultánea determinación de deuda por causa de la omisión de actuar como agente de retención e impugnación de la deducción del gasto con apoyo en la norma del art. 40 de la ley del gravamen implica la violación del principio *non bis in ídem*.

Finalmente se agravia de la liquidación de intereses resarcitorios con sustento en la inimputabilidad subjetiva, en la medida que el retardo en el ingreso de la obligación de que se trate requiere como elemento ineludible que el mismo le sea imputable al agente.

Cita jurisprudencia, ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

III. Que a fs. 94/101 y 190/195 el Fisco Nacional contesta los respectivos traslados de los recursos. Por las razones que invoca, solicita la confirmación de las resoluciones apeladas y que se impongan a la actora las costas del proceso. Acompaña los antecedentes administrativos y efectúa reserva del Caso Federal.

IV. Que a fs. 200 se resolvió acumular el Expte. Nro. 49.668-I al que lleva el Nro. 49.667-I.

Que a fs. 248 se resolvió hacer lugar parcialmente a la oposición a las medidas probatorias formulada por el Fisco Nacional y, asimismo, con respecto a la prueba de inspección se requirió el consentimiento de la Asociación civil “TRABAJEMOS JUNTOS” para el relevamiento de la información.

Que a fs. 258 se hizo lugar parcialmente al recurso de reposición presentado por la actora, ordenando la producción del punto f) de la prueba informativa oportunamente ofrecida, agregándose a fs. 287 el informe emitido por el Instituto Provincial de Lotería y Casinos de la provincia de Buenos Aires. Finalmente, a fs. 305 se tuvo por desistida la producción de la prueba de inspección.

Que a fs. 314 se elevaron las actuaciones a consideración de la Sala “B” y a fs. 319 se pusieron a alegar, haciendo uso de su derecho la recurrente a fs. 324/325 y el Fisco Nacional a fs. 327/336.

Que finalmente, a fs. 338 pasan para el dictado de sentencia.

V. Que corresponde entrar a analizar si las resoluciones emitidas por el Fisco Nacional se ajustan a derecho, ello en función de la forma y alcances con que ha quedado trabada la *litis*.

Antes que nada, cabe recordar que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas sus argumentaciones, sino tan sólo pronunciarse acerca de aquellas que estimen conducentes para sustentar sus conclusiones (Fallos 329:1951, 329:3373) ni a ponderar exhaustivamente todas las pruebas agregadas (Fallos 327:789).

Que por cuestión de lógica precedencia, debe abordarse primeramente el tratamiento del planteo de nulidad de la actora, basado en supuestos vicios que se habrían incurrido al haberse dictado los actos

apelados mediando arbitrariedad por falta de motivación. En tal sentido y luego de discurrir sobre generalidades relativas al requisito de debida motivación inherente a todo acto administrativo y de citar doctrina y jurisprudencia de la Corte Suprema relacionadas con el tópico, concretamente denuncia que *"…en particular se advierte arbitrariedad en todo lo referente al tratamiento de las pruebas ofrecidas, que se rechazan sin fundamento válido"*.

Que cabe precisar que para la procedencia de la nulidad interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que originen el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que puedan dar lugar a la indefensión, razón por la cual, las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se habría visto privado de oponer al impugnante, debiendo además ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma.

Sabido es que "*...cuando se plantea la nulidad de un acto administrativo debe señalarse, concretamente, cuáles son los vicios que exhibe y qué perjuicio ha provocado…"* (CNACAF, Sala I, "Cooperativa de Trabajo AEI Colonia Barraquero" LTDA c/INAES- Resol. 806/08 (Expte. 137/03)", 03/02/2012).

También se ha sostenido que "*Para satisfacer la parte las exigencias derivadas del art. 172 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación relativas a expresar el perjuicio sufrido y mencionar las defensas que no haya podido oponer, no basta con la mera invocación de que ha sido privada del derecho de defensa en juicio si no se ha indicado concretamente de qué modo habría influido el vicio alegado en el ejercicio de aquel derecho*." (Fallos: 329:2830).

Que además, corresponde recordar que este Tribunal ha dicho *in re* "MIRROR HOLDING S.A" (Sala "C", Expte. Nº 20.440-I, sentencia del 15/09/2006) que *"...como lo tiene reiteradamente dicho nuestro Más Alto Tribunal (Fallos 205:549, 247:52, 267:393, entre otros), cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del art. 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, porque satisface ese derecho fundamental ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un Organismo jurisdiccional en procura de justicia, tal como "in extenso", en el caso de marras, lo ha hecho el recurrente ante este Tribunal, pudiendo ofrecer todas las pruebas que hacían a su derecho..."*.

Asimismo, más recientemente en los autos "HENSEL, Nélida Sofía s/Apelación" -sentencia del 06 de febrero de 2023, Exptes. 36.644-I y 35.645-I-, esta Sala "B" expresó *"(...) que en segundo término y respecto de la nulidad planteada, la cual se basa en que las Resoluciones apeladas no tienen en cuenta la realidad económica de la actora y no se han tenido en cuenta elementos sustanciales que hacen a la defensa de sus derechos adjetivos, resultando las mismas arbitrarias, debemos recordar lo sostenido por esta Sala –con otra integración- in re "Siev Publicidad S.A." (sentencia del 01/04/2004): "debe rechazarse la defensa opuesta por la apelante en cuanto a la falta de fundamentación del acto determinativo y falta de consideración de lo alegado por ella, puesto que "el juez administrativo se encuentra investido de las facultades necesarias para decidir la cuestión conforme a su criterio, independientemente de lo alegado por las partes y siempre que su decisión sea fundada, situación ésta que se verifica en autos al sustentarse las resoluciones en los hechos y antecedentes del caso y en el derecho aplicable.*

Que, la mera discrepancia con la decisión del Fisco, en cuanto a la interpretación de los hechos ocurridos y la aplicabilidad de la ley, no resulta un fundamento válido para determinar la nulidad del acto”.

