



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL - SALA III  
CAF 21341/2023/CA1; INTERBAS SA (TF 49599-I) c/ DIRECCION  
GENERAL IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE  
ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de agosto de 2023.- PDP

**Y VISTOS; CONSIDERANDO:**

I. Que por sentencia de fs. 136/139 el Tribunal Fiscal de la Nación –en adelante, “TFN”– resolvió confirmar la resolución apelada, con costas.

Para así decidir, luego de describir las posiciones de las partes contendientes y de mencionar que en la causa se produjo prueba de informes y pericial contable, sostuvo que correspondía examinar la relación jurídica existente entre la firma actora y las beneficiadas con los préstamos que les efectuó.

Expresó que no se encontró controvertida la existencia de los préstamos, y puntualizó que entre los agravios expuestos por Interbas SA al impugnar la determinación de oficio, se destacó el que acusaba que la asistencia financiera había reportado un interés para la empresa.

Al respecto, consideró que la defensa era amplia y dogmática, debiéndose reconocer que los préstamos en cuestión se hallaron fuera del giro comercial del negocio, no cabiendo, en consecuencia, aplicar la teoría del grupo económico.

Sentado ello, expuso que correspondía decidir si el ajuste se ajustó a derecho.

Luego de efectuar explicaciones en torno del artículo 73 de la ley 20.628 (t.o. en 1997), explicó que Interbas SA –al 31/12/11– había prestado dinero a las siguientes firmas: Intermar Bingos SA (\$ 29.396.057); Bingos del Oeste SA (\$ 7.282.106); Iberargen SA (\$ 2.964.944); Interjuegos SA (\$ 346.092) e Itapoan SA (\$ 3.117).

Adentrándose en el análisis de la prueba pericial contable, declaró que los profesionales dictaminaron que la comparación efectuada entre las tasas percibidas por Interbas SA y las abonadas por el Banco de la Nación Argentina –en adelante, “BNA”– (7,50%), el Banco



de la Provincia de Buenos Aires (6,50%) y el Banco de la Ciudad de Buenos Aires (7%) para operaciones de plazo fijo a 30 días, resultaron superiores. A pesar de ello, destacó que no resulta adecuada dicha comparación, correspondiendo que se efectuara con la tasa fijada por el BNA para descuentos comerciales, que para el año 2011 alcanzó el 18,85% nominal anual vencida.

Ello así –prosiguió–, realizado el comparativo con esta última tasa de interés, resultó que los mutuos que tuvieron lugar entre enero y septiembre de 2011, generaron un rendimiento inferior.

Puso de resalto que el perito propuesto por la actora se extralimitó en su dictamen, al explayarse sobre el ordenamiento jurídico aplicable y la jurisprudencia del Alto Tribunal.

Puso de relieve que de la prueba producida no se pudo extraer que el beneficio o interés propio de la operatoria fuere una contraprestación que tornara inaplicable la presunción absoluta prevista en el artículo 73 de la ley de impuesto a las ganancias.

En otro orden de exposición, examinó la multa impuesta por el fisco nacional y los intereses resarcitorios liquidados, confirmando ambos conceptos.

**II.** Que contra dicha sentencia se alza la parte actora, interponiendo recurso de apelación a fs. 146 –concedido a fs. 174– y expresando sus agravios a fs. 150/158, los que fueron contestados por la demandada a fs. 184/196.

Afirma Interbas SA que la sentencia le causa agravio irreparable.

Como método de exposición, transcribe segmentos del fallo que apela y, seguidamente, presenta los argumentos que critica.

Destaca que a pesar de que la demandada reconoció que la firma y las mutuarías formaban parte de un grupo económico, el *a quo* sostuvo que no se había acreditado dicha circunstancia en la causa.

Cuestiona que se hubiere invocado el precedente “*Fiat Concord SA*” del Máximo Tribunal, habida cuenta de que allí la firma contribuyente no había probado que los préstamos constituyeran





## Poder Judicial de la Nación

### CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL - SALA III CAF 21341/2023/CA1; INTERBAS SA (TF 49599-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

parte del giro normal de la empresa, situación que –precisa– dista de la de autos, ya que aquí se discute la tasa de interés aplicada.

Sostiene que el tribunal de grado desestimó las pruebas que obran en las actuaciones administrativas –en adelante, “a.a.”–, bajo el pretexto de resultar amplia y generalista, mas sin indicar cuáles documentos, que no sean los de asistencia financiera, permitirían corroborar el marco contractual dentro del cual se desarrolló el servicio, en particular la tasa de interés, la mora automática, etc.

