CAF 17550/2021/CA1; KIMBERLY CLARK SA (TF 36115-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de abril de 2022.- PDP

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Que a fs. 147/149 el Tribunal Fiscal de la Nación –en adelante TFN– resolvió confirmar la resolución apelada, con costas.

Para así decidir, destacó que la materia en debate se identifica con el impuesto a las ganancias-período fiscal 2005 –IG-2005–, en tanto el fisco nacional impugnó la deducción efectuada por Kimberly Clark Argentina SA –en lo sucesivo, KCA– en concepto de "gasto de intereses" y "diferencia de cambios" originados en un contrato de préstamo celebrado con la sociedad vinculada Kimberly Clark Irish Finance Corporation, el cual el organismo fiscal consideró que tuvo por destino el pago de los dividendos aprobados por la firma.

En ese marco, el tribunal consideró que correspondía examinar si la deducción practicada por la firma, al presentar la declaración jurada –DDJJ– del impuesto, era procedente.

Efectuó un detalle de las operaciones que antecedieron a la liquidación del impuesto –contrato de préstamo, acta de directorio y movimientos de valores en las cuentas bancarias de la firma–, atendiendo a las expresiones que brindaron las partes contendientes al respecto.

Declaró que se debía analizar la prueba ofrecida en la causa a fin de conocer si los prestamos concertados por la actora habrían tenido por objeto financiar su actividad comercial e industrial, o bien, como lo postula el fisco nacional, solventar el pago de los dividendos pendientes del ejercicio cerrado en 2003.

Refiere al dictamen pericial contable de autos, practicando transcripciones y citas de su contenido, al igual que respecto de la medida para mejor proveer ordenada y producida en la instancia administrativa.

Destaca que la sucesión de hechos jurídicos y económicos pone en evidencia que los fondos remesados por la compañía

extranjera tuvieron como objetivo y destino el pago de los dividendos acumulados en el ejercicio 2003 por la firma local.

Destacó que para ello se debe tener en cuenta que el desembolso corresponde a más del 50% del monto total del crédito otorgado –U$S 26.000.000 de U$S 50.000.000–, y que para su efectivización antes fue necesario que las partes ampliaran el acuerdo concertado en 2001 a través de una adenda. Precisó que el 22/2/05 KCA transfirió el monto correspondiente a la distribución de dividendos por valor de $ 69.499.722, que es prácticamente idéntico al acreditado en su cuenta en la misma fecha.

Afirmó que la propia actora registró los gastos originados en dichos movimientos en su contabilidad como “intereses pagados a compañías consolidadas” y “diferencias de cambios por gastos”, dando así cuenta de la relación directa entre el crédito y el pago de los dividendos. Sostuvo que, de tal modo, su propósito fue efectivizar la decisión de la firma adoptada en 2004, de desafectar resultados no asignados en el ejercicio 2003 para cancelar dividendos a su accionista principal.

Expresó que la propia documentación de la firma actora demuestra que el destino de las remesas del préstamo fue la cancelación de los dividendos.

En el Considerando III de su pronunciamiento analizó el contenido de los artículos 17, 80 y 81 inciso a) de la ley 20.628 (t.o. en 1997), afirmando que los gastos en cuestión no resultan deducibles en la liquidación del impuesto.

Por su parte, en el Considerando IV expresó los fundamentos por los cuales debía confirmarse la multa aplicada.

II. Que contra dicha sentencia se alza la parte actora, interponiendo su recurso de apelación a fs. 156 –concedido a fs. 177– y expresando sus agravios a fs. 158/175 vta., los que fueron contestados por la demandada a fs. 190/207 vta.

En su memorial comienza aseverando que la sentencia apelada es arbitraria, en razón de que sus fundamentos son meramente aparentes y porque evaluó erróneamente la prueba producida en autos.

