Expte. Nº 67.818/2015.-

///nos Aires, 8 de julio de 2022.- JMVC

Y VISTOS, estos autos caratulados: “Lorenzo Annecchini S.A. c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo” y,

CONSIDERANDO:

I.- Que mediante la sentencia de fecha 3/03/2016, esta Sala hizo lugar a la apelación del Fisco Nacional y, en consecuencia, revocó la resolución del Tribunal Fiscal de la Nación recurrida y confirmó la resolución Nº 103/2012 (DV RRLP) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional la Plata de la D.G.I. de la A.F.I.P., en cuanto determinó el Impuesto a los Créditos y Débitos en Cuenta Bancaria (cfr. sus arts. 1º y 2º).

Asimismo, ordenó la remisión de la causa al Tribunal de origen para que se pronuncie sobre los recursos planteados contra los intereses y multa dispuestos en los arts. 3º y 4º de la resolución Nº 103/2012.

Por último, distribuyó las costas de ambas instancias en el orden causado (cfr. art. 68, 2da. parte del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria por conducto del art. 197 de la ley 11.683 -t.o. 1998 y modif.-).

II.- Que, contra lo así decidido la parte actora dedujo recurso extraordinario federal en fecha 17/03/2016 el que, sustanciado con la contraria en fecha 6/04/2016, fue concedido por este Tribunal el 7/04/2016.

Elevados los autos al Alto Tribunal, este se pronunció en fecha 15/02/2018, oportunidad en la cual consideró que las cuestiones planteadas resultaban sustancialmente análogas a las tratadas y resueltas en el precedente: “Piantoni Hnos. S.A.C.I.F.I. y A. c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, sentencia del 12 de diciembre de 2017 (*Fallos*: 340:1884).

Por ello, declaró formalmente procedente el recurso extraordinario y confirmó la sentencia en cuanto pudo ser materia de dicho recurso. Con costas (cfr. art. 68, primera parte del C.P.C.C.N.).

III.- Que, devuelto el expediente al Tribunal de origen a efectos de que se pronuncie respecto de los intereses y la multa -dispuestos en los arts. 3º y 4º de la resolución Nº 103/2012-, el Tribunal Fiscal de la Nación se pronunció en fecha 9/08/2019 y dictó resolución aclaratoria en fecha 5/09/2019 (ver págs. 62/65 y 67 del documento digitalizado).

En dicha oportunidad, el Tribunal Jurisdiccional Administrativo sostuvo -en cuanto aquí interesa- que el ilícito de omisión de impuestos, tipificado en el art. 45 de la L.P.T. -t.o. 1998 y modif.- requiere para su configuración, la concurrencia de dos elementos: por una parte, la omisión de pago de impuestos y por la otra, el medio comisivo, que puede ser la falta de presentación de declaraciones juradas o su presentación pero en este caso con contenido inexacto, siempre que se descarte la existencia de "declaración engañosa" y en tanto no medie "error excusable".

Luego recordó la exégesis que de la citada normativa ha efectuado la C.S.J.N., e ingresó a considerar si existió alguna causal que permita convalidar el accionar de la contribuyente en dicha figura, tal como expresamente lo invocara en su recurso.

Señaló que el error excusable forma parte del elemento subjetivo de la figura descripta en el art. 45 de la L.P.T., en atención a que puede sostenerse tal causal exonerativa de responsabilidad, en la medida en que medie una razonable oscuridad de las normas o exista una hermenéutica diferente que coloque al contribuyente en la posibilidad, también razonable, de equivocarse al aplicarlas o en una situación de confusión que lo lleve a incurrir en la infracción.

Sobre el punto, refirió que debe revocarse la multa aplicada pues si bien el aspecto objetivo de la infracción quedó configurado, su conducta resulta justificada en la inteligencia de las normas aplicables, sumado ello a las confusiones derivadas de fallos contradictorios, que actúan como causas de exculpación del error. Citó jurisprudencia que estimó favorable a su tesitura.

En cuanto a las costas estimó que correspondía distribuirlas por su orden, en atención a las particularidades de la cuestión.

IV.- Que, contra lo así decidido, el Fisco Nacional interpuso apelación en fecha 8/10/2019 (ver pág. 68 del documento

digitalizado), habiendo expresado agravios en fecha 30/10/2019 (ver págs. 69/90 del documento digitalizado).