Critica al sentenciante de grado al expresar que la figura del grupo económico aparece reservada con carácter excepcional en las reorganizaciones empresarias, y que los préstamos en cuestión no fueran parte del giro comercial del negocio, aseverando que el fisco nacional en ningún momento demostró que las operaciones no respondieran a un interés de la empresa.

Explica que si se considera a la empresa como un todo, se aprecia que la operación fue realizada en total interés de la “empresa en su conjunto”, toda vez que fue llevada a cabo con la finalidad de asegurar una liquidez constante en una de las sociedades del grupo, extremo que –puntualiza–, no fue debidamente merituado.

Cuestiona que en la sentencia se señalara que su parte incurrió en omisión probatoria, destacando que todas las operaciones se relacionaron con el giro comercial de la empresa, debiendo pues ser consideradas en su interés. Cita jurisprudencia.

Afirma que el *a quo* menoscabó el principio de realidad económica, al desconocer que los préstamos fueron realizados en favor de las sociedades que no son terceras con relación a Interbas SA.

En otro orden de asuntos, remitiéndose a cuanto fuera expuesto al presentar el recurso ante el TFN, declara que la economía es un fenómeno cambiante, a cuyo respecto las tasas de interés se encuentran en constante movimiento, lo cual da cuenta la prueba pericial contable producida en la causa.



Aduce que la tasa de interés incluida en los préstamos fue incrementándose a medida que transcurrieron los meses, evidenciando un beneficio en favor de Interbas SA.

Cuestiona que en la sentencia se hiciera referencia a los meses enero a septiembre de 2011, omitiendo aludir a los meses octubre a noviembre del mismo año, en los cuales la tasa de interés fue superior al 18,85%, fijada por el BNA.

Destaca que no se valoró debidamente la situación fáctica del planteo, ya que, de hacerlo, se hubiera dado cuenta de que el artículo 73 de la ley del impuesto a las ganancias resultaba inaplicable.

En cuanto a los intereses resarcitorios, plantea que la mora no le resulta imputable. Cita jurisprudencia.

En lo que al aspecto sancionatorio concierne, niega que su conducta configurara –objetiva ni subjetivamente– una omisión de impuestos. Plantea que habría incurrido en su supuesto de error excusable.

Finalmente se agravia de la imposición de costas a su cargo.

Cita jurisprudencia, mantiene la reserva del caso federal y solicita que se revoque la sentencia apelada, con costas.

**III.** Que previo a ingresar al tratamiento de los agravios descriptos, es importante recordar que esta Alzada no se encuentra obligada a seguir a la recurrente en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que se proponen a su consideración, sino tan sólo aquéllas que resulten conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (cfr. CSJN, Fallos: 258:304, 262:222, 265:301, 272:225, 278:271, 291:390, 297:140; 301:970; esta Sala, “*ACIJ c/ EN- ley 24240- M° Planificación s/ proceso de conocimiento*”, del 29/5/08; “*MULTICANAL S.A. y otro c/ EN- SCI DLC (Actas 2600/09 y otras) s/ amparo ley 16.986*”, del 21/5/09; “*Ciudadanos Libres Calidad Institucional Asoc Civil c/ EN- Dto 67/10 s/ medida cautelar (autónoma)*”, del 21/10/10; “*CPACF- INC MED (2-III-11) c/ BCRA- Comunicación “A” 5147 y otro s/ proceso de conocimiento*”, del 18/4/11; “*Nardelli Moreira Aldo Alberto c/ EN- DNM*”





## Poder Judicial de la Nación

### CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL - SALA III CAF 21341/2023/CA1; INTERBAS SA (TF 49599-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

*Disp 1207/11 –Legajo 13975- (S02:9068/11) s/ medida cautelar (autónoma)”, del 25/8/11, “Rodríguez Rubén Omar c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo”, del 7/8/14, “Laham, Alberto Elías c/DGI s/ Recurso directo de organismo externo”, del 7/5/15; “Golden Penaut Argentina c/DGI s/Recurso directo de organismo externo”, Causa N° 72680/18, del 2/7/19, entre otros).*

IV. Que, asimismo, corresponde rememorar que el recurso previsto en el artículo 86 inciso b) de la ley 11.683 otorga carácter limitado a la revisión de esta Cámara, y que, por principio, queda excluido de ella el juicio del Tribunal Fiscal respecto de los extremos de hecho (cfr. CSJN, Fallos: 300:985).