Sobre la base de las premisas expuestas hasta aquí, cabe concluir que las argumentaciones expuestas por la actora no crean un sustento jurídico material acorde con los requerimientos inherentes a su pretensión de nulidad. En efecto, de las constancias obrantes en las actuaciones no se advierte la falta de motivación en el dictado de las resoluciones que aquella ha denunciado, pues a juicio de este tribunal las resoluciones apeladas cumplen debidamente con los requisitos esenciales de motivación y fundamentación suficiente que la ley exige.

Que por su lado, es de destacar que la parte actora ha tenido oportunidad de hacer ejercicio de su derecho de defensa con arreglo a las normas procedimentales que regulan las distintas etapas del trámite de determinación de oficio, y como consecuencia de ello, el organismo fiscal emitió resoluciones fundadas en las pruebas acompañadas, en las argumentaciones expuestas y en el derecho que incumbe al caso.

En virtud de lo expresado hasta aquí, corresponde desestimar el planteo de nulidad intentado por la recurrente.

Que respecto de las costas, corresponde señalar aquí que, si bien el planteo mereció un tratamiento previo por razones de lógica precedencia, lo cierto es que no fue articulado por el actor como excepción en los términos del art. 171 de la ley sino como defensa contra el acto determinativo apelado y con la finalidad de obtener la revocación del criterio fiscal, razón por la cual no corresponde una imposición de costas autónoma.

En este aspecto cabe traer a colación lo expresado por la Corte Suprema de Justicia en cuanto a “*Que tampoco pueden prosperar los agravios dirigidos a que se impongan a la actora las costas por el rechazo de la nulidad planteada ante el Tribunal Fiscal; ya que con independencia de que esa defensa había sido introducida como excepción de previo y especial pronunciamiento (conf. fs. 132), lo cierto es que fue tratada y resuelta en la sentencia de fondo y —tal como lo puso de relieve el a quo— la actora la planteó "como defensa contra la determinación tributaria y encaminada a obtener la revocación de la pretensión fiscal*" (conf. sentencia de Cámara, considerando V, fs.735). *En tales condiciones, y si bien a ese resultado se llegó en virtud del examen y la decisión del aspecto sustancial de la controversia, cabe coincidir con el* a quo *en cuanto a que no corresponde una imposición de costas autónoma por la aludida incidencia*” (“BOLLAND Y CÍA. S.A.”, sentencia de fecha 21/02/2013).

VI. Que seguidamente cabe adentrarnos en el análisis del fondo de la cuestión.

VI.1. Siguiendo un orden lógico, cabe comenzar por determinar si se ajusta a derecho la Resolución DVORR1 N°5/2019, pues el resultado a que se arribe al analizar la cuestión allí controvertida -si estaba o no obligada la actora a practicar las retenciones que establece la RG AFIP 830/2000- podría tornar inoficioso expedirse sobre el derecho al cómputo del gasto o deducción del pago, cuestión discutida a partir de la Resolución DVORR1 N°4/2019.

A tales efectos y en primer lugar corresponde hacer referencia a las normas citadas en las actuaciones, partiendo de la premisa de que lo que motivó el ajuste llevado a cabo por el Fisco Nacional en el impuesto

a las ganancias de la actora, ha sido la omisión de haber actuado como agente de retención con arreglo a las disposiciones de la RG (AFIP) 830/2000.

Cabe recordar aquí que esto trajo como derivación (i) la impugnación de la deducción del gasto inherente a los pagos efectuados a la EBP con el fin de mantener la concesión de una sala de bingo para su explotación -ver fs. 2 de la Resolución N° 4/2019- y (ii) intimación a ingresar los montos correspondientes a las retenciones que omitió practicar con arreglo a la obligación que a ese respecto impone la RG 830/2000 -ver fs. 2 de la Resolución N° 5/2019-.

Las normas de la citada RG 830 invocadas por el organismo fiscal como justificativas de la determinación de oficio son las siguientes:

i. Art. 1°: "*Quedan sujetos al presente régimen de retención del impuesto a las ganancias, los importes correspondientes a los conceptos indicados en el Anexo II de la presente, así como —en su caso— sus ajustes, intereses y actualizaciones (1.1.), siempre que los mismos correspondan a beneficiarios del país y no se encuentren exentos o excluidos del ámbito de aplicación del citado gravamen*".
ii. Art. 10: "*La retención se practicará, respecto de los importes indicados en el artículo 1º, en el momento en que se efectúe el pago, distribución, liquidación o reintegro del importe correspondiente al concepto sujeto a retención*".
iii. Art. 22: "*El beneficiario de la ganancia deberá informar al agente de retención su condición de inscripto en el impuesto a las ganancias o de sujeto adherido al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (Monotributo), mediante la entrega de copia del comprobante de acreditación de inscripción vigente o del que establezca este Organismo (22.1.). De no formalizarse la entrega de dicho comprobante, el agente de retención considerará al respectivo sujeto como no inscripto en el impuesto a las ganancias (…)*".
iv. Art. 25: "*La retención deberá practicarse, de acuerdo con lo previsto en el artículo 10, considerando el monto no sujeto a retención —de corresponder—, las alícuotas y la escala, que se establecen en el Anexo VIII de la presente, conforme al concepto sujeto a retención y al carácter que reviste el beneficiario frente al impuesto a las ganancias (…)*".
v. El Anexo II - "Conceptos sujetos a retención"- en su artículo g) comprende a la "*Transferencia temporaria o definitiva de derechos de llave, marcas, patentes de invención, regalías concesión y similares*".
vi. El Anexo IV - "Sujetos obligados a practicar la retención", en su artículo c) "*Las sociedades comprendidas en el régimen de la Ley Nº 19.550 y sus modificaciones, las sociedades y asociaciones civiles, las fundaciones, las empresas o explotaciones unipersonales, las uniones transitorias de empresas, los agrupamientos de colaboración empresaria, consorcios y asociaciones sin existencia legal como personas jurídicas y las demás entidades de derecho privado, cualquiera sea su denominación o especie*".

