

Multa Por Omision Integracion De Intereses En Impuesto A Las Ganancias

DOMINGO, 10 DE ENERO DE 2021

JURISPRUDENCIA

Multa por omisión. Integración de intereses en impuesto a las ganancias Se confirma la sentencia apelada en cuanto determinó el impuesto a las ganancias y la liquidación de intereses; y se revocó en cuanto a la imposición de una multa en los términos del art. 45 de la ley 11.683. Buenos Aires, 2 de agosto de 2016.- Y VISTOS;

CONSIDERANDO: I. Que a fs. 701/707 el Tribunal Fiscal de la Nación rechazó el recurso de apelación interpuesto por INCOPP S.A. contra la resolución DRRII-DRP N° 69/2008, de fecha 24/10/2008, dictada por la División de Revisión y Recursos II de la Dirección Regional Palermo de la AFIP-DGI, mediante la cual el organismo recaudador determinó el Impuesto a las Ganancias (IG) correspondiente al período fiscal 2002, liquidó intereses y aplicó una multa equivalente al 70 % del gravamen con sustento en el art. 45 de la ley 11.683. y en consecuencia, confirmó la resolución apelada en todos sus términos, con costas a la recurrente vencida. Para así decidir, en primer lugar señaló -ante la defensa esgrimida por la actora en relación a la vulneración del denominado régimen de ?bloqueo fiscal?- que de acuerdo con las atribuciones conferidas por los arts. 33 a 35 de la ley 11.683 y una interpretación armónica de los decretos 455/02 y 977/02, el Fisco se encontraba facultado para determinar el tributo en discusión y no existía impedimento legal alguno para que éste solicitara al contribuyente la documentación y comprobantes relacionados con períodos anteriores al determinado. Luego, se dedicó a analizar la procedencia del ajuste practicado en relación al fondo del asunto y, en tal cometido, comenzó por indicar que en virtud del crédito emergente de la cesión de acciones, derechos y obligaciones efectuada a favor de CAP S.A., sin que la actora haya pactado el devengamiento de intereses a su favor, el Fisco Nacional atribuyó a tal transacción el carácter de la disposición de fondos a favor de un tercero, conforme lo normado por el art. 73 de la ley de impuesto a las ganancias, dado que no responden a operaciones realizadas en el propio interés de INCOPP SA. Seguidamente, transcribió la parte pertinente del art. 73 de la ley 20.628 (T.O. por Decreto 649/97) y recordó el primer párrafo del art. 103 de su decreto reglamentario, sosteniendo en el párrafo inmediato posterior que de su texto surge que corresponde aplicar la presunción -sin admitirse prueba en contrario- cuando se disponga de fondos o bienes a favor de terceros, se trate de sujetos comprendidos en el inciso a) del art. 49 de la ley del tributo y no se trate de operaciones realizadas en interés de la empresa. En ese sentido, al tratar de la defensa argüida por la actora referida a que junto con la empresa CAP S.A. integran un mismo grupo económico y, por tratarse de sociedades vinculadas no puede sostenerse que la disposición de fondos haya sido efectuada por un ?tercero? en los términos del art. 73 de la ley 20.628 (T.O. por Decreto 649/97), recordó textualmente los considerandos 8° y 9° del precedente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos ?Fiat Concord S.A. TF (16.778-I)? (Fallos: 335:131), dictado el 6 de marzo de 2012, y a tenor del criterio sentado por el Máximo Tribunal, entendió que el hecho de que la disposición de fondos o bienes se efectúe entre sociedades vinculadas no impide considerar que dicha disposición se haya efectuado a favor de terceros, puesto que en el caso concreto se trata de distintos sujetos de derecho que poseen tanto individualidad jurídica como tributaria, motivos por el cual desestimó la defensa en relación a este punto. A continuación, se volcó a determinar si la disposición de fondos se realizó ?en interés de la sociedad? conforme lo preceptúa la normativa señalada precedentemente, y a tal fin analizó la prueba producida en autos, consistente en documental aportada por la actora -copia de la escritura donde consta la modificación del Estatuto de INCOPP S.A.; acta de directorio fechada el 12/04/2000 y memoria de idéntico año donde se da cuenta de la cesión de derechos y acciones a CAP S.A.-, informativa -oficio a la IGJ orientado a demostrar la vinculación de las empresas INCOPP S.A. y CAP S.A.-, testimonial y pericial contable -a la que se incorporó como parte de sus anexos una nota firmada por el sr. Presidente de INCOPP S.A., Sr. Eduardo Cortes-, concluyendo luego de su análisis que ?no surge de autos que la disposición de fondos responda a la financiación de un proyecto comercial conjunto, como así tampoco se demostró cual era el sentido de que ambas empresas tuvieran un sistema de ?caja única?, toda vez que el mismo pareciera que solo tiene como fin optimizar los recursos financieros del titular mayoritario de las acciones de ambas sociedades mas no se evidencia el beneficio que obtiene cada una de ellas. En consecuencia, no habiéndose demostrado fehacientemente que la cesión haya implicado un beneficio para quién lo efectuó, como así tampoco que el mismo haya sido necesario para el giro normal de la empresa recurrente, corresponde admitir el criterio fiscal?. Asimismo consideró que la liquidación del gravamen efectuada por el Fisco Nacional durante el procedimiento de determinación de oficio no adolece del error apuntado por la actora, debido a que la suma de \$ 645.075,57 que ha sido deducida de la base de cálculo de los intereses presuntos, responde al total de los intereses facturados por INCOPP S.A., que han sido recuperados por la recurrente en concepto de reintegro de gastos, entre otros, los intereses abonados a los bancos por los préstamos acordados con esas entidades para adquirir la planta Soyex, y no responden -como contrariamente sostiene la actora- a intereses abonados por CAP S.A. como contraprestación por la