Así pues, “...lo que se encuentra sometido a conocimiento de este tribunal consiste, primeramente, en verificar si se evidencian deficiencias manifiestas en la valoración efectuadas por dicho tribunal. Puesto que, cuando lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación se apoya en la ponderada valoración del conjunto de elementos probatorios incorporados en el proceso (arg. CSJN, Fallos: 332:357), sólo cabe confirmar la decisión recurrida (CSJN, Fallos: 326:2987 y 334:249)” (cfr. CNACAF, Sala III, “La Luguenze SRL (TF 31.645-I) c/ DGP”, Causa N° 27409/12 del 31/10/12; “Lanusse, Josefina Milagros (TF 34.584-I) c/DGP”, Causa N° 4502/14 del 29/9/14; “Frigorífico Pilcomayo SRL (TF 24.222-I) c/DGP”, Causa N° 18124/16 del 14/9/17; “Nobleza Piccardo SAICYF (TF 33113-I) c/DGP”, Causa N° 83620/16, del 16/10/18; “Establecimiento Agropecuario Las Tres Marías SA (TF 40.985-I) c/DGP”, Causa N° 72673/18, del 7/5/19, entre otros).

V. Que de la lectura del expediente elevado a consideración y resolución de este tribunal de Alzada, se desprende que, en lo que conforma el ajuste fiscal, los ejes temáticos sobre los cuales gira el debate son dos: *uno*, el referido a la existencia de un conjunto económico; *otro*, el relativo a la contraprestación que obtuvo la firma actora por la asistencia financiera otorgada a las empresas Intermar



Bingos SA; Bingos del Oeste SA; Iberargen SA; Interjuegos SA e Itapoan SA.

Ambos tópicos, como se verá, cuentan con un preponderante componente fáctico. Seguidamente se examinará cada uno de ellos en el orden descripto, respetando así la estructura signada por el tribunal de grado y por la apelante en su expresión de agravios.

**VI.** Que Interbas SA objeta el pronunciamiento del TFN, argumentando –en lo medular– que desconoció la presencia de un conjunto económico.

La incursión en este tema tiene su génesis en la relación contractual que mantuvo Interbas SA –en su carácter de mutuante–, con las firmas descriptas en el considerando precedente.

Al respecto, es importante destacar que la investigación en torno a si estas compañías en trato conformaron un conjunto económico, es un asunto de estricta índole probatoria que, por principio general, incumbe realizar al TFN (v. Considerando IV).

Sin menoscabo de ello, no puede soslayarse que el resultado de dicho examen no alteraría la solución del caso, ya que, como pronto se dirá, el núcleo del decisorio de esta *litis* no se sustenta en la presencia de un conjunto económico, sino en la retribución que la empresa prestamista obtuvo por los préstamos efectuados.

A todo evento, y atento lo prescripto por el artículo 73 de la ley 20.628 (t.o. 1997; actual art. 76), cabe colegir que la presencia de empresas vinculadas, o de un grupo económico, de ninguna manera descarta la existencia de “terceros” (v. esta Sala, *in re*: “Roemmers SA (TF 30765-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, Causa N° 16738/2013, del 27/3/14, y sus citas).

En efecto, “... el hecho de que la disposición de fondos se efectúe ... entre sociedades vinculadas económicamente entre sí, o en relación de sujeción económica por revestir una de ellas una condición dominante respecto de otra dependiente, no impide considerar que dicha disposición se haya efectuado a favor de terceros, en los





## Poder Judicial de la Nación

### CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL - SALA III CAF 21341/2023/CA1; INTERBAS SA (TF 49599-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

términos del art. 73 que se examina, puesto que se trata de distintos sujetos de derecho que son considerados individualmente como sujetos pasivos de la obligación tributaria”, así pues “...establecida la individualidad jurídica de cada sujeto, cabe concluir que cuando el art. 73 de la ley alude a las operaciones realizadas en ‘interés de la empresa’ –recaudo estrechamente ligado al establecido en la reglamentación acerca de que la presunción operará si los fondos entregados en calidad de préstamo no responden a operaciones propias del ‘giro de la empresa’ –, no se refiere al interés del conjunto económico sino al del sujeto al que se encuentra dirigida la norma, esto es, la sociedad de capital que efectúa la disposición de fondos o bienes” (CSJN, Fallos: 335:131, “*Fiat Concord SA (TF 16778-I) c/ DGP*”, Considerandos 8º y 9º, del 3/3/12; Fallos: 335:123 “*BJ Services SRL (TF 22368-I) c/ DGP*”, Considerandos 9º y 10, del 6/3/12 y Fallos: 335:213 “*DGI (Autos Whirlpool Argentina SA – TF 17.569-I)*”, Considerandos 8º y 9º, del 30/10/12).