En cuanto hace al reclamo de los importes cuya retención fue omitida, se hace referencia al art. 8° de la Ley 11.683 en cuanto establece que "*Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas: (…) c) Los agentes de retención por el tributo que*

omitieron retener, una vez vencido el plazo de quince (15) días de la fecha en que correspondía efectuar la retención, si no acreditaren que los contribuyentes han abonado el gravamen, y sin perjuicio de la obligación solidaria de los contribuyentes para abonar el impuesto no retenido desde el vencimiento del plazo señalado".

Habiéndose consignado las normas invocadas por la administración fiscal en sustento de la determinación oficiosa de la resolución bajo análisis, cabe ahora precisar los hechos que se consideran relevantes para la solución del caso y que -vale aclarar- son antecedentes comunes a los dos actos administrativos.

Cabe en primer lugar hacer mención de la existencia de un convenio de "Administración y Mandato" -así denominado por las partes- cuya copia obra agregada a fs. 913 del Cuerpo Principal de los AA. Mediante la cláusula 1ª de dicho instrumento, la EBP "(…) *concede a la Empresa y ésta acepta, la concesión de una sala de "bingo" para la explotación de la actividad de ese entretenimiento, autorizado por la Ley 11.018 y su Decreto reglamentario N° 5309/90, modificada por la Ley N° 11.704 y el respectivo reglamento del juego*".

En lo que aquí interesa, la cláusula 2ª inc. d) estableció que BBSA -identificada como "La Empresa" en el contrato- tendría como obligación "*La aplicación y distribución de los ingresos conforme se determine en las leyes y reglamentaciones vigentes o que se dicten en el futuro*". A su turno, la cláusula 4ª en su parte final previó que "*La Empresa depositará los importes correspondientes a estos porcentajes en la cuenta bancaria que la Entidad habilite a tal fin*". Por la cláusula 7ª "*La Entidad cede a favor de la Empresa todos los derechos y acciones que pudieren corresponder para el supuesto de que la autorización fuere revocada por el IPLyC o se dispusiera su expropiación o la de los activos existentes en la Sala, autorizándola a actuar estrado y/o fuero (…) sin tener derecho la Entidad a ejercer acción de repetición alguna contra la Empresa, a lo que en este acto renuncia expresamente (…)*".

Finalmente, la cláusula 9ª señala que "*El presente convenio de administración y mandato podrá ser transferido siempre que la Empresa comunique su decisión en tal sentido con treinta (30) días de anticipación y cuente con la conformidad de la Entidad (…)*", mientras que en la cláusula 11ª se dejó establecido que "*(…) lo establecido en el presente convenio se encuentra sometido a la condición resolutoria de que el mismo sea aprobado por el IPLyC (…)*".

Sentado lo que antecede, debe ponerse de relieve otra circunstancia fáctica relevante -sobre la que no existe controversia entre los litigantes- pues al consultar el padrón de Contribuyentes, la fiscalización verificó que durante el periodo fiscal 2014, la EBP TRABAJAMOS JUNTOS -el sujeto pasible de retención- revistió el carácter de *no inscripta* frente al Impuesto a las Ganancias desde el 01/01/2014 hasta el 21/07/2014, fecha ésta en la que adquirió la condición de *inscripta* (fs. 17 de la Resolución N° 5/2019).

Por su lado y en cuanto atañe a los pagos efectuados, la propia actora indica en su recurso que transfirió a cuentas de la EBP los montos correspondientes a la participación del 1% que las normas provinciales establecen como porcentaje mínimo a favor de esta última en la distribución de la utilidad bruta producida por la explotación de la sala de bingo.

Hecha ya la transcripción de las normas que sustentan los actos administrativos apelados, así como los hechos que se consideran relevantes para la solución del caso, corresponde ahora analizar si se verifica la

subsunción de éstos en aquellas, del modo en que lo entiende el Fisco Nacional.

En tal sentido, puede comenzarse por encuadrar jurídicamente la situación contractual de las partes, la que, a pesar de las apariencias, se ubica dentro de la esfera del derecho privado. Ello así, dado que si bien las normas provinciales que regulan la actividad del juego pertenecen al ámbito del derecho público, la convalidación por el Estado provincial -a través la aprobación del IPLyC- de un contrato en el que las partes tienen amplia libertad de establecer los alcances de su relación, revela la coexistencia con un encuadre dentro del derecho privado.

En el sentido apuntado precedentemente, adviértase que la norma del art. 3 inc. b) de la Ley 13.063 -Destino de las utilidades- establece que "*Las utilidades brutas producidas por dichas máquinas se distribuirán de la siguiente manera: (…) Sesenta y seis (66) por ciento a favor de las Salas de Bingo donde funcionen las máquinas automatizadas respectivas. Cuando la explotación de las máquinas de juego automatizadas sea realizada por las entidades de bien público a través de terceros contratantes, el equivalente a dicho porcentaje será distribuido a su vez entre el titular de la Sala de Juego y el tercero contratante de conformidad a los convenios celebrados o a celebrarse entre las partes, no pudiendo resultar la asignación correspondiente a la entidad de bien público un importe inferior al uno (1) por ciento de la utilidad bruta*". (El subrayado es propio).

Por similar cauce conduce el art. 2° inc. 2) del Decreto 5309/90 -reglamentario de la Ley 11.018- cuando asigna a la DPLyC la facultad de "*Aprobar los contratos que celebren las entidades de bien público con terceros para la provisión total o parcial de los servicios necesarios para la explotación del juego*".

Ahora bien, se advierte que mientras el Fisco Nacional funda su ajuste en la omisión de BBSA de actuar como agente de retención por los pagos efectuados a la EBP por en concepto de canon y/o como contraprestación por la cesión o concesión de la explotación de la sala de bingo, la actora sostiene que el organismo "(…) *comete el error de afirmar que tal concesión puede ser cedida temporariamente para su explotación a un tercero contratante (…) cuando ello no solo no surge de las normas que regulan la actividad, sino que está expresamente prohibido*."