cesión realizada. En torno a los agravios dirigidos a cuestionar los intereses resarcitorios intimados por la AFIP, el Tribunal a quo decidió su desestimación con basamento en inveterada jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que desde el precedente ?Citibank NA c/DGI? de fecha 1/6/2000, viene reiterando que los intereses resarcitorios constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora incurrida por el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias. Finalmente, en lo que concierne a la multa aplicada en los términos del art. 45 de la ley 11.683, el Tribunal a quo entendió que dicho encuadre resulta ajustado a derecho como, asimismo, rechazó que el caso trasunte un supuesto de ?error excusable?.

II.- Que el decisorio fue apelado por la actora a fs. 709, quien a fs. 713/722 expresó agravios, los cuales fueron replicados por el Fisco a fs. 726/733-. En primer término, se agravia de la sentencia apelada en cuanto considera que adolece de serias falencias vinculadas tanto a la apreciación de los hechos, como a la interpretación del derecho aplicable. Así, comienza por indicar que el error del Tribunal Fiscal consiste en hacer efectiva la presunción establecida en el art. 73 de la ley de impuesto a las ganancias, sin que haya mediado una disposición de bienes a favor de terceros efectivizada en calidad de préstamo, como así lo requiere el art. 103 del decreto reglamentario para que se configure la procedencia de los intereses presuntos. Y en tal sentido, luego de transcribir el texto de los mentados artículos, la actora señala que el Tribunal a quo ha omitido considerar las directivas impuestas por el art. 103 del decreto 1344/98, debido a que en autos no existió una operación de préstamo, sino un contrato consensual, formal y oneroso de cesión de créditos, derechos y acciones, conforme reconoce el Tribunal en el apartado V de la sentencia apelada y consta en la escritura pública que obra a fs. 95/99. De tal modo, expone las diferencias existentes entre los contratos de cesión y préstamo -citando a tal fin diversos artículos del Código Civil-, pone de resalto que la disposición efectuada por INCOPP S.A. a favor de CAP S.A. no presenta dos elementos distintivos del préstamo (entrega de cosas y la devolución pactada en el tiempo de las mismas) y ha sido efectuada con carácter definitivo, por lo que concluye que atento a los términos del decreto reglamentario 1344/98, deviene inaplicable la presunción establecida en el art. 73 de la ley de impuesto a las ganancias. Asimismo, respecto de otro requisito que la norma impone para la procedencia de la aplicación de intereses presuntos, el cual consiste en que la operación de disposición de fondos no se haya realizado en interés de la sociedad (en el caso, INCOPP S.A.), la actora señala que el Tribunal Fiscal se equivoca en su análisis al interpretar que las actas de directorio confeccionadas al momento de la cesión demostrarían una falta de uniformidad en las decisiones adoptadas que resulta determinante a los fines de acreditar la supuesta ausencia de un beneficio en favor de la sociedad recurrente. Y yerra aún más cuando, luego de ello, al examinar la utilización de un sistema de ?caja