Por lo demás, no se ha planteado, ni acreditado en el caso, ninguna “modalidad comercial peculiar” que amerite una “contemplación exhaustiva” de la causa que originó la entrega de los fondos o bienes, conforme lo advirtió el Máximo Tribunal en las causas referidas.

En orden a lo aquí expuesto, y en observancia de la pauta impresa en el Considerando III de este pronunciamiento –que fijó que en autos sólo se atenderían a las argumentaciones que resultaran conducentes para decidir el caso–, corresponde desestimar el agravio aquí analizado y, sin más, ingresar al estudio del núcleo de la contienda.

**VII.** Que el tribunal de grado fundó su decisión en la retribución que Interbas SA obtuvo por los préstamos otorgados a las seis firmas en cuestión.

Con apoyo en la prueba producida en la causa, fundamentalmente la pericial contable, estimó que las tasas de interés estipuladas en los contratos de mutuo –meses enero a septiembre de



2011– fueron inferiores a las que el BNA había fijado en ese segmento de tiempo para las operaciones de descuento.

Tratándose de un asunto de marcado sesgo fáctico – como se dijo–, se impone traslucir el cuadro que identifica al caso.

Interbas SA –que tiene por actividad principal la “explotación y administración de salas de juegos de azar, bingos, máquinas electrónicas y servicios gastronómicos e inversora”– otorgó los préstamos en trato a las empresas descriptas, pactando una tasa de interés similar a la que abonaba el Banco Francés para depósitos a plazo fijo en pesos a 30 días (a.a., Act. N° 10896-26-2016, fs. 271 y 273). La excepción fue la tomadora Iberargen SA, que no abonó ningún interés en favor de la prestamista (fs. 9 vta. de la actuación principal).

De acuerdo con lo que dictaminaron los peritos contadores en autos, a lo largo del año 2011 esa tasa de interés fue de **12,25%** –enero a junio–, **13,50%** –julio a agosto–, **21%** –octubre–, **22%** –noviembre– y **20%** –diciembre–. En contraste, la tasa publicada por el BNA para operaciones de descuento a 30 días fue de **18,85%** (fs. 99/vta.).

A partir de esta información, que no se encuentra cuestionada, las partes han formulado interpretaciones diversas, ya que para el fisco nacional evidenciaría que la tasa de interés percibida por la mutuante fue inferior a la tasa adoptada como referencia –posición recogida por el TFN–, mientras que para la firma, si se toma la tasa que abonaron el BNA, el Banco de la Provincia de Buenos Aires y el Banco de la Ciudad de Buenos Aires para “operaciones de plazo fijo a 30 días” –en la pericia se dio cuenta de que osciló entre 6,5% y 7,5 %–, se obtendría que la tasa plasmada en los contratos de mutuo la superó.

Tal como se señalara, el *a quo* no consideró adecuada la comparación con las tasas vinculadas con los plazos fijos, adoptando en su lugar la de las operaciones de descuentos comerciales.

**VIII.** Que según se puede advertir, los agravios que exterioriza Interbas SA no conmueven los fundamentos del decisorio atacado, desde que sólo se traducen en una remisión a cuanto fuera dicho







## Poder Judicial de la Nación

### CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL - SALA III CAF 21341/2023/CA1; INTERBAS SA (TF 49599-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

al presentar el recurso de apelación ante el TFN, poniendo de resalto que, dada las particularidades de la macroeconomía de nuestro país, las tasas de interés fueron incrementándose durante el año 2011, lo que se plasmó en los contratos celebrados por la firma.

Nótese que explícitamente el TFN invocó el artículo 73 de la ley del gravamen y su correlativo artículo 103 del decreto 1344/98 para decidir del modo señalado, sin que la quejosa formulara objeciones al respecto.