Aquí debe ponerse de relieve que la Ley 11.018 no hace ninguna mención de la palabra *concesión.* En efecto, la norma utiliza únicamente la palabra / concepto *autorización*. De hecho y con puntual referencia a este aspecto de la controversia, la ley aludida en su art. 4° prevé: "*La explotación del juego que se autoriza en el artículo 1° podrá ser contratada por las Entidades de Bien Público, con terceras personas, sean éstas físicas y/o jurídicas, mediante Convenio que deberá ser aprobado por el Organismo de Aplicación y que deberá cumplir con los requisitos que establezca la respectiva Reglamentación*". De lo dicho y con atención al texto legal, se advierte sin dificultad que la explotación del juego que el Estado Provincial autoriza puede ser contratada con terceros operadores. No se aprecia aquí -contrariamente a lo que sostiene la actora de autos- ninguna prohibición normativa en cuanto a la posibilidad de ceder la explotación del juego. Antes bien, es todo lo contrario.

Puede advertirse que la situación jurídica bajo análisis exhibe, por un lado, la existencia de una autorización estatal otorgada a un sujeto -entidad de bien público- para llevar a cabo la explotación de una actividad prohibida o restringida como la del juego. Pero es importante destacar aquí que todo lo que

atañe a los contratos derivados del juego -loterías, ruletas, bingos, etc.- se encuadra en el ámbito del derecho común, no del derecho administrativo.

Marienhoff sostiene esta postura, con fundamento en que tales contratos *"…nada tienen que ver, "directa e inmediatamente", con las funciones esenciales y específicas del Estado, con sus fines públicos, requisito indispensable para que un contrato se tenga como "administrativo" por razón de su "objeto", considerado como contrato de "colaboración".* A ello agrega el autor citado que *"Las expresadas loterías y ruletas actúan como simples medios de que el Estado se vale para proveerse de fondos* (…) *De ahí que los expresados contratos de juego ("loterías" y "ruletas" estatales) no constituyan contratos "administrativos" propiamente dichos, sino contratos de "derecho común" de la Administración Pública."* (MARIENHOFF, Miguel S., Tratado de Derecho Administrativo, Ed. Abeledo - Perrot, Bs.As. 1974, Tomo III-A, pág. 106).

Por el otro lado, se verifica una relación contractual originada en un convenio celebrado -con arreglo a la ley provincial- entre aquel sujeto beneficiario de la autorización y un calificado prestador de servicios relativos a la explotación del juego en distintas variantes.

Conforme a sus expresos términos, el objeto del contrato analizado en estos autos -al que las partes han intitulado como "De Administración y Mandato"- consiste en que la EBP otorga a BBSA "*…la **concesión** de una Sala de "Bingo" para la explotación de la actividad de ese entretenimiento"* (cláusula 1ª). Dentro de las obligaciones correspondientes a la EBP, se establece la de contratar con la Empresa (BBSA) "*un periodo de **concesión** igual al plazo que le concede la ley, es decir, ocho (8) años, con más las prórrogas y/o renovaciones que le sean otorgadas en el futuro por el (…) IPLyC*" (cláusula 3ª). Por su parte, BBSA se obligó a la provisión de los locales, a la instalación, acondicionamiento y equipamiento de las salas de bingo y máquinas necesarias, la contratación y pago del personal y los servicios que resulten necesarios para el funcionamiento de las salas, siendo única responsable de las obligaciones emergentes de la relación laboral (cláusula 2ª).

De lo señalado, se desprende como conclusión que BBSA no recibió ningún tipo de bienes de parte del concedente, sino sólo el derecho de explotar el negocio actuando por su exclusiva cuenta y riesgo, sin más limitaciones que las impuestas por las normas provinciales y municipales en materia de seguridad, salubridad e higiene. Y la retribución por esos servicios que BBSA se obligaba a prestar -frente a su contratante (la EBP) y con la anuencia del IPLyC- surge del producido de su actividad, que habría de distribuirse entre los contratantes con arreglo a los porcentajes establecidos para cada uno de ellos en las respectivas leyes provinciales N° 11.018 y 13.063 y normas reglamentarias.

Así entonces puede concluirse que, (i) si bien la actividad de juego se desarrolla bajo la supervisión del Estado Provincial -que conserva el ejercicio del poder de policía- existe un ámbito contractual económico de derecho privado más que amplio, en el que la incidencia del control estatal se circunscribe a garantizar a la EBP / entidad de bien público una mínima participación del uno por ciento (1%) en el caso de la Ley 13.063 y del 3% de la venta bruta de los cartones de bingo -este último según contrato suscripto entre las partes-; (ii) la ley considera al operador del juego -papel de BBSA- como un prestador de servicios relativos a la explotación del juego (salas de bingo y máquinas automatizadas) y (iii) más allá de las menciones y razonamientos hechos por las partes en sus respectivas presentaciones, lo cierto es que los

elementos y las prestaciones comprometidas que exhibe la relación que vincula a la EBP y a BBSA la encuadran en el contrato atípico de concesión privada.

Enseña Gastaldi que el contrato de concesión privada es un "*contrato por el cual una parte se obliga a otorgar autorización a otra para la explotación de un servicio que le compete y desea prestar a terceros, obligándose esta otra parte a realizar tal explotación en su propio nombre, por su cuenta y a su riesgo, por tiempo limitado y bajo el control de aquella*" (GASTALDI, José María; *El Contrato De Concesión Privada;* Buenos Aires, Editorial Astrea, 1974, pág. 99).

En similar orientación, Hocsman añade que la concesión privada es el contrato "*por el cual una persona de derecho privado le otorga a otra de iguales características la autorización para la explotación de un servicio que le compete y para ser prestado a terceros, obligándose el prestador, también llamado concesionario, a realizar tal explotación en su propio nombre, por su cuenta y riesgo, bajo el control del autorizante o concedente, por tiempo limitado y con derecho a cobrar por sus servicios*" (HOCSMAN, Heriberto; *Contrato De Concesión Comercial*; Buenos Aires, Ediciones La Rocca, 1994, pág. 42). Cabría agregar a estas caracterizaciones el dato de que el concesionario puede estar obligado a pagar una compensación al concedente.