única?, señala que ?el mismo pareciera que solo tiene como fin optimizar los recursos financieros del titular mayoritario de las acciones de ambas sociedades, más no se evidencia el beneficio que obtiene cada una de ellas con tal proceder?, demostrando así que el Tribunal reconoce la existencia de beneficio en favor de Incopp S.A., aunque omitiendo tal razonamiento al momento decidir, volviendo arbitraria la sentencia. Posteriormente, expresa agravios en relación a la confirmación de la liquidación de los intereses presuntos practicada en sede administrativa, y en ese sentido manifiesta que el Tribunal Fiscal no fundamentó tal decisión pese a las observaciones por ella efectuadas respecto del método liquidatorio empleado por el Fisco en forma arbitraria y desprovista de fundamentos. De tal manera, indica que si bien el Tribunal de marras menciona que los peritos por ella ofrecidos se han excedido en el punto de pericia solicitado, dicha prueba pericial contable no fue impugnada por el Fisco, lo que convierte en arbitraria la sentencia en cuanto confirma la liquidación practicada originalmente en el acto determinativo fiscal, sin dar más razones de sus dichos ni tratar mínimamente las impugnaciones efectuadas por INCOPP S.A. En resumidas cuentas los cuestionamientos que recaen sobre la liquidación radican en el cambio de método liquidatorio empleado por el Fisco a partir del 6/6/2000, debido a que hasta el 5/6/2000 las presuntas devoluciones de saldo fueron computadas como tales, siendo que a partir de la primer fecha mencionada se congela el saldo que utiliza como base de cálculo de intereses presuntos y deja de considerar todas las variaciones originadas en débitos y créditos que registra el libro mayor de INCOPP S.A. para su cuenta CAP S.A. Luego la agravia la confirmación de los intereses resarcitorios al tachar de inconstitucional el art. 37 de la ley 11.683, por cuanto considera que tal disposición recepta la figura del anatocismo, pudiendo provocar el acrecentamiento acelerado e injustificado de la deuda, siendo esta la forma de usura más simple y frecuente, conculcando así garantías constitucionales. Ulteriormente se agravia del rechazo del error excusable por ella invocado, toda vez que la norma aplicable en el caso ha admitido diversas y contradictorias interpretaciones, impidiendo que -aún actuado con diligencia- comprendiera el verdadero significado del precepto legal, máxime cuando el propio Tribunal Fiscal de la Nación -cuyos vocales cuentan con especialidad en la materia y una vasta experiencia tributaria- ha resuelto en contraposición con lo dispuesto por la Cámara de Alzada y el Máximo Tribunal de la Nación, como sucedió en el precedente ?Fiat Concord S.A.?, exp. N° 16.778-I, de la Sala D. Finalmente la actora se agravia de la forma en que fueron impuestas las costas, ya que sostiene que el Tribunal no ha atendido a las singulares características del caso en discusión y la disparidad de criterios existentes en cuanto a la procedencia de intereses presuntos, máxime cuando en el precedente ?Fiat Concord S.A.? (prev. citado), la Corte ha dispuesto que en atención a lo novedoso de la cuestión planteada y a las dificultades que presenta corresponde la

