36835/2023 GODEL QUILMES SA (TF 34252-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, diciembre de 2023.

VISTOS:

Los autos caratulados "Godel Quilmes SA (TF 34252-I) c/ Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo"; y

CONSIDERANDO:

1º) Que, a fs. 415/418vta., el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó, por mayoría, la resolución apelada en cuanto había determinado la obligación de la actora en el Impuesto a los Débitos y Créditos bancarios por los períodos fiscales 12/2003 a 6/2009, con más intereses, y **revocó la sanción de multa**. Impuso las costas por su orden.

Para así decidir, y en lo que aquí interesa, el *a quo* aseveró que el Fisco nacional no había actuado diligentemente al haber omitido describir los elementos por los que atribuyó un actuar doloso a la actora, "*más aún teniendo en consideración la existencia de distintas reglamentaciones sobre la operatoria llevada a cabo*" (fs. 417). Sin perjuicio de ello, advirtió que la conducta del contribuyente había sido cometida con culpa y, por lo tanto, resultaba subsumible en el art. 45 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificatorias), salvo la presencia de error excusable. Con respecto a esta cuestión, entendió que la existencia de criterios interpretativos disímiles y de fallos contradictorios sobre la materia debatida permitía tener por configurada la causal eximente de responsabilidad. Citó jurisprudencia de esta Sala que consideró aplicable.

2º) Que, contra dicha resolución, el **fisco nacional** apeló y expresó agravios (conf. fs. 421 y 434/441, respectivamente), que no fueron replicados.

En concreto, se agravió de lo resuelto por el Tribunal Fiscal en cuanto dejó sin efecto la sanción impuesta y distribuyó las costas en el orden causado.

Con relación a la primera cuestión, señaló que la actora ingresó el canon que gravaba su actividad mediante depósito en efectivo en sustitución de la cuenta bancaria, "*evitando así la configuración del hecho imponible*" del Impuesto a los Débitos y Créditos bancarios por dicha operación (fs. 436vta.). En esa misma línea, puso de resalto que la modalidad de pago adoptada por la actora era optativa y voluntaria "*no implicando exención alguna en materia impositiva*" (fs. 437). De este modo, solicitó la confirmación de

las multas impuestas en tanto consideró demostrado el accionar doloso llevado adelante por la contribuyente para evadir el pago del impuesto.

Alegó que no se hallaba configurado un error de derecho excusable por cuanto la ley se presume conocida por todos. En ese orden de ideas, destacó que en *Fallos*: 340:1884 la Corte Suprema había dejado firme la multa aplicada en los términos del art. 45 de la ley 11.683, confirmada por la Sala III de esta Cámara. Esgrimió que el error es excusable si la conducta del infractor proviene de la certeza y de la convicción de la obligatoria aplicación de normas fiscales de difícil y alambicada interpretación; extremos que -a su entender- no se presentan en autos. Al respecto, aseveró que no existe oscuridad o contradicción entre normas nacionales y provinciales puesto que las normas locales rigen los mecanismos de pago pero no delimitan los importes de dinero afectados y/o excluidos del gravamen nacional.

Precisó que la cuestión debatida no era novedosa ni controvertida dada la existencia de antecedentes jurisprudenciales referidos a ajustes fiscales practicados a "*Bingos*" asentados en distintos municipios de la provincia de Buenos Aires que "*utilizan un `sistema organizado de pagos` para eludir el impuesto mencionado*", a saber: "*LRF Group SA s/ apelación*" (Sala V de esta Cámara, sent. del 27/12/13), "*Bingos del Oeste S.A. s/ apelación*" (Sala II de esta Cámara, sent. del 16/08/18) y "*Rebisco S.A. c/ DGI*" (CSJN, sent. del 11/06/20) (fs. 439).

En análogo sentido, puntualizó que los sujetos que desarrollan la actividad aquí involucrada en la provincia de Buenos Aires son limitados y, en muchos casos, pertenecen al mismo grupo económico de modo que "*resulta llamativo que con los extraordinarios recursos y estructuras organizativas con la que cuentan este tipo de contribuyentes, digan desconocer la normativa y jurisprudencia particular a su actividad y sigan aplicando el mismo mecanismo de pago, cuando surge de manera manifiesta su improcedencia con el impuesto creado por la Ley Nº 24.413*" (fs. 439)

Sostuvo que la distribución de costas en el orden causado se aparta de lo previsto en el art. 184 de la ley 11.683 y resulta incongruente con las constancias de la causa.

3º) Que, en cuanto a las **sanciones impuestas** en las resoluciones nº 251/2010 y 93/2012 (fs. 12/55 y 198/207) y revocadas por el *a quo*, cabe señalar que resulta cierto lo apuntado por el Tribunal Fiscal respecto a la falta de descripción precisa y acreditación fehaciente del obrar doloso atribuido a la actora en el contexto normativo que regía su operatoria. En efecto, las resoluciones sancionatorias se limitaron a señalar que

correspondía aplicar la figura prevista en el art. 46 de la ley de rito: **(i)** "*en virtud de lo expuesto* (sobre la procedencia del ajuste) *y atento no haber sido desvirtuada la infracción formulada*" (fs. 23 -períodos fiscales 12/2003 a 06/2008- y fs. 206 -períodos 07/2008 a 06/2009-); y **(ii)** debido a que la actora "*ha omitido actuar en el modo dispuesto por el artículo 5º, último párrafo, del Decreto 380/01 modificado por el decreto 613/01 en cuanto a liquidar e ingresar el impuesto en su totalidad*" (fs. 206, períodos 07/2008 a 06/2009).