Establecido ya el carácter de la relación jurídica que vincula a las partes, cabe ahora analizar la posibilidad de encuadre de dicha situación jurídica -desde la perspectiva del derecho tributario en general y del instituto de la retención en la fuente en particular- en el articulado de la RG. 830/2000. Así, nos encontramos con que en el Anexo II de la norma mencionada -Conceptos Sujetos a Retención-, el inciso g) -en que el Fisco funda su reclamo- comprende a *la transferencia temporaria o definitiva de derechos de llave, marcas, patentes de invención, regalías, concesión y similares*.

Bajo estas premisas, parece claro que las transferencias dinerarias efectuadas por BBSA a la/s cuenta/s bancaria/s pertenecientes a la EBP, corresponden -según surge del balance contable de BBSA correspondiente al ejercicio 2014 que obra agregado a fs. 46 68 del Cpo. Investigación de los AA- a la *distribución de utilidades* de la explotación que disponen los arts. 7° inc. b) y 3° inc. b) de la Leyes 11.018 y 13.063, respectivamente.

En este punto cabe analizar el agravio de la actora en cuanto sostiene que, al transferir los fondos a la EBP no está, en rigor, pagando un canon por la explotación de la concesión recibida, sino sólo haciendo distribución de los fondos obtenidos al llevarla a cabo, en la proporción que establecen las leyes provinciales. Entiendo que el agravio es insustancial.

Que ello así a poco que se advierta que, conforme a la caracterización del contrato suscripto entre la actora y la EBP como de concesión privada de explotación, los pagos que el concesionario efectuó al concedente no pueden responder a otro concepto que el de una retribución por la cesión temporaria de los derechos de explotación, conforme a los términos del contrato oneroso de concesión suscripto.

En lo que atañe al carácter del pago -en sí mismo considerado-, poco importa que se trate del *pago de un canon* o de una *distribución de utilidades*, puesto que tanto el uno como el otro se encuentran comprendidos en el art. 10 de la resolución en trato que prevé que "*La retención se practicará, respecto de los importes indicados en el artículo 1º, en el momento en que se efectúe el pago, distribución, liquidación*

o reintegro del importe correspondiente al concepto sujeto a retención".

Por último, entiendo que para la solución de este aspecto de la controversia no podría perderse de vista que un régimen de retención como el que nos ocupa parte del presupuesto lógico de que quien recibe un pago, percibe una renta gravada. De ahí que el art. 1° comprenda como sujetos a retención los importes correspondientes a los conceptos indicados en el Anexo II cuyos beneficiarios sean sujetos del país -ya que los beneficiarios del exterior son regidos por otras normas- *y no se encuentren exentos o excluidos del ámbito de aplicación del gravamen*; y de tratarse de este último caso, debería acreditarse dicha condición ante el sujeto pagador / agente de retención, circunstancia que no se da en la especie.

En tal sentido, la Corte Suprema ha dejado establecido en el precedente de Fallos 338:1156 que *"Resulta con toda nitidez que la voluntad del legislador no ha sido efectuar la clase de distinciones conceptuales que propone la actora, sino imposibilitar la "deducción de un pago" cuando el contribuyente no ha cumplido con la obligación legal de actuar como agente de retención, expresión que, por su generalidad y en el contexto de la ley 20.628, comprende a toda clase de pago necesario para obtener, mantener y conservar la fuente de ingresos (…)"*, agregando como conclusión que " (…) *la carga que el ordenamiento jurídico pone en cabeza del agente de retención se vincula con el sistema de percepción de los tributos en la misma fuente y atiende a razones de conveniencia en la política de recaudación tributaria, pues aquél que es responsable del ingreso del tributo, queda sometido a consecuencias de naturaleza patrimonial y represivas en caso de incumplimiento de sus deberes y, puede ser dispensado de su obligación si acredita que el contribuyente ingresó esa suma (Fallos: 308:442; 327:1753 y sus citas), circunstancia que en el caso -como fue señalado por la sentencia- la apelante ni siquiera ha intentado probar"*.

Que en cuanto atañe al aspecto infraccional de la resolución bajo análisis, ésta hizo encuadre de la conducta de la actora en la figura de omisión de impuestos contemplada en el art. 45 de la ley procedimental, aplicando una multa equivalente al 50% del gravamen dejado de ingresar.

Cabe recordar que el citado art. 45 de la ley 11.683, en su redacción vigente para los hechos aquí ventilados y en lo aquí resulta relevante, establecía que *"El que omitiere el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas, será sancionado con una multa graduable entre el 50% y el 100% del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente siempre que no corresponda la aplicación del art. 46 y en tanto no exista error excusable. La misma sanción se aplicará a los agentes de retención o percepción que omitieran actuar como tales."*.

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

En lo que atañe al aspecto subjetivo, la figura requiere la existencia de culpa en el obrar del imputado. Al respecto, corresponde tener en cuenta lo expresado por la Corte Suprema de Justicia en el precedente

"Casa Elen Valmi de Claret y Garello" del 31/03/1999. Al analizar la figura del art. 45 de la ley 11.683 y en lo que aquí interesa dijo que *"...Surge claramente del texto transcripto que no es exigible una conducta de carácter doloso del contribuyente que deba ser acreditada por el organismo recaudador"*.

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

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

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

En el caso bajo análisis, corresponde concluir que se encuentra acreditada en autos la materialidad de la infracción prevista en el art. 45 de la ley de procedimiento fiscal, toda vez que la recurrente omitió actuar como agente de retención con relación a los pagos efectuados a la EBP y, ante la falta de elementos que permitan tener por configurada la existencia de un error excusable previsto en la norma, corresponde confirmar la multa aplicada.

Que bajo las premisas descriptas hasta aquí, cabe concluir en que la Resolución N° 05/2019 debe ser confirmada en su integridad.

VI.2. Seguidamente y en función de lo resuelto respecto del ajuste derivado de la omisión de practicar las retenciones de la RG. AFIP 830/2000, pasa a analizarse la impugnación de la Resolución N° 4/2019 en cuanto impide el cómputo del gasto correspondiente a los pagos mensuales efectuados a la EBP.