imposición de costas por su orden. III. Que previo al tratamiento de los agravios, se debe advertir inicialmente que el Tribunal no se encuentra obligado a seguir a los recurrentes en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que proponen a consideración de la Alzada, sino tan sólo aquéllas que son conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (Fallos: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970; esta Sala, ?; 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 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 07/08/14; ?Laham, Alberto Elías c/DGI s/Recurso directo de organismo externo?, del 7/5/15, entre otros). IV. Que comenzando por los agravios referidos a una supuesta incorrecta valoración de la prueba por parte del Tribunal Fiscal, debe señalarse que el art. 86 de la Ley de Procedimiento Tributario establece que esta Cámara en los recursos de revisión y apelación limitada contra las sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal en materia de tributos resolverá el fondo del asunto, teniendo por válidas las conclusiones del citado Tribunal sobre los hechos probados (conf. art. 86, inc. b, ley 11.683; C.S.J.N., Fallos: 300:985; 305:2261; esta Sala, Causa N° 13.068/10, in re ?Ambulancias Privadas Argentinas S.A.?, del 23/02/11). En este sentido se ha dicho que el recurso de apelación no da acceso -salvo manifiesto error- a una instancia ordinaria que haga posible un nuevo pronunciamiento sobre la prueba que modifique la conclusión a la que el Tribunal Fiscal hubiese arribado al valorarla como lo pretenden los recurrentes en sus agravios (conf. esta Sala, in re "Amas María, Amas Miguel y Rodríguez Nélica HS (TF 19.634-1) c/D.G.I." del 19/05/08; Sala IV, in re "La Rueca Porteña S.A. (T.F. 9861-I) c/ D.G.I.", del 27/10/98; entre otros). De tal forma, resulta pertinente recordar que la CSJN en el precedente ?Fiat Concord SA? (335:131), de fecha 6/3/2012, ha concluido que ?cuando el art. 73 de la ley alude las operaciones realizadas en ?interés de la empresa' -recaudo estrechamente ligado al establecido en la reglamentación acerca de que la presunción operara si los fondos entregados en calidad de préstamo no responden 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. Sin perjuicio de ello, es pertinente señalar que en el supuesto de las sociedades que integran un conjunto económico, podrían existir modalidades comerciales peculiares, que deberán ser contempladas, en cada caso, mediante una exhaustiva ponderación de la causa que originó la entrega de los fondos o bienes, de la correlativa contraprestación por parte de quien los receptó?. En observancia de lo hasta aquí expuesto, la decisión del organismo jurisdiccional administrativo, cuya revisión pretende la recurrente, prestó especial consideración a las pruebas producidas, siendo relevante mencionar: el informe final de inspección (fs. 590/596 act. adm.); documental aportada por la actora, v. gr. acta de directorio N° 134 (fs. 577/578 act. adm.), escritura pública agregada a fs. 95/99 de autos, acta de directorio donde consta la modificación del estatuto de INCOPP S.A. (fs. 25/28), acta de directorio del 12/04/2000 (fs. 103) y memoria del año 2000 de INCOPP S.A. (fs. 108), actas de directorio de CAP S.A. (fs. 71/76), copias de los mayores de las cuentas contables agregadas a fs. 89/94; prueba informativa dirigida a la Inspección General de Justicia (fs. 299/312 y 332/341); prueba testimonial producida a fs. (363/368) y la pericial contable que luce a fs. 375/662. La recurrente expone conclusiones contrarias, pretendiendo simplemente ignorar la prueba producida o proponiendo interpretaciones alternativas que no logran invalidar las conclusiones del Tribunal Fiscal. De esta forma, la pretensión de que esta Cámara modifique las apreciaciones de dicho tribunal, sin que se haya demostrado arbitrariedad alguna en su accionar, además de que excede la competencia de este Tribunal, como ya se dijo, se sustenta, en definitiva, en una diferente valoración de los hechos, sin que la actora haya logrado demostrar fehaciente e indubitadamente que la disposición de fondos se realizó en interés de la sociedad, constituye una consecuencia de operaciones propias del giro de la empresa, ni genera beneficios que deben ser gravados, lo cual conduce a desestimar el recurso deducido en este punto. V. Que, ello aclarado, corresponde mencionar que en cuanto a los agravios esgrimidos por la accionante relativos a que el Tribunal Fiscal de la Nación habría interpretado incorrectamente el art. 103 del decreto reglamentario 1344/98 -en razón de que dicha disposición requeriría de la existencia de un préstamo para tornar aplicable la presunción de intereses presuntos prevista en el art. 73 de la ley 20.628 (T.O. por decreto 649/97), cuando en el caso de autos se exhibe una operación de cesión de derechos- debe advertirse que tal argumentación no ha sido propuesta al Tribunal Fiscal. De tal manera, cabe recordar, como se ha sostenido reiteradamente, que el presupuesto de la división de los tribunales en grados previendo las vías recursivas consiguientes para el conocimiento del tribunal ad quem de los pronunciamientos del tribunal a quo es que la decisión propuesta al primero haya sido demandada a este último. Por tanto no entran en el ámbito del juicio de apelación cuestiones que no hayan figurado en la demanda propuesta al primer juez (cf. ésta Cámara, Sala IV, in re ?Touring Club Argentino?, del 18/7/1996; ?Zanella Hnos. y Cía S.A.?, del 19/11/1998; ?Grandes Sederías Dalí? de fecha 18/10/05, entre muchas otras y doct. arts. 271 y 277 CPCCN), lo que motiva el rechazo de su tratamiento en esta instancia. VI. Que en relación a las quejas dirigidas a

