República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-15981966-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 18 de Febrero de 2022

Referencia: Sentencia 29.266-I ECHARRI RAÚL RUFINO FRANCISCO

Tribunal Fiscal de la Nación

En el día de la fecha, se reúnen los miembros de la Sala "A" Dres. Edith Gómez (Vocal subrogante de la 1° Nominación), Laura Guzmán (Vocal titular de la 2° Nominación) y Rubén Marchevsky (Vocal titular de la 3° Nominación) a efectos de resolver la causa N° **29.266-I** caratulada: **"ECHARRI RAÚL RUFINO FRANCISCO s/recurso de apelación".**

El Dr. Marchevsky dijo:

I- Que a fs. 77/91 la actora interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 191/06 (DV RRR2) –fechada el día 19/12/2006- de la AFIP-DGI mediante la cual se determina de oficio la obligación tributaria relativa al Impuesto al Valor Agregado -períodos fiscales 02/2001 a 10/2002-, con más intereses resarcitorios y se aplica una multa con sustento en el artículo 45 de la ley 11.683.

Plantea la nulidad por falta de motivación del acto administrativo recurrido, conforme lo dispuesto por el artículo 7° de la Ley 19.549. En este aspecto, entiende que los ajustes formulados fueron afirmados dogmáticamente, siguiendo un método totalmente alejado de la realidad que lo torna arbitrario e irrazonable.

Señala que en la determinación del tributo no se siguieron las presunciones legales especificas contenidas en el art. 18 de la ley 11.683 (t.o. en 1998).

Aclara que, si bien el movimiento bancario es uno de los medios que el organismo recaudador puede utilizar para la determinación presunta del monto de las ventas o ingresos de los contribuyentes, su uso está restringido a una determinada y precisa metodología a seguir que no se observa en el presente caso, toda vez que la depuración bancaria fue realizada de oficio por parte de la AFIP.

Manifiesta que se obró erróneamente al determinar el monto relacionado con los cheques rechazados. Al respecto, transcribe el informe producido por la fiscalización en la medida para mejor proveer ordenada por el Juez

Administrativo: "*punto 1) CHEQUES RECHAZADOS: la actuante procedió a verificar que los resúmenes bancarios correspondientes a las distintas instituciones con las que operó el contribuyente el concepto de débito por cheque rechazado por $ 446.467,70 para el período fiscal 2000 y $ 286.959,32 para el período fiscal 2001… no resultando posible validar la correspondencia de dichos débitos con su respectivo redepósito.*"

Sobre este punto, considera que hubo un error conceptual en la depuración de la cuenta bancaria, porque cuando se utiliza como en este caso un "indicio" o "señal", como son los depósitos bancarios, se parte del supuesto que el contribuyente deposita el 100% de los ingresos provenientes de sus ventas en las cuentas bancarias que posee. Por lo tanto, explica que sí el importe de cheques rechazados constatados por la inspección actuante al finalizar el año fiscal no formó parte de los "bienes" en el "Rubro Deudores por ventas", o bien como "Pérdida" en el "Rubro Quebranto por Deudores Incobrables", ello se debe a que fueron recuperados y vueltos a depositar en las cuentas bancarias. Bajo esta premisa, remarca que no depurar el cheque rechazado al producirse el débito, conduce directamente a duplicar su cómputo como indicio o parámetro.

En cuanto a las acreditaciones bancarias por transferencias de fondo realizadas entre cuentas del grupo, alega que deben ser desestimadas en atención al criterio aplicado a otros contribuyentes con los que se encuentra relacionados ("Echarri Combustibles SRL" y "Echarri Raúl Rufino y Eduardo Sociedad de Hecho").

Resalta que en la contestación de vista de la causa se aportó documental para demostrar el retorno de dichas transferencias a las cuentas del Sr. Echarri Raúl Rufino, operando mediante depósitos realizados por la SRL mencionada con el producido de sus ventas.

Puntualiza que de considerar que los pagos del Sr. Echarri a la SRL corresponden a compras o anticipos, las transferencias no canceladas antes del cierre de ejercicio deberían exponerse en el "Pasivo" de la SRL o de la Sociedad de Hecho y, correlativamente en el grupo de "Bienes" de la empresa unipersonal.