Destaca que el *a quo* limitó su análisis a sólo cuatro hechos que calificó de indiscutibles –resultando su elección arbitraria y equivocada–, omitiendo toda consideración en torno al efectivo pago de los intereses.

Expresa que el tribunal de grado tomó como punto de partida premisas que no son reales, desarrollando un análisis sesgado y arribando a una conclusión carente de fundamento lógico.

Sostiene que el razonamiento impreso en la sentencia recurrida adolece de graves errores, pues omite evaluar los hechos efectivamente acreditados.

Señala que bajo un aparente análisis de la prueba producida –pericial contable y medida para mejor proveer– parcializó inadmisiblemente sus resultado, ya que tomó uno solo de los rubros de inversión efectuados en el ejercicio 2005 –el de los bienes de uso–, omitiendo el de los bienes de cambio, que es el de valor más significativo y que, precisamente, da cuenta de la actividad comercial de la firma.

Expone que al tratarse KCA de un “sujeto empresa”, no resulta aplicable el criterio de afectación patrimonial. Cita el artículo 81, inc. a), 2º párrafo de la ley 20.628 (t.o. en 1997).

Acusa que el razonamiento seguido por el Tribunal Fiscal también es erróneo, al omitir toda evaluación respecto de las operaciones e inversiones ejecutadas durante el ejercicio comercial 2005. Efectúa un detalle de los guarismos más representativos.

Señala que el préstamo obtenido de la firma controlante obedeció a la financiación anteriormente reconocida por la compañía financiera del grupo, que formó parte de la línea de crédito recibida desde 2001 y aplicada desde entonces al giro normal de los negocios.

Pone de resalto que el *a quo* tampoco tomó en cuenta que los dividendos pagados no tuvieron origen en ganancias del ejercicio 2005, sino de la acumulación progresiva de resultados hasta el ejercicio 2003 inclusive. Agrega que la decisión de desafectar los resultados acumulados del ejercicio 2003 para distribuir los dividendos correspondientes al ejercicio cerrado al 30/11/03, se tomó mucho antes de la percepción del préstamo.

Niega que sea posible sostener la existencia de una vinculación directa entre la solicitud y la acreditación del préstamo, y el pago de los dividendos.

Declara que los gastos registrados bajo los conceptos "intereses pagados a compañías consolidadas" y "diferencia de cambio por gastos", de ningún modo dan cuenta del destino de los fondos.

Por otro lado, se agravia de los fundamentos plasmados en el Considerando III de la sentencia apelada, poniendo de resalto que son deducibles los intereses y las diferencias de cambio resultantes del endeudamiento tomado durante el ejercicio 2005, para financiar su actividad comercial e industrial.

En subsidio plantea la inconstitucionalidad de la "limitación del recurso de apelación" (sic) para acceder a este tribunal de alzada –en referencia a los artículos 86 inc. b) y 192 de la ley 11.683–, por vulnerar el principio de igualdad de las partes en la relación jurídica tributaria y los principios de tutela judicial efectiva y de razonabilidad. Invoca la Convención Americana de Derechos Humanos y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.

En un segundo orden de agravios titulado "*En subsidio, aún en la hipótesis de considerar que el destino del préstamo fue el pago de dividendos, de todas formas resultarían deducibles los intereses y diferencias de cambio, principio de universalidad del pasivo*" (sic), con expresa cita de los artículos 81 inc. a) de la ley del gravamen (en su texto ordenado en 1997) y 120 del decreto reglamentario, y con invocación de jurisprudencia y doctrina, señala que en los supuestos denominados "rédito-ingreso" –aplicables a los "sujetos empresa"–,

cualquier incremento neto del patrimonio implica una ganancia, razón por la cual la atribución de gastos por "fuente" deviene superflua en orden al principio de universalidad de pasivo.

En otras palabras, expone que para los sujetos empresa todos los ingresos se encuentran alcanzados por la alícuota general del gravamen, y todas las erogaciones son deducibles.