El artículo 73 (hoy art. 76), en su parte pertinente, disponía lo siguiente: *“Toda disposición de fondos o bienes efectuados a favor de terceros... y que no responda a operaciones realizadas en interés de la empresa, hará presumir, sin admitir prueba en contrario, una ganancia gravada equivalente a un interés con capitalización anual no menor al fijado por el Banco de la Nación Argentina para descuentos comerciales ...”*, adicionando el decreto reglamentario que: *“La imputación de intereses y actualizaciones previstos por el citado artículo de la ley, también procederá cuando la disposición de fondos o bienes, devengue una renta inferior en más del 20% (veinte por ciento) a la que debe imputarse de acuerdo con dicha norma...”*. Agreguemos que ninguna de estas normas fue cuestionada en su constitucionalidad.

En definitiva, los agravios en examen tan sólo evidencian la disconformidad de la actora con la decisión adoptada, sin aportar elementos o causales que conlleven a comprender que la decisión merezca reproche (arg. esta Sala, *in re* “*Salas, Fernando Martín c/Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*”, Causa N° 82591/2015, del 28/2/18).

En este sendero, siguiendo la máxima impresa por el legislador en el artículo 265 del CPCCN, cabe rememorar que la expresión de agravios debe contener una crítica concreta y razonada de las partes del fallo que se considere equivocadas, trasluciendo una exposición técnica y jurídica, dotada de un análisis serio, razonado y crítico de la resolución apelada, idónea para conmovierla (v. esta Sala, *in*



re “*Fleitas, Juan Avelino y otros c/ EN-M. Seguridad-GN s/ Personal Militar y Civil de las FFAA y de Seg.*”, Causa N° 45090/2015, del 14/5/19 y “*Edesa SA c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo*”, Causa N° 62055/2019, del 3/3/21).

Es que, aun cuando corresponda observar un criterio amplio para juzgar la suficiencia de una expresión de agravios –por cuanto tal temperamento es el que mejor se adecua a un riguroso respeto del derecho de defensa–, ello no puede conducir a extremo tal que implique, en los hechos, derogar la norma que impone la carga específica concerniente a la suficiencia y aptitud de fundamentación que debe contener la expresión de agravios (v. esta Sala, *in re* “*Compañía Argentina de Const. SAICFEI c/Ferrocarriles Argentinos s/Contrato de Obra Pública*”, Causa N° 28.298/95 del 7/8/09; “*SIGLA SA c/ Consejo Nacional de Investigación Científica y Técnica (CONICET) s/ contrato administrativo*”, Causa N° 23.899/94 del 25/6/07; “*González Domínguez Rubén Darío c/EN-PFA y otros*”, Causa N° 42.734/03 del 16/7/7; “*Banco Río de la Plata SA c/EN-AFIP DGI, Sumario N° 463/03 (GC) s/ Dirección General Impositiva*”, Causa N° 490/05 del 23/10/07; “*Primera Red Interactiva de Medios Arg. (Prima) SA c/DNCI Disp N° 280/09 (Expte N° S01:96667/08)*”, Causa N° 16.795/09 del 13/5/10; “*DGA (Autos National Starch & Chemical SA - TF 22958-A)*”, Causa N° 7900/08 del 31/10/08; “*Comercializadora Multiemprendimiento SA c/DNCI - Disp. N° 285/04 (Expte N° S01:0119320/02)*”, Causa N° 1676/07 del 30/09/10; “*Corporación Río Luján SA c/DNCI – Disp. N° 930/08 (Expte N° S01:382434/06)*”, Causa N° 1897/09 del 23/3/10; “*Etronix c/DNCI - Disp. N° 61/07 (Expte S01:371065/07)*”, Causa N° 13340/09 del 23/3/10; “*Servicios Buenos Aires SA (TF 33906-I) c/DGP*”, Causa N° 39303/2011 del 7/2/13; “*Banbest SA c/Dirección General Impositiva*”, Causa N° 31.393/2014 del 21/04/15; “*Mereta Miguel Ángel y otros c/ EN-M° Defensa-Armada - Dto 2769/93 751/09 s/personal militar y civil de las FFAA y de Seg*”, Causa N° 35809/10 del 11/10/18, entre otros).





## Poder Judicial de la Nación

### CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL - SALA III CAF 21341/2023/CA1; INTERBAS SA (TF 49599-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

En orden a lo hasta aquí expuesto, corresponde desestimar los agravios de la parte actora y confirmar el criterio sentado por el *a quo*.