Como consecuencia de tal razonamiento, discierne que en el caso no se realizó la depuración de depósitos bancarios del grupo económico en su conjunto –compuesto por la aquí actora, la sociedad de hecho y la SRL-.

En lo que se refiere a la impugnación de gastos y deducciones, advierte que la inspección actuante verificó las ventas realizadas por el Sr. Echarri y sus empresas y las cotejó con las contestaciones de los clientes circularizados, encontrándose ello de conformidad, como así también el monto de la existencia final de combustible declarado, por lo que se acreditó la existencia de la mercadería y por ende su costo.

Por otra parte, se agravia de los intereses resarcitorios calculados por ser –según su criterio- exorbitantes, causando un grave perjuicio al derecho a la propiedad, máxime cuando no adeuda nada al organismo fiscal.

Respecto de la multa aplicada, dice que su conducta no estuvo dirigida de ningún modo a eludir obligaciones tributarias, sino que la misma se vio motivada en un ineludible error excusable, lo que deja sin efecto la sanción dispuesta.

Cita jurisprudencia y doctrina que entiende apoyan su postura.

Finalmente ofrece prueba documental, informativa y pericial contable; hace reserva del caso federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- Que a fs. 103/124 contesta el recurso la representación fiscal, quien por las razones de hecho y derecho que expone, peticiona se confirme el acto apelado, con costas. Acompaña los antecedentes administrativos como

prueba y hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 155. se abrió la causa a prueba; a fs. 189 se da por decaído el derecho a producir la prueba pericial contable, mediante PV-2021-119084400-APN-TFN#MEC se elevaron los autos a consideración de la Sala “A” y a través del IF-2021-124195440-APN-VOCII#TFN pasaron los mismos a sentencia.

IV.- Que en primer lugar procede que este Tribunal se pronuncie con relación a la nulidad opuesta por la recurrente por falta de motivación del mismo.

Que tanto de la lectura de los actos apelados, como del análisis de las actuaciones seguidas por el ente recaudador no se vislumbra que el juez administrativo se haya apartado de las circunstancias de hecho y derecho que fundan la resolución apelada, lo cual valida la razonabilidad de éste.

A mayor abundamiento, debe tenerse en cuenta que “*la nulidad por vicios procesales carece de un fin en sí misma, es decir, no tiene existencia autónoma, dado que el derecho procesal es una vía para asegurar la aplicación del derecho de fondo. Sólo procede cuando de la violación de las formalidades surge un perjuicio real y concreto en el derecho de la parte, principio que se sintetiza en la máxima “no hay nulidad por la nulidad misma”, receptado en el art. 172 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación”* (CNACAF, Sala V, junio 4-997 -Sosa Mirta Elena Impuestos B- 2076). Es decir, que las nulidades no pueden decretarse para satisfacer el interés teórico, sino únicamente cuando ellas hayan redundado en un perjuicio demostrado y concreto para el derecho de quien las pide (conf. "Anteurquiza, Mugo Ramón" - CNACAF. - Sala IV - 26/3/1992 - entre otros), circunstancia que no ha sido acreditada en autos.

De su lado, interpreta este Tribunal Fiscal que; *"...como lo tiene reiteradamente dicho nuestro Más Alto Tribunal [fallo 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..."* [in re "Mirror Holding S.A”, 15/9/06 expte. N° 20.440-I).

En mérito a las consideraciones que anteceden, corresponde rechazar el argumento sobre la nulidad del acto interpuesto por la aquí apelante en su libelo recursivo.

V.- Que, tal como quedaron planteados los hechos, la cuestión a resolver en autos radica en concluir, si la estimación de la materia imponible efectuada por el Fisco Nacional sobre la base de los datos de las cuentas bancarias de la actora se encuentra ajustada a derecho, para dar origen al ajuste formulado en el Impuesto al Valor Agregado.