Por último, presenta un tercer agravio contra la imposición de la multa, solicitando –por los argumentos allí volcados– que se la revoque. En subsidio planteo error excusable.

Cita jurisprudencia y doctrina y mantiene la reserva del caso federal.

III. Que previo a ingresar al tratamiento de la materia sometida a examen, 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 propone a su consideración, sino tan sólo aquéllas que resulten conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (conf. 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- Mº 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 7/8/14, "*Laham*, *Alberto Elías c/DGI s/Recurso directo de organismo externo*", del 7/5/15, "*Araujo Medina Alexander Javier c/ EN M Interior OPyV DNM s/ recurso directo DNM*", del 27/4/18, 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 (conf. 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/ DGI*", Causa Nº 27409/2012 del 31/10/12; "*Lanusse, Josefina Milagros (TF 34.584-I) c/DGI*", Causa Nº 4502/2014 del 29/9/14; "*Frigorífico Pilcomayo SRL (TF 24.222-I) c/DGI*", Causa Nº 18124/2016 del 14/9/17; "*Nobleza Piccardo SAICYF (TF 33113-I) c/DGI*", Causa Nº 83620/2016, del 16/10/18; "*Establecimiento Agropecuario Las Tres Marías SA (TF 40.985-I) c/DGI*", Causa Nº 72673/2018, del 7/5/19, entre otros).

V. Que por último, en orden a las aclaraciones previas que esta *litis* requiere, es importante mencionar que el texto de la LIG vigente al momento de perfeccionarse el hecho imponible de autos –30/11/05– difiere del actual, correspondiendo pues estarse al de entonces.

VI. Que la materia sometida a resolución de este tribunal de alzada gira en torno de la validez de la Resolución Nº 15/2012 (DV DEOB) del 28/3/12, a través de la cual la División Determinaciones de Oficio "B" del Departamento Técnico Grandes Contribuyentes Nacionales de la Subdirección General de Operaciones Impositivas de la AFIP-DGI resolvió: *i)* impugnar la DDJJ-IG-2005 presentada por KCA y determinar de oficio la materia imponible, intimándola a ingresar la suma de $ 1.209.850,55; *ii)* liquidar los intereses resarcitorios en $ 1.897.852,23, e *iii)* imponer una multa en los

términos del artículo 45 de la ley 11.683, graduada en un 70% del impuesto omitido (fs. 14/41).

De su lectura –en lo que cabe aquí destacar– se extrae la siguiente plataforma: *a)* KCA es una sociedad controlada por Kimberly Clark Argentina Holding SA, la cual, a su vez, es controlada por Kimberly Clark Corporation. *b)* El 15/6/01 KCA celebró un contrato de comodato con Kimberly Clark Irish Finance Corporation Limited, el cual, entre sus cláusulas, contemplaba un importe máximo de préstamo de U$S 25.000.000. Dicho contrato fue enmendado el 9/2/05, elevándose aquel valor a un máximo de U$S 50.000.000 (los instrumentos lucen en sus versiones originales –idioma inglés– y traducidas, en los antecedentes administrativos: Cpo II, fs. 295/336). *c)* Los días 22/2/05 y 14/4/05 ingresaron en la cuenta que KCA posee en el Banco Citibank NN Suc. Buenos Aires, las sumas de U$S 24.000.000 y U$S 2.000.000 que, al tipo de cambio vigente en ese tiempo –$ 2,905– equivalieron a $ 69.720.000 y $ 5.744.000, respectivamente. *d)* Por otro lado, el 2/11/04 el Directorio de KCA resolvió lo siguiente: "*Consideración de la conveniencia de desafectar resultados no asignados a fin de su distribución entre los Accionistas de la Sociedad en concepto de dividendos correspondientes al ejercicio cerrado el 30 de noviembre de 2003*", y, en esa misma línea, la Asamblea de accionistas aprobó el 19/11/04 "*...desafectar $ 69.500.000 de la cuenta Resultados no asignados para su distribución entre los Accionistas como dividendo…*". *e)* Por último, el 22/2/05 se debitó de aquélla misma cuenta bancaria la suma de $ 69.499.722, operación registrada como "TR DIVIDENDOS".