impugnar la liquidación de los intereses presuntos, debe tenerse presente, en primer término, que la suma de \$ 645.075,07 que fue detrída de la base de cálculo de los intereses presuntos por parte del Fisco -a los fines de evitar la duplicación del ingreso del gravamen correspondiente- es correctamente conceptualizada por la resolución determinativa de oficio (fs. 44/47) como un recupero de gastos en los que incurrió INCOPP SA a fin de efectuar la operación cuestionada (cf. informe pericial de fs. 946/950), lo que motiva el rechazo de la impugnación efectuada por la actora, que pretende conceptualizar tal importe como un recupero de intereses y procura detraerlo no de la base imponible para calcular los intereses presuntos, sino del valor mismo de los intereses presuntos. En tal sentido, puede observarse que el Fisco no ha adoptado dos métodos liquidatarios distintos desde las fechas indicadas por la actora en su expresión de agravios, toda vez que la discrepancia aludida entre la postura del Fisco y el contribuyente proyecta la diferencia que la actora señala en relación a la liquidación. Finalmente, cabe recordar la redacción del tercer párrafo del art. 103 del decreto reglamentario, que dispone: "La imputación de intereses y actualizaciones presuntos dispuesta por el citado artículo (art. 73 de la ley de impuesto a las ganancias), cesará cuando opere la devolución de los fondos o bienes, oportunidad en la que se considerará que ese hecho implica, en el momento en que se produzca, la cancelación del crédito respectivo con más los intereses devengados, capitalizados o no, generados por la disposición de fondos o bienes respectiva (el destacado me pertenece). De la simple lectura se desprende que la resolución recurrida por el contribuyente no ha hecho más que interpretar la norma en su literalidad, motivo por el cual el ente recaudador, al valerse del art. 103 del decreto reglamentario, aplicó los intereses presuntos respectivos sin considerar las devoluciones parciales que intenta detraer la actora, lo que conduce a mantener lo decidido por el organismo fiscal. A tal fin, debe recordarse que nuestro Máximo Tribunal ha sostenido reiteradamente que la primera regla de interpretación de las leyes es dar pleno efecto a la intención del legislador y la primera fuente para determinar esa voluntad es la letra de la ley (CSJN Fallos: 308:1745; 318:1887) sin que sea admisible una interpretación que equivalga a prescindir del texto legal, y cuando ella no exige un esfuerzo en su hermenéutica debe ser aplicada directamente, con prescindencia de las consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por la norma, máxime cuando la prescripción es clara y se integra con otras disposiciones de igual jerarquía que conforman el ordenamiento jurídico, sin plantear conflicto alguno con los principios constitucionales (CSJN Fallos: 327:5614; 329:5621; 326:304 entre otros). VII. Que en relación a la imposición de intereses resarcitorios, el planteo de la actora debe ser rechazado puesto que no se reunieron los requisitos establecidos por el Alto Tribunal en autos "Citibank NA (TF 15575-I) c/ D.G.I." (CSJN, Fallos: 323:1315) para proceder a eximir la del pago de los intereses respectivos.

Ello pues, "la exención de tales accesorios con sustento en las normas del Código Civil queda circumscripita 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 en su actual redacción y lo puntualizó la Corte, entre otros precedentes, en el ya citado de Fallos: 304:203, se trata de la aplicación de intereses resarcitorios, cuya naturaleza es ajena a la de las normas represivas" (conf. CSJN, "Citibank", causa cit.; y esta Sala, "Pharma Argentina S.A." cit.; Sala II, Causa N° 17.912/09, in re "Mutual Clubes Integrados (TF 20516-I) c/ DGI", del 14/05/10, y Sala V, Causa N° 22.846/06, in re "Athuel Electrónica S.A. (TF 20.688-I) c/ D.G.I.", del 11/05/10). En la presente no se observan tales circunstancias excepcionales ajenas al deudor que -interpretadas restrictivamente- hayan impedido el oportuno cumplimiento de la obligación tributaria. La existencia de interpretaciones divergentes, como sostuvo la Corte Suprema, no resulta razón suficiente para la exención, puesto que en modo alguno impide al contribuyente la debida observancia de su obligación fiscal. Es por ello que el planteo de la actora en este punto tampoco ha de prosperar. VIII. Que también se objeta que se le haya impuesto una multa en los términos del artículo 45 de la ley 11.683, toda vez que considera que se está frente a un supuesto de error excusable, eximente de responsabilidad penal, y no habría recibido el debido tratamiento por el Tribunal Fiscal. Como principio, es adecuado puntualizar que la infracción prevista en el art. 45 de la ley 11.683 es de carácter prevalentemente objetivo, por lo cual, en principio, basta el hecho externo de la falta de pago del tributo en término para que se la tenga por configurada (conf. esta Sala, Causa N° 40572/2011, in re "SIEV Publicidad S.A. (TF 19333-I) C/DGI", del 19/06/2012; Causa N° 36595/2012, in re "Parras y Gamero Juan (TF 34197-I) C/DGI", del 13/02/2013; y Causa N° 28216/2013, in re "Transporte Trans Sur SRL (TF 27198-I) c/ DGI", del 29/11/2013). Sin embargo, en el supuesto que la culpabilidad esté totalmente excluida, no puede considerarse cometida la infracción omisiva ya que la finalidad de la norma penal es castigar a quien, por su culpa o negligencia no paga, pudiéndolo hacer. De allí es que puedan existir circunstancias que atenúen o, inclusive, eliminen la imputación, tales como el error excusable de hecho o de derecho, la imposibilidad material de pago u otras circunstancias excepcionales debidamente justificadas (conf. esta Sala, "Atlético Las Garzas Foot Ball Club (TF 16466-I) c/ DGI",