En primer lugar, deben tenerse presente las normas de la Ley del Impuesto a las Ganancias -vigentes a la fecha de los hechos- que resultan de aplicación a los hechos juzgados aquí. En ese orden, el art. 39 -hoy art. 42- prevé que *"La percepción del impuesto se realizará mediante la retención en la fuente, en los casos y en la forma que disponga la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS"*. A su turno, el art. 40 -hoy art. 43- prescribe que "*Cuando el contribuyente no haya dado cumplimiento a su obligación de retener el impuesto de conformidad con las normas vigentes, la Dirección General Impositiva podrá, a los efectos del balance impositivo del contribuyente, impugnar el gasto efectuado por éste*".

Ahora bien, con respecto a los agravios planteados por la parte actora en la resolución que aquí se analiza, cabe señalar que en su mayoría se reiteran los vertidos contra la Resolución N° 5/2019 -ya tratados-, con excepción de los que se refieren puntualmente a (i) que la aplicación del art. 40 de la ley del gravamen no es mandatoria y (ii) violación del principio *non bis in ídem* (puntos VIII.9 y IX, respectivamente, del recurso de apelación) que corresponde atender seguidamente.

Con respecto al primero de los agravios puntuales que se identificaron precedentemente, la explicación de la actora consiste en que *"El término "podrá" indica que puede suceder como no, por lo tanto, deberá tenerse en consideración que en este caso concreto existieron razones más que suficientes para que mi parte haya considerado que las transferencias realizadas no consistieron en pagos sujetos a retención, y que por lo tanto no resulta aplicable este art. 40"*.

Que como puede advertirse, el fundamento vertido por la actora en sustento de su agravio se vincula con la eventual existencia de motivos para haber omitido actuar como agente de retención -al haber, a su criterio, razones suficientes para ello- y no con la existencia, en el caso particular, de la obligación legal de actuar como agente de retención.

Así las cosas y en rigor, dicho agravio no podría remitirnos más que al análisis de su responsabilidad en la materia infraccional o en la atribución de costas del proceso, pero no sería útil -tal su pretensión- a los fines de la liberarla de las consecuencias materiales de la omisión incurrida.

El segundo agravio detallado -la violación de la prohibición del doble juzgamiento- viene sustentado en que *"(…) considera improcedente la doble sanción que ese acto administrativo y la resolución que recurre realizan contra Binbaires S.A., entre otras razones, porque aquí se trata de una verdadera sanción siendo improcedente que además se la imponga a la firma una multa por omisión de impuestos, por lo que estaríamos ante una doble sanción por el mismo hecho"*. En auxilio de su postura cita el precedente "San Juan S.A." (Fallos 338:1156) en cuanto allí se reconoce de modo expreso el carácter sancionatorio del instituto regulado por el entonces art. 40 de la ley del gravamen que impide el cómputo del gasto.

Entiendo que este planteo tampoco puede prosperar.

Que ello así dado que, aun cuando es clara la doctrina jurisprudencial emanada del fallo citado por la actora, en el *sub lite* se trata, conforme lo ha puntualizado la Alzada, de dos procedimientos y sus resoluciones que han sido instruidos separadamente, con base en institutos regulados por diferentes cuerpos normativos -arts. 45 de la Ley 11.683 y 40 de la ley del gravamen- por lo que no procede acoger el agravio sustentado en la violación del *non bis in ídem* (Sala III, "Causa 18.542/2006 "VANGUARA LOGISTICS LATIN AMERICAN S.A.c/EN-DGA"). No solo eso: también cabe tener en consideración que dichas normas apuntan a evitar y/o penalizar una misma conducta con proyecciones diversas desde la perspectiva de los efectos que producen en el orden económico tributario.

En tal sentido, puede advertirse que el art. 45 de la Ley 11.683 tipifica y penaliza de modo genérico distintas omisiones de impuestos, o bien, omisiones de impuestos incurridas a través de distintos medios comisivos, al señalar que "*Será sancionado con una multa del ciento por ciento (100%) <u>del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente</u>, siempre que no corresponda la aplicación del artículo*

46 y en tanto no exista error excusable, quienes omitieren:
a) El pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas.
b) Actuar como agentes de retención o percepción (…)".

Con relación a esta última norma y a la específica mención en ella de los agentes de retención, se ha dicho que *"El legislador ha querido innecesariamente remarcar la responsabilidad de dichos sujetos, los que razonablemente deben interpretarse incluidos en la norma, ya que la primera parte del artículo se refiere a la omisión de pagar, retener o percibir tributos, lo que implícitamente incluye a los agentes de retención y percepción en su ámbito"* (CORTI, A.H.M., BLANCO, B., BUITRAGO, I.J., CALVO, R. y TESÓN, M.A; Procedimiento Fiscal, Ed. Tesis, Bs.As. 1987, pág. 200).

Por el otro lado, la especificidad de la *ratio* normativa contenida en el art. 40 de la ley del gravamen ha sido explicada por la Corte en oportunidad de sentenciar el citado precedente de Fallos 338:1156 en estos términos:

"9) Que, con sujeción a tales pautas hermenéuticas, cabe señalar que en el proyecto elevado por el Ministerio de Hacienda de la Nación para modificar la ley del impuesto a los réditos (ley 11. 682) propiciando la incorporación del art. 39 -actual arto 40 de la ley 20.628-, se sostuvo: "El sistema que consagra este artículo, da facultad a la Dirección para impugnar la ***deducción de un pago****, cuando sobre el mismo debió actuarse como agente de retención y no se cumplió con esa obligación" (…) "Trátase de una facultad privativa de la repartición del ramo, tendiente a asegurar de una u otra manera el cobro del impuesto. El caso más común es el que se presenta cuando, habiendo prescripto la acción del Fisco para exigir el ingreso de la retención, subsiste el derecho del mismo para modificar las declaraciones juradas. Ha parecido lógico, impedir que el responsable* ***practique deducciones*** *vinculadas con obligaciones fiscales a las que no ha dado cumplimiento" (ver Ministerio de Hacienda de la Nación, "Modificación de las Leyes n° 11.682 (Lo.), 11.683 (Lo.) y Decreto-Ley N° 18.229/43. Creación del Impuesto a las Ganancias Eventuales. Texto y Comentario de las Nuevas Disposiciones, Buenos Aires, 1946, páginas 61 y 62; el resaltado no pertenece al texto original)".*