**IX.** Qué asimismo, la apelante cuestiona que la sentencia de grado omitiera referir a las tasas pactadas en los meses octubre y noviembre de 2011. Su protesta estriba en que en esos meses los intereses pactados superaron a la tasa de referencia.

Lo apuntado por la actora es correcto, desde que las tasas alcanzaron en octubre, noviembre y diciembre de 2011, el 21%, 22% y 20%, respectivamente; mientras que la de referencia –como vimos– fue de 18,85%.

Sin embargo, el agravio no merece recepción, por carecer de sustancia.

Efectivamente, al compulsar las actuaciones administrativas extraemos que Interbas SA percibió una retribución –interés– superior al adoptado como de referencia, sólo con respecto a los deudores Itapoan SA –octubre-2011– e Intermar Bingos SA –octubre a diciembre-2011–. No obstante, el organismo recaudador, al cuantificar la “diferencia de ajuste”, *restó* los valores correspondientes a esas operaciones, de modo tal que no impactaron en el resultado final (v. a.a., Act. N° 10896-26-2016, fs. 234).

Dicho de un modo más claro, las tasas que percibió Interbas SA, en un *quantum* superior al publicado por el BNA para operaciones de descuento, no fueron incorporadas en el ajuste fiscal.

Siendo ello así, se justifica que el tribunal de grado nada dijera al respecto.

Por otro lado, mención aparte merece el préstamo otorgado a Codere SA.

En el cálculo de los intereses correspondientes, la inspección también había consignado una diferencia de “signo negativo” –es decir, *restó*– durante los meses octubre a diciembre de 2011 (a.a., mismo cuerpo, fs. 236).



No obstante, luego el juez administrativo directamente excluyó todos los intereses vinculados con dicho tomador – de enero a diciembre de 2011–, resultando así un asunto totalmente ajeno al ajuste fiscal.

La razón de esta resolución estribó en el hecho de que el préstamo –a diferencia de los restantes– había sido concertado en dólares estadounidenses –pactándose una “tasa Libor”– y, del comparativo con la tasa de interés de referencia, se estimó que no correspondía activar la presunción absoluta contenida en el artículo 73 de la ley del impuesto (v. “Informe de Jefatura” en a.a., mismo cuerpo, fs. 299/302). De ahí que el ajuste fiscal en el impuesto a las ganancias proyectado por los inspectores alcanzara un total de \$ 1.462.062,45, mientras que el realizado finalmente por el juez administrativo lo fuere de \$ 296.233,62.

En suma, las circunstancias descriptas a lo largo de este considerando permiten vislumbrar que los rendimientos de los préstamos, en pesos, correspondiente a los meses octubre a diciembre de 2011, no formaron parte del ajuste fiscal, y el pactado en dólares en ninguno de los meses de ese año.

Por tal motivo, al no evidenciarse –o al menos, no especificarlo– algún agravio que pudiera aquejar a la apelante, también se desestiman los argumentos analizados en este segmento.

X. Que en lo referido a los intereses resarcitorios y a la multa aplicada por el fisco nacional, se considera que los argumentos expuestos por la apelante en modo alguno alteran el criterio seguido por el tribunal de grado para confirmarlos.

En efecto, señala la actora que la mora en el ingreso del impuesto no le resulta imputable, pero sin brindar ninguna razón de ello.

De su lado, invoca la figura del error excusable en aras de que no se le impute un obrar culposos, mas no arrima ningún componente que permita advertir, con suficiente grado de convicción, que ello fue así.





## Poder Judicial de la Nación

### CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL - SALA III CAF 21341/2023/CA1; INTERBAS SA (TF 49599-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Sobre el singular, cabe destacar que cuando el artículo 45 de la ley 11.683 recepta el error excusable, se refiere a un error de derecho “extrapenal”, más precisamente al que versa sobre la obligación tributaria sustantiva, es decir, sobre el derecho tributario material (v. esta Sala, *in re “Cosméticos Avon SACI c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”*, Causa N° 79411/2018, del 29/10/19)

Por ello, este eximente de responsabilidad debe ser aplicado con criterio restrictivo (esta Sala, *in re “Electromecánica Vic SA (TF 33.885-I) c/DGP”*, Causa N° 17284/2012, del 29/11/12, “*Techint Compañía Técnica Internacional SACI c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*”, Causa N° 49671/2016, del 19/3/19) y sólo en la medida que se acredite fehacientemente que, a pesar de haber actuado con la debida diligencia, no se tuvo la posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de la conducta, es decir, de ajustar la misma a los mandatos de las normas jurídicas (cfr. Fallos: 303:1548; 312:19 y 312:447).