Así pues, en razón de todo lo reseñado, el organismo fiscal interpretó que los fondos ingresados por el comodato no fueron aplicados al capital de trabajo de la firma, sino a la cancelación de un pasivo generado con sus accionistas, sustentándose en la "inmediatez" y "similitud" de los valores movilizados, lo cual –siguiendo la postura fiscal– denotaría una "íntima conexión" entre el endeudamiento y el pago de los dividendos.

Esta posición fue ratificada por el TFN.

VII. Que atento al modo en que se encuentra presentada esta *litis*, advierten estos juzgadores que la cuestión nuclear involucra dos componentes que deben analizarse por orden de prelación.

En primer lugar, indagar si los fondos obtenidos del préstamo tuvieron por destino la cancelación del pasivo con los accionistas de la sociedad comercial y, de ser ello afirmativo –en segundo lugar–, determinar si los intereses y las diferencia de cambios vinculados son deducibles en la liquidación del IG.

VIII. Que en lo que se refiere al primero de los asuntos descriptos en el considerando anterior, tal como se dijera, el TFN convalidó la tesis defendida por el fisco nacional, sustentando su decisión, fundamentalmente, en el hecho de que el desembolso de Kimberly Clark Irish Finance Corporation Limited superó el 50% del monto total del crédito otorgado –U$S 26.000.000 de U$S 50.000.000–, para lo cual se vio en la necesidad de ampliaran el acuerdo concertado en 2001 a través de una adenda el 9/2/05, y, además, que el 22/2/05 KCA transfirió el monto correspondiente a la distribución de dividendos por valor de $ 69.499.722, valor que es prácticamente idéntico al acreditado en su cuenta en esa misma fecha –$ 69.720.000–.

Frente a ello, en lo medular, la actora arguye que se ha llevado a cabo un análisis parcializado de la prueba producida en autos, focalizándose en los bienes de uso del ejercicio 2005 y omitiendo hacerlo con los bienes de cambio, que representaron el de valor más significativo.

En este aspecto, en el dictamen pericial obrante a fs. 104/108 vta. se observan los siguientes elementos: *a)* las altas en los bienes de uso y las adquisiciones de bienes de cambio entre los años 1996 a 2005; *b)* la disminución del financiamiento por vía de préstamos bancarios, y *c)* los Resultados no asignados de los ejercicios 1996 a 2005, con la acotación del perito contador de la parte actora, en cuanto a que la compañía acumuló resultados hasta el ejercicio 2003 inclusive, pasando luego a distribuir dividendos.

En otro orden, de los registros contables oportunamente acompañados por la actora a la causa se aprecia el siguiente contenido: *a)* el "Estado de evolución del patrimonio neto correspondiente a los ejercicios económicos terminados al 30 de noviembre de 2005 y 2004"; *b)* los Resultados no asignados al 30/11/03, que eran de $ 90.278.429 y que, luego de la distribución de dividendos dispuesta por la asamblea de accionistas el 19/11/04 –por valor de $ 69.500.000–, sumado a las pérdidas del ejercicio, se redujo a ($ 1.319.422) –cierre del 30/11/04– y a ($ 18.314.161) en el cierre del 30/11/05 (antecedentes administrativos, Cpo. VII, fs. 1217).

Luego de pasar revista y de analizar la información descripta, entienden estos jueces que la interpretación del *a quo* cuenta con suficiente grado de razonabilidad.