Previamente, cabe poner de relieve que “*cuando el ente recaudador utiliza una metodología de determinación basada, no en las presunciones legales específicas contenidas en el artículo 18 de la ley 11683, sino que recurre a parámetros genéricos enunciados en el párrafo 1 del citado precepto, a través de la consideración de los depósitos bancarios, ello debe ir acompañado de una serie de circunstancias concretas y concordantes que evidencien en el método utilizado una razonable correspondencia con los hechos económicos verificados. Que, en el caso de autos, la mera comprobación de la existencia de depósitos bancarios que se presentan excediendo el monto de los ingresos declarados en el impuesto a las ganancias no pueden constituir por sí solos una presunción con arreglo a la cual las diferencias deban tenerse como ventas omitidas”* (Sala V, in re "Alberto A.

Anselmo y Rubén C. Anselmo (TF 14.349I) c/DGI", sent. del 14/06/04).

Conforme a la premisa enunciada, en el caso bajo examen, el indicio empleado por la Administración se presenta como razonable. Ello se funda en el procedimiento seguido por la inspección, el cual consistió en depurar las cuentas bancarias de la actora, de acuerdo con los elementos reunidos por la fiscalización y aportados por la encartada, para luego concluir, tras sopesar los argumentos de la interesada, que las acreditaciones en las cuentas bancarias involucradas no tenían correlato en operaciones ajenas a la actividad gravada. (vide fs. 41/47 Cuerpo Principal N°1 O.I. N° 22196/1, 264/270 Cuerpo Principal N°2 O.I. N° 22195/3 y 81/85 Cuerpo Antecedentes N°2 O.I. N° 22196/1, y 4/40 de los presentes autos).

Por su parte, la actora consideró que se debía detraer de las sumas determinadas los siguientes conceptos: a) los cheques rechazados; b) las operaciones entre cuentas corrientes del apelante; y c) las acreditaciones bancarias por transferencias de fondos realizadas entre cuentas del grupo. Asimismo, sostiene la deducción de las compras impugnadas.

Que en cuanto a la primera cuestión, es dable destacar que la actora no aportó prueba alguna tendiente a verificar sus dichos –omitió impulsar la prueba pericial contable ofrecida-, convirtiéndose sus argumentos en meras afirmaciones dogmáticas carentes de virtualidad para quitar validez a lo actuado por los inspectores.

Que en lo que hace al segundo aspecto, el apelante presentó una nota suscripta por Marcia Pereyra y Alicia Beatriz Oviedo en representación del Banco de Santa Fe, a fin de acreditar que los cheques de la cuenta corriente del Banco Francés de su titularidad fueron depositados en la cuenta corriente del Nuevo Banco de Santa Fe, también de su titularidad. (fs. 52).

Sobre tal circunstancia, este Tribunal ordenó librar oficio a los efectos de corroborar la información mencionada, sin embargo el recurrente no acompañó los datos requeridos por la entidad financiera pese a corrérsele vista de dicho pedido (fs. 181 y 182). Además, se observa que la nota glosada en autos no posee membrete, ni documentación adicional que respalde el carácter de los firmantes.

Que en lo relativo a las acreditaciones bancarias por transferencias de fondos realizadas entre cuentas del grupo, es preciso señalar que el fiscalizado es un contribuyente individual que desarrolla la actividad de venta de combustibles y lubricantes de automotores por mayor y, a su vez, es socio gerente de “Echarri Combustibles SRL” y de “Echarri E. y R. SH”, que tienen como actividad principal la venta de combustibles. Frente a ese esquema, remarcó que: “*…utilizó como herramienta para su gestión comercial los aportes y retiros de fondos de las distintas cuentas de las empresas de las cuales era integrante para obtener de ese modo mayores líneas de crédito y aprovechar los límites de sobregiros otorgados por las instituciones financieras… una operatoria muy común era la de realizar el depósito del importe de una venta de combustible en la cuenta individual del Sr. Echarri para luego transferir dicho importe (vía cheque-transferencia), el importe de la misma a la cuenta de Echarri Combustibles SRL o a la cuenta de Echarri E y R S.H.; posteriormente cuando estas sociedades vendían el combustible la cobranza del mismo era entregada generalmente, al Sr. Echarri quien nuevamente depositaba en su cuenta los valores así recibidos, o bien directamente los adquirentes realizaban el depósito en la cuenta corriente individual del suscripto…”* (vide fs. 78vta.)