La Corte Suprema ha tenido también oportunidad de analizar la tacha de inconstitucionalidad por violación del principio *non bis in ídem* en el ámbito tributario en otros casos con similares planteos de duplicidad de sanciones para una misma conducta, expresando que *"(…) en el caso no se advierte un supuesto de doble persecución penal, a cuya prohibición esta Corte le ha reconocido rango constitucional (Fallos - 272:188; 292:202). Ello así a poco que se repare que si bien los arts. 43 y 44 de la L. 11683 (t.o. 1978 y modif.) se refieren al incumplimiento de deberes formales, y que dicha formulación genérica permite armonizar sus preceptos (Fallos - 303:578) para así dar pleno efecto a la voluntad del legislador (Fallos - 304:937), lo cierto es que en el aludido art. 43 se tiene en miras aquéllos que tiendan "a determinar la obligación tributaria o a verificar y fiscalizar el cumplimiento que de ella hagan los responsables". En cambio, en el art. 44 "el cumplimiento de los deberes formales constituye el instrumento que ha considerado el legislador para aproximarse al marco adecuado en el que deben desenvolverse las relaciones económicas y de mercado". Las exigencias se establecen para garantizar la igualdad tributaria, desde que permiten determinar no tan sólo la capacidad contributiva del responsable, sino también "ejercer el debido control del circuito económico en que circulan los bienes" (fallo del*

5/11/1991, M.421.XXIII, "Dr. García Pinto, José p/ Mickey SA s/infrac. art. 44, inc. 1, L. 11683").

Conforme a la doctrina jurisprudencial citada, se ha dejado en claro que no existe el agravio invocado cuando dicha duplicidad puede ser considerada una respuesta razonable del orden jurídico a la protección de distintos bienes bajo tutela, afectados simultáneamente por una misma conducta disvaliosa que proyecta consecuencias sobre distintos aspectos de la administración y gestión estatal.

En base a las consideraciones expuestas, cabe desestimar el agravio tratado y confirmar íntegramente la resolución apelada.

VII. Que en cuanto al agravio en el que la actora sostiene la improcedencia de la liquidación de intereses resarcitorios, cabe señalar que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco Nacional como resarcimiento por la mora en que ha incurrido la contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias.

Para la constitución en mora es menester que se verifique la coexistencia de los elementos formal y subjetivo, quedando en cabeza del contribuyente o responsable la carga de la demostración de la inimputabilidad. El elemento formal está configurado por el mero acaecimiento del plazo (mora automática) en tanto que el elemento subjetivo se refiere a la imputabilidad del deudor. La ausencia de disposición expresa en la ley de procedimiento tributario sobre el origen de la mora del deudor, conduce a recurrir a los preceptos del derecho privado, por aplicación supletoria de dichas normas conforme lo autoriza el artículo 1° de la ley de rito, ya que no discrepan con la letra de la normativa fiscal ni resultan inadecuadas para la solución de los problemas impositivos. Sobre el particular, el art. 509 del Código Civil vigente a la fecha de los hechos de autos, disponía que para eximirse de las responsabilidades derivadas de la mora el deudor, se debe probar que la misma no le es imputable (siendo ejemplos la existencia de caso fortuito, fuerza mayor o culpa del acreedor).

Cabe señalar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha revisado la doctrina del fallo “IKA Renault” exponiéndose *que “si bien en el precedente de fallos 304:203 el Tribunal estableció que resulta aplicable la última parte del art. 509 del Código Civil que exime al deudor de las responsabilidades de la mora cuando ésta no le sea imputable, las particularidades del derecho tributario que indudablemente se reflejan en los diversos aspectos de la regulación de los mencionados intereses (Fallos 308:283, 316:42 y 321:2093), llevan a concluir que la exención de tales accesorios con sustento en las normas del Código Civil, queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales ajenas al deudor que deben ser restrictivamente apreciadas han impedido a éste el oportuno cumplimiento de la obligación tributaria”*.

Que si bien la consideración de este elemento posibilita la exoneración del deudor cuando pruebe que la mora no le es imputable, dicha circunstancia no se verifica en estos autos, por lo que corresponde confirmar la liquidación de intereses resarcitorios.

El Dr. Pérez dijo:

I. Que adhiere al relato de los hechos de la causa que efectúa el Vocal preopinante. Asimismo, que adhiere a la solución que propugna respecto del planteo de nulidad articulado por la recurrente en autos. Además,

que comparte el enunciado de las normas involucradas en la cuestión de fondo traída a decisión de esta Sala.

II. Que entrando al análisis del fondo, cabe concluir que para la explotación del juego (en el caso en la Provincia de Buenos Aires) se hace necesario la obtención de la concesión o autorización por parte de las autoridades provinciales. En efecto, la normativa provincial establece que el Organismo de Aplicación puede explotar el juego por sí, pudiendo autorizar a Entidades de Bien Público a explotar el mismo, admitiéndose en este caso que la explotación del juego podrá ser contratada por las Entidades de Bien Público con terceras personas mediante un Convenio sujeto a aprobación de la citada Autoridad de Aplicación (Ley 11018 y modificatorias de la Provincia de Buenos Aires).

La Ley 13.063 de la Provincia de Buenos Aires autoriza además el funcionamiento de máquinas electrónicas de juego en las Salas de Bingo habilitadas en el ámbito de la Ley 11.018. Al respecto dispone que las utilidades brutas producidas por dichas máquinas se distribuirán 34% para el Estado provincial y el 66% a favor de las Salas de Bingo, y en el caso de que la explotación del juego sea realizada por la Entidad de Bien Público a través de terceros contratantes, dicho porcentaje será distribuido entre el titular de la Sala y el tercero contratante de conformidad a los convenios celebrados entre las partes, no pudiendo resultar la asignación correspondiente a la entidad de bien público un importe menor al 1% de la utilidad bruta.