En este punto, cabe aclarar que el plazo transcurrido entre la vigencia de la resolución 2701/04 y la utilización del método optativo de depósito en efectivo aplicado por la contribuyente, no alcanza *per se* para tener por configurada la conducta dirigida a evadir el tributo, en los términos requeridos por el art. 46 de la ley de rito.

Por otro lado, es dable recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene dicho que "…*en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de personalidad de la pena que, en esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos: 271:297; 303:1548; 312:149). 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 sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (Fallos: 316:1313; 320:2271). Al respecto cabe señalar que el Tribunal ha admitido al error excusable como eximente de responsabilidad, cuando él resulta de los extremos fácticos del caso, cuya valoración corresponde a los jueces de la causa"* (*Fallos*: 327:5345).

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, la complejidad de las normas relativas al alcance del hecho imponible y a lo que debe considerarse como un "*sistema organizado de pago*", sumada a la habilitación legal de Godel Quilmes S.A. para optar por los depósitos en efectivo, pudo

generar la confusión de considerar que las operaciones en cuestión no se encontraban alcanzadas por el impuesto (cfr. en este sentido, esta Sala *in re* "*Altho Gruop SRL (TF 32730-I) c/ DGI*", sent. del 3/12/13 y "*La Payuca SRL c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo*", sent. del 21/05/19).

En nada modifica lo expuesto la jurisprudencia citada por la demandada puesto que: **(i)** en *Fallos*: 340:1884 la Corte federal se limitó a declarar *inadmisible* el recurso extraordinario interpuesto respecto a la confirmación de la multa impuesta en los términos del *art. 45 de la ley 11.683*; **(ii)** la aplicación de la doctrina de *Fallos*: 340:1884 a una situación análoga a la aquí involucrada tuvo lugar en el marco de la causa "*Rebisco S.A. (TF 34359-1) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", fallada por la Corte el 11/06/20 y aun no fue dictado el nuevo pronunciamiento allí ordenado; y **(iii)** el tema debatido en los presentes actuados fue objeto de interpretaciones judiciales disímiles por parte del Tribunal Fiscal y de las distintas Salas de esta Alzada (cfr. Sala C del TFN, *in re* "*LRF Group S.A. s/recurso de apelación*", sent. del 27/12/12, cuyo criterio fue revocado parcialmente por la **Sala V** del Fuero el 27/12/13; Sala B del TFN, *in re* "*Bingos del Oeste S.A. s/ apelación*", sent. del 11/10/17, que fue dejada sin efecto por la Sala II de esta alzada el 16/08/18; y **Sala I** de esta Cámara en la causa "*Rebisco S.A. (TF 34359-1) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", sent. del 26/04/18, que fue revocada por la Corte en la sentencia *supra* citada).

4º) Que, en lo atinente a los agravios relativos a la **imposición de costas** en el orden causado, el art. 184 de la ley 11.683 (t.o.1998 y modif.) dispone que la parte vencida en juicio deberá pagar los gastos causídicos y costas de la contraria, no obstante lo cual, la Sala respectiva del Tribunal Fiscal podrá eximir total o parcialmente de esta responsabilidad al litigante vencido, siempre que encontrare mérito para ello, expresándolo en su pronunciamiento bajo pena de nulidad de la eximición. En el caso, el *a quo* justificó su decisión en los fundamentos expuestos por esta Cámara en los precedentes invocados para fundar su pronunciamiento. Dicha circunstancia sumada al resultado -parcialmente favorable- obtenido por ambas partes en la instancia anterior y a la vigencia de criterios jurisprudenciales divergentes durante la mayor parte del trámite de la causa ante el *a quo* -iniciada el 19/11/10-, conllevan a confirmar la distribución cuestionada.

Por las razones expuestas, **SE RESUELVE: a)** rechazar el recurso del fisco y confirmar la resolución apelada, sin costas en esta instancia en atención a la falta de actividad útil de la contraria; y **b)** tener por oblada la tasa de justicia a cargo de la

demandada en función a la liquidación practicada el 27/09/23 y al comprobante de pago acompañado el 3/10/23.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

MARCELO DANIEL DUFFY

JORGE EDUARDO MORAN

ROGELIO W VINCENTI

Fecha de firma: 14/12/2023
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ROGELIO W VINCENTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA

#38222854#395510178#20231214091750795

36835/2023 GODEL QUILMES SA (TF 34252-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Fecha de firma: 14/12/2023
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ROGELIO W VINCENTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA

#38222854#395510178#20231214091750795