Aquí, al igual que en el primer caso, no se vislumbra prueba alguna dirigida a demostrar el circuito completo de los depósitos, que según la encartada no responderían a la actividad de venta de combustible efectuada por la empresa unipersonal; encontrándose solo un simple detalle confeccionado sin documentación que respalde los importes allí consignados (fs. 74/75).

A idéntica conclusión se arriba en lo relativo a las impugnaciones de compras, las cuales tampoco fueron acreditadas en su existencia real y cuantía.

VI.- Que en el presente contexto resulta aplicable la regla "onus probandi incumbit ei qui dicit", es decir, la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos, pues como lo establece el artículo 377, C.P.C.C.N., cada parte deberá probar el presupuesto de hecho de las normas que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción. Al ser ello así, correspondía que la actora, en ejercicio de su derecho de contradicción, acreditara la verdad de sus dichos, toda vez que es la parte que se encuentra en mejores condiciones de hacerlo –dada su íntima vinculación con las otras empresas que formaban el grupo- y en cuanto tales impugnaciones poseen entidad suficiente para poner seriamente en duda el origen de cada una de las acreditaciones bancarias involucradas.

Que cuando se presentan impugnaciones fundadas, donde han surgido distintos elementos que podrían dar lugar a la existencia de una maniobra fiscal, el contribuyente tiene, inexcusablemente, que recurrir a todos los medios de prueba que estén a su alcance para reconstruir y acreditar fehacientemente distintos aspectos que pueden concurrir a derrumbar la tesis fiscal. Queda claro que ello no puede realizarse por medio de afirmaciones genéricas o dogmáticas formuladas en abstracto, sino por medio de documentación u otras pruebas fehacientes en tal sentido.

En igual sentido, se ha expedido la Excma. Cámara al afirmar que frente al indicio de un exceso de depósitos con relación a las ventas declaradas, es el contribuyente quien debía demostrar fehacientemente la veracidad de esas operaciones, el origen de las sumas depositadas en sus cuentas bancarias y las razones que motivaron su marginación del gravamen en estudio (esta Sala in re “Goldaracena Miguel (TF 23.965I) c/ DGI”, sent. del 29/4/14 y “Musso Élida Ángela (TF 24.698I) c/ DGI”, sent. del 18/03/14).

Que a tenor de lo expuesto, voto por confirmar el ajuste formulado en la resolución atacada, con costas

VII.- Que en relación a los intereses resarcitorios, el art. 37 de la ley 11.683 dispone que “*La falta total o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, percepciones, anticipos y demás pagos a cuenta, devengará desde los respectivos vencimiento, sin necesidad de interpelación alguna, un interés resarcitorio”*.

“…La obligación de abonar estos intereses subsiste no obstante la falta de reserva por parte de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS al percibir el pago de la deuda principal y mientras no haya transcurrido el término de la prescripción para el cobro de ésta”.

Respecto a su naturaleza jurídica el Máximo Tribunal ha fijado su postura en el sentido “*El presupuesto generador de los intereses establecidos por el art. 42 de la ley 11.683 (t. o. en 1978 y sus modific.) así como de los previstos por el art. 161, no es otro que la mora del deudor en el cumplimiento de la prestación que la ley pone a su cargo. Esta falta de cumplimiento oportuno - se encuentre la deuda a cargo del contribuyente o del Estado es el hecho que la ley contempla para establecer el comienzo del curso de los intereses ya que ellos representan un modo específico de indemnización al acreedor, por el retraso en la satisfacción de esa obligación pecuniaria”*(Fallos: 308:283), es decir que le reconoce características indemnizatorias, tendiendo así a resarcir a la víctima, en este caso la Hacienda Pública, restituyéndola al estado anterior a la mora.

Que ello es así, por cuanto se impone en forma automática, sin interpelación alguna, ni debe ponerse en mora al deudor, al ser obligaciones de plazo cierto y no exige para su aplicación la tramitación de sumario alguno por tratarse de una sanción de tipo civil.