Para su viabilidad se requiere que dicho error sea esencial, decisivo e inculpable, extremos que deben ser analizados en consonancia con las circunstancias que rodearon el accionar de aquél a quien se le atribuye la infracción tributaria. En todos los casos, el contribuyente debe demostrar que ha actuado con un comportamiento normal y razonable frente al evento en que se halló, procediendo con la prudencia que exigía la situación (cfr. CSJN, Fallos: 319:1524, “*Morixe Hnos SACF*”, del 20/8/96; CNACAF, Sala III *in re “Argentino Foot Ball Club (TF 28.506-I) c/. DGP”*, Causa N° 36571/2012 del 13/2/13; “*Arauca Bit AFJP SA (TF 36903-I) c/ DGI s/ recurso directo de organismo externo*”, Causa N° 56534/2015, del 16/2/17; Sala V, “*Athuel Electrónica S.A. (TF 20.688-I) c/ DGP*”, Causa N° 22846/2006, del 11/5/06; Sala I, “*B de T SA c/ EN-AFIP DGI- Resol 130/07 (CEN) s/ DGP*”, Causa N° 12171/2007, del 11/8/11 y Sala II, “*Scalise María Gabriela (TF 23.933-I) c/ DGP*”, Causa N° 43115/2011, del 10/4/12).



Por lo descripto en este considerando, se desestiman los agravios analizados.

**XI.** Que por último, la mención de que impugnó la determinación de oficio en la convicción de que su conducta resultaba ajustada a derecho, no resulta idónea para apartarse del principio que gobierna la imposición de costas en los procesos jurisdiccionales, motivo por el cual también se desestima el agravio intentado.

**XII.** Que por todo lo examinado, se desestiman los agravios presentados por la parte actora, confirmándose el criterio sentado por el Tribunal Fiscal de la Nación.

En virtud de todo lo expuesto, **SE RESUELVE:**  
Rechazar el recurso de apelación interpuesto por la parte actora y, en consecuencia, confirmar la sentencia apelada, con costas.

En orden a las apelaciones interpuestas por la parte actora contra la regulación de honorarios practicada por el *a quo* en el punto resolutivo 2° de la sentencia de fs. 136/139, teniendo presente la naturaleza, resultado y monto del asunto debatido en autos, al igual que la calidad y eficacia de la tarea profesional y las etapas cumplidas, SE CONFIRMAN los emolumentos correspondientes a la dirección letrada y representación del fisco nacional (cfr. ley 27.423, arts. 16, 19, 21, 29 y 44 y decreto-ley 16.638/57).

Por su parte, en atención a la regulación de los honorarios del perito contador Gustavo Yañez, apelado por la parte actora por altos, en orden a las mismas razones que las señaladas anteriormente, se los CONFIRMA (cf. art. 3°, decreto-ley 16.638/57).

Por último, con fundamento en pautas análogas a las enunciadas y considerando, además, el resultado del recurso, se FIJAN los honorarios correspondientes a la dirección letrada y representación del fisco nacional por su actuación en Alzada (fs. 184/196) en 15 UMA, que equivalen –a la fecha– a la suma de pesos doscientos noventa mil (\$ 290.000) (ley 27.423, art. 30 y Acord. CSJN 19/23).





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL - SALA III  
CAF 21341/2023/CA1; INTERBAS SA (TF 49599-I) c/ DIRECCION  
GENERAL IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE  
ORGANISMO EXTERNO

Hágase saber que, en caso de que los profesionales beneficiarios acrediten –en la instancia anterior– su condición de responsable inscripto frente al Impuesto al Valor Agregado, se deberá adicionar a los emolumentos aquí fijados la alícuota correspondiente a dicho tributo, que también se encuentra a cargo del condenado en costas de conformidad con la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (cfr. CSJN, Fallos: 316:1533; 322:523; 329:1834, entre otros).

Se hace saber a las partes que podrán consultar los precedentes mencionados en el sitio web <http://www.cij.gov.ar/>.

A los fines del art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional, se deja constancia que suscriben la presente dos vocales por hallarse vacante el tercer cargo.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ    CARLOS MANUEL GRECCO