Efectivamente, si bien la información contable brindada por la firma, tanto al presentar la prueba instrumental como al producir la pericial contable, dan cuenta del giro de la empresa entre los años 1996 y 2005, no obsta a que se contemple con especial atención a la acreditación de $ 69.720.000 y al débito de $ 69.499.722, operados en la misma cuenta y en el mismo día –22/2/05–. Ello, claro está, en un contexto signado por la aprobación asamblearia de la distribución de dividendos –el 19/11/04– y por la existencia de una línea de crédito abierta en 2001 y ampliada el 9/2/05.

En definitiva, la labor probatoria desplegada por la recurrente demuestra acabadamente el estado de situación de la firma a lo largo de los últimos lustros, mas no permite acreditar que los fondos transferidos a su cuenta bancaria no tuvieran por destino cubrir el pasivo con los accionistas.

IX. Que a raíz de lo analizado en el considerando anterior se desprende que KCA no logró probar que el préstamo obtenido no tuviera por norte distribuir los dividendos aprobados por la asamblea de accionistas. Luego por tanto, siguiendo la secuencia de análisis fijada en el Considerando VII, sigue a continuación averiguar si los intereses y las

diferencias de cambios vinculados con el préstamo son deducibles en la liquidación del IG-2005.

Con relación a este tópico, el TFN negó que ello fuere viable, centralmente a causa de que todas las deducciones –incluso las que pudieren efectuar los "sujetos empresa"–, salvo expresas excepciones, se rigen por el "principio de causalidad".

Agraviándose de tal hermenéutica, extraída de los artículos 17, 80 y 81 inc. a) de la LIG, la accionante expresa que en los supuestos de "rédito-ingreso" –como lo es el aquí examinado– cualquier incremento neto del patrimonio implica una ganancia, deviniendo superflua la atribución de gastos por "fuente", en orden al "principio de universalidad de pasivo".

Pues bien, contrariamente a lo sostenido por la apelante, esta Sala tuvo ocasión de expedirse sobre esta temática en una causa que guarda similitud con la de autos –Causa Nº 36171/2013, *in re* "*Tetra Pak SRL (TF 34349-I)*", del 18/2/14–, donde expuso que "*De la lectura de las normas aplicables al caso se observa que el legislador ha establecido un criterio general que debe orientar la resolución de la controversia. Dicho criterio es que la deducción de los gastos que admite la ley para el impuesto a las ganancias sólo procederá en tanto se efectúen para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por dicho tributo*".

"*En la inteligencia de que la primera fuente de interpretación de la ley es su letra y las palabras deben entenderse empleadas en su verdadero significado… cabe señalar que el supuesto fijado en el art. 81 inc. a) primera parte de la ley del impuesto, en cuanto establece que la relación de causalidad en relación a los gastos de endeudamiento de un persona física y sucesiones indivisas se regirá de acuerdo con el principio de afectación, no autoriza a inferir por oposición que en los sujetos-empresa de la tercera categoría la cuestión deba discernirse mediante la aplicación del principio de la `universalidad del pasivo´ alegado por la recurrente. En efecto, el concepto citado, resulta*

inaplicable en la medida en que contradice el enunciado general contenido en la ley" (Considerando V).

Dicho criterio guarda semejanza con el recientemente sentado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos "*INC SA (TF 24746-I) c/Dirección General Impositiva*", del 15/7/21, en el cual, si bien se analizó la deducibilidad de los intereses y gastos originados en la emisión de obligaciones negociables para refinanciar una deuda contraída al *adquirir las acciones* de otra compañía, dedicó un considerable espacio a la temática que aquí nos ocupa.