Que para que se configure la mora deben presentarse tres elementos concurrentes, a saber:

a) El retardo en el pago de la obligación a cargo del deudor. El organismo fiscal es el encargado de fijar los vencimientos para la presentación tanto de las declaraciones juradas de los impuestos a cuyo cargo se encuentra su recaudación, como los anticipos de ellos, retenciones y percepciones que deben ingresar los contribuyentes (conf., Decreto 618/97), mediante las respectivas resoluciones, el retardo entonces se producirá con la falta de cumplimiento total o parcial en el plazo fijado por el ente recaudador.

b) Que ese retardo sea imputable al deudor. Es decir que el incumplimiento le sea imputable por culpa o dolo. Esto ha sido reconocido por el propio Fisco en los Dictámenes DATJ de la DGI 117/77 y 7/78 y convalidado también por la Corte de Suprema de Justicia de la Nación in re “IKA-Renault SAICyF” del 25/02/1982, “...El artículo 42 de la ley 11683 (actual art. 37) establece que la constitución en mora del deudor se produce automáticamente, esto es, por el solo acaecimiento del plazo, sin necesidad de requerimiento previo. Con ello, el precepto citado hace referencia expresa al elemento formal de la mora, pero no al elemento subjetivo constituido por la imputabilidad del retardo, el que también integra el concepto de dicho instituto jurídico. No obstante, dada la naturaleza resarcitoria de los intereses previstos en el citado artículo 42 y la falta de toda previsión sobre el carácter de la mora del deudor, es posible recurrir a la legislación común para llenar ese vacío, siendo de aplicación a la ley tributaria, consecuentemente, la última parte del artículo 509 del Código Civil (artículo 1732 del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación), que exime al deudor de las responsabilidades de la mora -intereses moratorios, etc.- cuando prueba que no le es imputable” (artículo 1730 del nuevo Código en el marco de “la función resarcitoria” Sección 3°, Título V del Libro Tercero). En el mismo sentido Vendomé SRL, CNFCA Sala III, 9/10/79 y ESSO SAPA - CNFED. CONT. ADM. - SALA III - 27/07/1983).

c) El daño. Consiste en la privación del uso del capital al Estado durante el período en que el deudor estuvo en mora, teniendo lugar en esta materia por la falta de ingreso al vencimiento de la obligación tributaria.

Que en atención a lo expuesto y no habiendo probado la actora que la mora en el ingreso de sus obligaciones fiscales no le es imputable, corresponde confirmar los intereses resarcitorios aplicados en la resolución apelada.

VIII.- Que respecto de la sanción aplicada, con sustento en lo dispuesto por el art. 45 de la ley Nº 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), debe señalarse que el mencionado artículo tipifica una infracción -omisión culposa- que requiere la concurrencia de dos elementos, por una parte, la omisión de pago de impuestos y, por la otra, el medio comisivo, el que puede ser: 1) la falta de presentación de declaraciones juradas; o 2) la presentación de declaraciones juradas inexactas (en este último supuesto, en tanto el juez administrativo descarte la existencia de "declaración engañosa"). En lo que atañe al último supuesto, cabe establecer que la inexactitud exigida por la citada norma refiere a errores o diferencias en el contenido de las declaraciones juradas, configurándose el ilícito cuando éstas contienen tal vicio y, como consecuencia de ello, se omite total o parcialmente el impuesto correspondiente.

Por lo tanto, para que se configure la sanción allí tipificada debe existir la concurrencia de la omisión del impuesto, elemento objetivo, y la conducta culpable del sujeto, es decir la existencia del elemento subjetivo

En cuanto al elemento objetivo, entiendo que de los documentos obrantes en autos y las irregularidades detectadas por el Fisco Nacional basadas en las acreditaciones bancarias producidas en las cuentas pertenecientes a la actora, corresponde concluir que se encuentra debidamente acreditado este aspecto de la sanción apelada, en atención a que se omitió el ingreso del tributo debido en tiempo y forma.

Asimismo, en la imputación de las conductas infraccionales tipificadas -en el caso por el art. 45- corresponde ponderar la presencia del elemento subjetivo y su respectiva atribución al responsable con arreglo al principio de

culpabilidad, como requisito ineludible de validez.