causa Nº 5.126/05, del 19/12/05; ?DGI (Autos Nisa Negocios Inmobiliarios SA - TF 22261-I c/ DGI?, causa Nº 26557/06, del 05/03/10, en igual sentido, Sala IV, fallos del 9/3/95, "Frigorífico San Jorge Patagonia S.A." y del 7.7.98 ?La Casa del Filtro y Accesorios S.R.L. (T.F. 12-128-I) c/ D.G.I.? Causa: 26114/97), pues bajo determinadas circunstancias, el error o ignorancia respecto de las obligaciones tributarias puede constituir una causal de exculpación, toda vez que se ha reconocido en numerosas oportunidades que el principio de culpabilidad -que exige, como presupuesto ineludible para la aplicación de una sanción, la posibilidad real y efectiva de ajustar la conducta individual a los mandatos de las normas jurídicas-, rige en el campo del derecho represivo tributario (C.S.J.N, Fallos: 303:1548; 312:19 y 312:447). Asimismo debe recordarse que esta Sala ha considerado que existe error excusable cuando ?la conducta de la actora resulta justificada, en la inteligencia de que la difícil interpretación de las normas aplicables o la mala redacción de sus disposiciones, sumadas a las confusiones derivadas de fallos contradictorios que actúan como causas de exculpación por error? (conf. esta Sala, ?Pharma Argentina S.A?, causa cit.; ?Argentino Foot Ball Club?, causa cit; y Sala II, Causa Nº 26.108/07, in re ?Cepas Argentina S.A. (TF 24.146I) c/D.G.I.?, del 24/07/08, voto de los jueces Grecco y Herrera). En función de lo expuesto, y dado que le asiste razón a la actora en que el tratamiento legal de los intereses presuntos aplicables a préstamos entre sociedades vinculadas dio lugar a distintos criterios jurisprudenciales sobre la cuestión, tanto en las distintas salas del Tribunal Fiscal de la Nación como en las que componen esta Alzada, se configura en autos una causal de exculpación -error excusable- y, por consecuencia lógica-jurídica corresponde la revocación de la multa impuesta por el Fisco.

IX. Que finalmente y en lo atinente a las costas, cabe recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente en ?Fiat Concord SA? (prev. citado), expresamente distribuyó las costas en el orden causado en atención a ?lo novedoso de la cuestión planteada y a las dificultades que presenta?, lo que lleva a distribuir los accesorios de ambas instancias en el orden causado (art 68, 2º párr., CPCCN) (conf. esta Sala, Causa Nº 11311/2013, ?Texcom SA (TF 24623-I) c/ DGI?, del 05/12/2013 y Causa Nº 16738/2013, in re ?ROEMMERS SA (TF 30765-I) c/ DGI?, del 09/04/2014). En mérito de lo precedentemente expuesto, SE RESUELVE: Confirmar la sentencia apelada en cuanto decide respecto de la determinación del impuesto a las ganancias y la liquidación de intereses; y revocarla en cuanto decide respecto de la imposición de una multa en los términos del art. 45 de la ley 11.683 por las razones explicitadas en el considerando VIII. Las costas de ambas instancias se imponen en el orden causado en virtud de lo expuesto en el considerando IX. Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase. JORGE ESTEBAN ARGENTO CARLOS MANUEL GRECCO SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ

011102E