Ello así, conforme al convenio firmado entre la recurrente y la ONG Trabajemos Juntos, surge una relación contractual por la cual esta última le concede a la primera la explotación de una sala de bingo en los términos de la normativa vigente en materia de juego de la Provincia de Buenos Aires. De ello se sigue que los pagos realizados por la recurrente a la ONG responden a la obligación asumida en dicho convenio. Es decir, sin el convenio suscripto con la ONG la recurrente no podría explotar el juego y, por ende, la obligación de pago que asume es la contraprestación por esa cesión de la explotación, con lo cual cabe concluir que los pagos que realiza son un gasto necesario para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas. No cambia ello que la normativa provincial establezca un importe mínimo a favor de las entidades de bien público, que la voluntad de las partes del convenio, al fijar los porcentajes, deben respetar.

Por lo tanto, cabe concluir que le asiste razón al Fisco Nacional en cuanto a que los pagos efectuados por la recurrente por la operatoria en cuestión en beneficio de la ONG, se encuentran alcanzados por el Anexo II, inciso g), de la R.G. Nº 830/00.

Que surge de autos que el Fisco Nacional verificó que la ONG no presentó declaración jurada alguna ni pago por ningún concepto, no habiendo la recurrente aportado documentación para demostrar el pago por parte del tercero. Ello así, en función de lo dispuesto por el artículo 8, inc. c) de la ley 11683 (t.v. a la sazón), procede confirmar los saldos a ingresar determinados en concepto de Impuesto a las Ganancias - Resolución General Nº 830- períodos fiscales 1 a 12/2014. En el aspecto infraccional relativo a este ajuste, el suscripto adhiere a los fundamentos expuestos por el Vocal preopinante, votando en su mismo sentido.

Asimismo, en función de los dispuesto por el artículo 40 de la ley del impuesto a las ganancias vigente al momento de los hechos, ante la falta de cumplimiento con la obligación de retener el impuesto, resulta

procedente la impugnación por parte del Fisco Nacional, a los efectos del balance impositivo, del gasto. Ello así, compartiendo el criterio expuesto por el Vocal instructor en su voto respecto de los agravios de la recurrente referidos tanto a que la aplicación de dicha norma no es mandatoria como a la violación del principio *ne bis in idem*, procede confirmar también el Impuesto a las Ganancias determinado respecto de ejercicio fiscal 2014.

En cuanto a los intereses resarcitorios, debo señalar que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias. Respecto de los agravios vinculados a los intereses resarcitorios, en donde se aduce la ausencia de mora culpable, cabe señalar que, en forma reciente, la CSJN ha revisado la doctrina de fallos "Ika Renault" en donde se expuso que "si bien en el precedente de fallos 304:203 el Tribunal estableció que resulta aplicable la última parte del art. 509 del Cod. Civil que exime al deudor de las responsabilidades de la mora cuando ésta no le es imputable, las particularidades del derecho tributario... que indudablemente se reflejan en distintos aspectos de la regulación de los mencionados intereses (fallos 308:283, 316:42 y 321: 2093), llevan a concluir que la exención de tales accesorios con sustento en las normas del código civil queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales ajenas al deudor que deben ser restrictivamente apreciadas han impedido a éste el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria.

Es evidente entonces que la conducta del contribuyente que ha dejado de pagar el impuesto o que lo ha hecho por un monto inferior al debido en razón de sostener un criterio en la interpretación de la ley tributaria sustantiva distinto del fijado por el órgano competente para decidir la cuestión no puede otorgar sustento a la pretendida exención de los accesorios, con prescindencia de la sencillez o complejidad que pudiese revestir la materia objeto de controversia. Ello es así máxime si se tiene en cuenta que, como lo prescribe la ley y lo puntualizó la corte en otros precedentes..., se trata de la aplicación de intereses resarcitorios cuya naturaleza es ajena a la de las normas represivas" (cfr. CSJN, Citibank NA c/ DGI, 01/06/2000).

III. Por todo lo expuesto, voto por confirmar las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas.

El Dr. Porporatto dijo:

I. Adhiero a los relatos de la causa que realiza el Vocal instructor como así también al tratamiento dado al planteo de nulidad que efectúa la parte actora en su recurso.

II. En lo relativo al fondo de cuestión traída a discusión ante este Tribunal Fiscal, comparto el tratamiento otorgado por el Dr. Pérez.

A mayor abundamiento considero que el argumento de la recurrente, en cuanto a que los pagos –del 1% aplicado sobre las utilidades brutas producidas por la explotación de la sala- que esa parte realiza a EBP –titular de la concesión- en virtud de la normativa aplicable, responde a un reparto de utilidades brutas, no se condice con el tratamiento tributario que esa misma parte le ha otorgado, dado que en definitiva fue deducido de las utilidades del ejercicio, a los fines de la determinación del Impuesto a las Ganancias.

Asimismo, el hecho de que la normativa provincial haya previsto un importe mínimo (1%) calculado sobre

las utilidades brutas obtenidas, no significa que el pago comprometido deba tener el mismo carácter, sino que, por normativa aplicable, dicho mínimo se calcula sobre esa base. Es claro que el pago que efectúa la recurrente es una obligación que asume ante la entidad sin fines de lucro (EBP), en contraprestación de la cesión o autorización de la explotación que aquella le otorgó, debiéndose respetar dicha pauta mínima.

III. Por lo expuesto, voto por confirmar las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas.

Por lo merituado, **SE RESUELVE:**

Confirmar íntegramente las resoluciones apeladas, con costas.

Regístrese. Notifíquese. Fecho, procédase a su impresión para ser agregada al expediente papel.

Digitally signed by Jose Luis Perez
Date: 2025.08.20 12:54:48 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Jose Luis Perez
Vocal
Vocalía V Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2025.08.20 14:27:28 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal
Vocalía VI Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2025.08.20 16:07:10 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Armando Magallon
Vocal
Vocalía IV Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.08.20 16:10:07 -03:00