En el Considerando 7º el Alto Tribunal afirmó que: "*... la aplicación del citado `principio de pertenencia´ o `principio de afectación patrimonial´ en materia de deducción de gastos que surge del inc. a del art. 81 no queda limitada a las personas físicas y sucesiones indivisas... sino que también se aplica a los sujetos `de la tercera categoría´ o `empresa´ –que tributan según la teoría del `balance´, es decir, sobre todos los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos obtenidos, cumplan o no el requisito de `habitualidad´ que implique la permanencia de la fuente y su habilitación–, los que, en consecuencia, no se encuentran autorizados para deducir sus gastos en forma promiscua según lo propone la tesis de la `universalidad del pasivo´*". Agregando en el Considerando 8º "*Que de las normas transcriptas* [arts. 17, 80 y 81, inc. a, LIG] *y de una consideración sistémica de la regulación del impuesto, se extrae como conclusión que los gastos cuya deducción admite la ley –en todos los casos, y con independencia del concepto de ganancia que se aplique a los sujetos del impuesto para determinar el gravamen respectivo, según la teoría de la `fuente´ o según la teoría del `balance´- son aquellas erogaciones dirigidas a la obtención de ganancias gravadas o al mantenimiento o conservación de su fuente. Así resulta claramente de lo establecido en los artículos de la ley del tributo...*".

En ese marco, el Alto Tribunal convalidó el ajuste fiscal realizado por la AFIP en el IG, atento a que "*...el endeudamiento incurrido... no tuvo por finalidad llevar a cabo operaciones dentro del*

giro comercial efectivamente desplegado…, consistentes en generar ganancias gravadas a través de la explotación de supermercados, ni la de mantener o conservar su fuente, sino la de abonar el precio de compra de las acciones…" (Considerando 10).

X. Que a partir de todo lo hasta aquí expuesto, se colige que los intereses y las diferencias de cambio en debate no resultan deducibles de la ganancia bruta obtenida por la empresa actora en el período fiscal 2005, atento que no probó en la causa que el préstamo obtenido guardara correlación con el desarrollo de la actividad comercial generadora de rentas.

Ello equivale a decir que resulta confirmable el pronunciamiento apelado.

XI. Que en otro orden de consideraciones, KCA plantea en subsidio la inconstitucionalidad de la "limitación del recurso de apelación" para acceder a este tribunal de alzada, invocando la vulneración del principio de igualdad, tutela judicial efectiva y razonabilidad.

Recordemos que el artículo 86 inciso b) de la ley 11.683 prevé que esta Cámara de Apelaciones es competente para entender en los "recursos de revisión y apelación limitada" contra las sentencias dictadas por el TFN, precepto concordante con el artículo 192 de la misma ley.

Se adelanta desde ahora, el agravio no es atendible.

Tal como se dijera en el Considerando IV de esta sentencia, esta Cámara resuelve las causas provenientes del TFN teniendo por válidas sus conclusiones respecto de los hechos probados. A pesar de ello, es posible –y necesario– que se aparte de dichas conclusiones, si de las constancias de la causa surgiere que dicho tribunal administrativo incurrió en algún de error en la apreciación de los hechos que presenta el caso.

Vale destacar que en el *sub judice* se ha llevado a cabo un pormenorizado examen de la plataforma fáctica que envuelve al

planteo, como así también de la calificación jurídica y la resolución a la que arribó el *a quo*, no advirtiéndose yerro u omisión de ninguna clase.

Por lo demás, es del caso recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene dicho que "*... el art. 86, inc. b, de la ley 11.683 otorga carácter limitado a la revisión de la cámara, quedando excluida de ella, en principio, el juicio del Tribunal Fiscal de la Nación respecto de los extremos de hecho (Fallos: 300:985, considerando 5 º). Si bien (como surge claramente del último párrafo del mencionado artículo) no se trata de una regla absoluta, y por lo tanto, la cámara debe apartarse de las conclusiones del mencionado organismo jurisdiccional cuando éstas presentan deficiencias manifiestas, tal situación no se presenta en el sub lite, tal como adecuadamente lo ha considerado la alzada*" (CSJN, *in re* "*NFZ SA (TF 15053-I) c/DGI*", del 7/10/03).