Como es sabido, la ley 11.683 recepta el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien es culpable, es decir, aquél a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos - 271:297; 303:1548).

La responsabilidad penal -de eso se trata la cuestión debatida- sólo puede derivar de la comisión u omisión de un acto tipificado, contrario a derecho, resultante de un obrar culpable (en este caso "culpa") atribuible a un sujeto capaz, debiéndose descartar, según la mayoritaria y más respetada concepción doctrinaria y jurisprudencial, la fundamentación sobre bases puramente objetivas.

La atribución del elemento subjetivo al caso concreto debe surgir necesariamente, de la comprobación de la existencia de culpa imputable al calificar la conducta del responsable, debiendo ésta ser ponderada en consonancia con el conjunto de circunstancias personales y de tiempo y lugar que permitan, en la convicción del intérprete, encontrarla configurada.

Por tanto, en autos, debe indagarse si se infringieron los deberes de cuidado mínimos referidos y si se produjo el resultado dañoso contemplado por la norma, circunstancias demostrativas de la presencia de un hecho culposo sancionable.

Si el contribuyente ha encaminado su conducta a la realización de un hecho jurídicamente debido o permitido, pero al hacerlo ha lesionado un bien jurídico infringiendo los deberes de cuidado que se le exigía respetar, se deduce que actuó con negligencia o imprudencia, ocasionando una lesión o menoscabo del bien tutelado. La merituación de tal circunstancia se refuerza ante la ausencia de controles o cuidados posteriores que hubieren permitido una reparación espontánea del daño.

Que debe examinarse la presencia del elemento subjetivo, cuya concurrencia es necesaria para la configuración del ilícito en cuestión.

Ante todo es necesario recordar la sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación recaída en autos: "Elen Valmi de Claret" de fecha 31/03/1999, donde al analizar la figura del artículo 45 de la ley de rito, dijo: "*...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 que en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de personalidad de la pena concluyó "*... si bien, por lo tanto, es inadmisible la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptando 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 de alguna excusa admitida por la legislación vigente"*.

Resulta relevante destacar que la apelante, no obstante haber contado en esta instancia con todas las posibilidades, no aportó en autos ningún elemento a los efectos de demostrar un obrar diligente, tornándose sus dichos en meras afirmaciones dogmáticas sin sustento en la realidad fáctica. Es por ello que debe tenerse por acreditado el elemento subjetivo requerido en el tipo.

IX.- Que en referencia a la existencia de un supuesto error excusable de derecho invocado por la actora -previsto en el último párrafo del art. 45 de la Ley N° 11.683-, cabe recordar, al respecto, que la Corte Suprema ha entendido que el error excusable en materia tributaria puede aducirse cuando exista oscuridad en las disposiciones de la ley o surjan dudas del texto de la ley en torno a la situación del contribuyente ("Morixe Hnos. S.A.C.I.", Fallos 319-1524). En tal sentido, ese tribunal ha considerado que, "siendo inadmisible la existencia de

responsabilidad sin culpa", la multa del art. 45 de la ley 11.683 no debe aplicarse cuando existe *"error excusable con origen en la complejidad y las dificultades propias de la cuestión debatida [...] que quedó demostrada por el dispar tratamiento y las encontradas soluciones a las que llegaron los tribunales de las anteriores instancias"* ["Astra CAPSA c/ DGI", Fallos 334-53 (2011)].

En forma similar, la Cámara 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"* (Sala II, "Cepas Argentina S.A. (TF 24.1461) c/D.G.I.", expte. 26.108/07, sentencia del 24/07/08, voto de los jueces Grecco y Herrera).

Como lo sostuviera la Sala A "in re" "Gomer SACI" (25/2/1998) el error, como causal exonerativa de responsabilidad, 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.

De acuerdo a los términos de los antecedente mencionados, el error excusable requiere para su configuración que se alegue y pruebe la existencia de oscuridad en los diferentes preceptos de la norma cuestionada, o que de la inteligencia de su texto surjan dudas acerca de la situación frente al tributo. Debe destacarse que la causal exonerativa del error excusable precisa, a efectos de su viabilidad, que el mismo sea esencial, decisivo e inculpable.