XII. Que por último, la accionante se agravia de que el TFN confirmara la multa aplicada por el fisco nacional, sosteniendo –en subsidio– que correspondería activar la figura del error excusable contenida en el artículo 45 de la ley de rito fiscal.

Frente a ello, como primera medida, corresponde desestimar los argumentos vertidos contra la imposición de la multa en sí, desde que no son más que una reiteración de los presentados contra el ajuste fiscal que le precedió.

Luego, en lo que al *error excusable* concierne, sabido es que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha considerado que en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la pena que, en su 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 (cfr. 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 –como ocurre en el caso–, su impunidad solo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna

excusa admitida por la legislación vigente (cfr. Fallos: 316:1313; 320:2271).

En este orden, el error excusable debe ser valorado de acuerdo con las circunstancias fácticas de cada caso (cfr. Fallos: 292:195 y 327:5345, entre otros), admitiéndose la posibilidad de que se configure en materia tributaria cuando exista oscuridad en las disposiciones de la ley o surjan dudas de su texto en torno a la situación del contribuyente (arg. Fallos: 319:1524).

En este sendero, existe error excusable cuando *"...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*" (v. esta Sala, *in re* "*Argentino Foot Ball Club (TF 28.506-I) c/ DGI*", del 13/02/13).

Ahora bien, cuando el artículo 45 de la ley de procedimiento fiscal contempla el error excusable, está refiriéndose a un error de derecho "extrapenal", más precisamente al que versa sobre la obligación tributaria sustantiva, es decir, sobre el derecho tributario material, de ahí que este eximente de responsabilidad deba ser aplicado con criterio restrictivo (v. esta Sala, "*Electromecánica Vic SA (TF 33.885-I) c/DGI*", Causa Nº 17284/12, del 29/11/12 y "*Techint Compañía Técnica Internacional SACI c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 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 su conducta a los mandatos de las normas jurídicas (cfr. CSJN, Fallos: 303:1548; 312:19 y 312:447).

En otros términos, para su viabilidad se requiere que el 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, "*Morixe Hnos SACI*", del 20/08/96, Fallos: 319:1524; CNACAF, Sala III, "*Argentino Foot Ball Club (TF 28.506-I) c/. DGI*", Causa Nº 36.571/12, del 13/02/13; Sala V, "*Athuel Electrónica S.A. (TF 20.688-I) c/ DGI*", Causa Nº 22.846/06, del 11/05/06; Sala I "*B de T SA c/ EN-AFIP DGI- Resol 130/07 (CEN) s/ DGI*", Causa Nº 12171/07, del 11/08/11 y Sala II, "*Scalise María Gabriela (TF 23.933-I) c/ DGI*", Causa Nº 43115/11, del 10/4/12, entre otros).

Dicho todo lo que antecede, no se evidencia en la especie ninguno de los requisitos mencionados, con lo cual, a la luz de la conducta desplegada por la actora desde el prisma de las pautas hermenéuticas expuestas, se obtiene que la multa aplicada debe ser confirmada.

En mérito de lo expuesto **SE RESUELVE**: Confirmar la sentencia apelada, con costas (art. 68 primer párrafo, CPCCN).

Teniendo presente la naturaleza, resultado y monto del asunto, la calidad y eficacia de la tarea profesional y considerando, además, el resultado del recurso, SE FIJAN los emolumentos correspondientes a la dirección letrada y representación del fisco nacional, por las tareas cumplidas en la alzada (fs. 190/208) en la suma de pesos doscientos treinta mil –$ 230.000– (arts. 6º, 7º, 9º y 14 del arancel de abogados y procuradores).

Hágase saber que, en caso de que el profesional beneficiario acredite –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)

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, oportunamente, devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ CARLOS MANUEL GRECCO

Fecha de firma: 13/04/2022
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SUSANA MARIA MELLID, SECRETARIA DE CAMARA
Firmado por: CARLOS MANUEL GRECCO, JUEZ DE CAMARA