Sentado ello, cabe destacar que el actor no sustenta la existencia del mentado supuesto eximente en un error de derecho debido a la interpretación realizada sobre la normativa del Impuesto al Valor Agregado, sino que alega simplemente que su accionar no estuvo dirigido a eludir sus obligaciones tributarias, lo que sella la suerte adversa de su pretensión.

X.- Que, en atención a los hechos verificados por el organismo fiscal y que fueran detallados en los considerandos precedentes, el contribuyente no logró desvirtuar lo afirmado con prueba suficiente que acredite la existencia de alguna causal exculpatoria, y encontrándose cumplidos los elementos subjetivo y objetivo que el ilícito en cuestión requiere para su configuración, se confirma la sanción aplicada, con costas.

La Dra. Gómez dijo:

Que adhiere a la solución propiciada por el vocal instructor.

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que adhiere al relato de los hechos efectuado por el Dr. Marchevsky.

II.- Que respecto al planteo de nulidad, si bien adhiero a la solución a la que arriba, no comparto sus fundamentos.

En efecto, el recurrente articula la defensa en los términos del artículo 171, inc. h) de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones). Dicha norma encuentra sustento en el control de legitimidad que este Tribunal ejerce sobre determinados actos del ente fiscal, pues mediante la defensa prevista, permite denunciar eventuales transgresiones a aquellas normas que hacen a un procedimiento regular. Ello por cuanto la nulidad es la sanción que la ley prevé contra actos administrativos que adolecen de algún vicio y que por ello carecen de aptitud para cumplir con el fin al que se hallan destinados. Vicios que pueden estar vinculados con el procedimiento de formación del acto o sus

fundamentos, forma o notificación.-

La ley de procedimiento tributario es celosa en cuanto al respeto del principio del debido proceso en sede administrativa. No por otra razón el artículo 17 de la ley ritual exige el dictado de una "resolución fundada" (precedida del cumplimiento de otros recaudos garantísticos) y el art. 72, inciso e) de la ley 19.549 establece —entre otros requisitos esenciales- que el acto administrativo debe ser motivado, expresándose en forma concreta las razones que inducen a emitirlo.

Con base en lo expuesto, cabe precisar que de la simple lectura del acto en crisis se desprende que en el mismo se han puesto de manifiesto claramente los motivos que lo determinaron, guardando además correspondencia su exposición de motivos con la conclusión a la que se arriba, por lo que puede concluirse que se encuentra suficientemente fundado, habiéndose cumplido con el procedimiento dispuesto para dictarlo. En definitiva, los argumentos en los que reposa la intención nulidicente del recurrente cuestionan la interpretación y apreciación de los hechos, los que pueden acarrear que los actos sean revocados pero no su nulidad.

Finalmente, entiendo que las costas deben ser soportadas por la excepcionante, toda vez que su defensa está dirigida a obtener expresamente la declaración de nulidad prevista en el artículo 171, inc. h) de la ley de rito. En esa dirección, resulta oportuno recordar que como señalara la C.SJ.N. in re "Bolland y Cía. S.A." la exención de costas procede cuando el planteo —de haber prosperado- hubiese implicado la revocación de la pretensión fiscal, supuesto no es el de autos.

Asimismo, su planteo mereció réplica concreta por parte de la apelada, por lo que no advierto razones para apartarme de la aplicación del artículo 68 del C.P.C.C.N.

En definitiva, el tratamiento de cuestiones incidentales como la de autos no pueden encontrarse exentas de las consecuencias procesales que hacen a su rechazo.

III.- Que con respecto al fondo de la causa, adhiero a la solución propiciada por el Dr. Marchevsky, votando en su mismo sentido.

En virtud de la votación que antecede, por mayoría, **SE RESUELVE:**

Confirmar la Resolución N° 191/06 (DV RRR2), en todas sus partes, con costas.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.02.18 09:28:09 -03:00

Ruben Alberto Marchevsky
Vocal
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.02.18 13:31:30 -03:00

Edith Viviana Gomez
Vocal
Vocalía X Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.02.18 13:55:01 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.02.18 13:55:01 -03:00