La parte actora contestó el traslado oportunamente conferido en fecha 12/12/2019 (ver fs. 326/327 vta. del expediente en soporte papel).

El organismo recaudador en su memorial, sostuvo que lo agravia la decisión del Tribunal *a quo* de revocar la sanción aplicada.

Al respecto, indicó que se equivoca el T.F.N. al considerar que resulta aplicable al caso, la causal exonerativa “error excusable” pues, a ese efecto, se requiere que sea esencial, decisivo e inculpable, extremos que deben ser examinados en concordancia con las circunstancias que rodearon el accionar de aquél a quién se atribuye la infracción tributaria.

Consideró que ha existido arbitrariedad por parte del Tribunal al revocar la sanción en cuestión, pues la actora no logró acreditar la configuración del error en cuestión y, a mayor abundamiento, sólo lo invocó en forma genérica, sin especificar las causales que lo habrían llevado a esa situación.

Señaló que tal es el desacierto de la decisión del Tribunal *a quo* que incluso los fallos que cita en su apoyo (“Capas Argentinas” e “Italnorte”) no resultan aplicables, pues se trata de ajustes completamente diferentes al discutido en autos.

Luego, tras citar varios precedentes jurisprudenciales de esta Cámara, resaltó que lo resuelto por el T.F.N. contraría la jurisprudencia del Alto Tribunal en los autos “Piantoni” y Máxima Energía S.A.”, en los cuales la C.S.J.N. confirmó las sanciones aplicadas en el Impuesto a los Créditos y Débitos en Cuenta Bancaria.

Por ello, concluyó que no existe una norma de difícil interpretación, pues conforme al art. 1, inc. c) de la ley del impuesto, el contribuyente se encontraba obligado a ingresar el tributo.

A continuación, desarrolló los conceptos que deben concurrir para la configuración de la figura del “error excusable”, empleando al efecto sendas citas referidas a opiniones doctrinarias, concluyendo que en el caso, a diferencia de las improcedentes

conclusiones a las que arribó el T.F.N., no se reúnen los requisitos necesarios para la configuración del error excusable, en razón de lo cual, la conducta típicamente antijurídica también resulta culpable y por ello punible, por lo que no se ajustó a derecho lo resuelto por el Tribunal *a quo.*

A mayor abundamiento, hizo hincapié en que su parte aplicó a la actora una sanción en los términos del art. 45 de la L.P.T., atento a que se detectó que no ingresó el gravamen en su justa medida por los movimientos de fondos habidos entre el 1/2007 y el 3/2010; siendo la inexactitud de las declaraciones juradas presentadas por la actora lo que fundamenta la aplicación del tipo descripto en el artículo citado, revelando la conducta de la apelante un resultado dañoso al bien jurídico protegido, que es la recaudación fiscal.

De allí que, derivó, en autos se cumplen todos los requisitos exigidos por la ley para la procedencia de dicha infracción: i) incumplimiento total o parcial de la relación jurídica sustancial; ii) que exista resultado dañoso para el erario fiscal; iii) que el comportamiento del infractor no importe una actitud dolosa y iv) que el responsable no pueda oponer error excusable.

V.- Que cabe recordar que por conducto de la resolución N° 103/2012 (ver págs. 26/35 del documento digitalizado) -parcialmente confirmada por este Tribunal y por la C.S.J.N. mediante los pronunciamientos antes referidos-, el Jefe de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional la Plata de la D.G.I. de la A.F.I.P., resolvió determinar de oficio con carácter parcial, por conocimiento cierto de la materia imponible la obligación impositiva de Lorenzo Annecchini S.A. frente al Impuesto a los Créditos y Débitos en Cuenta Bancaria, por los períodos fiscales 01/2007 a 03/2010, ambos inclusive, liquidó intereses resarcitorios y aplicó una multa con sustento en el art. 45 de la ley 11.683 -t.o. 1998 y modificatorias-.

La causa de dicha resolución fincó en que la inspección actuante detectó que, en el período comprendido en la determinación de oficio, se concretaron operaciones de pago a dos proveedores en particular (Sein y Cia. S.A. y Celulosa Argentina

S.A.) realizadas directamente en sus respectivas cuentas bancarias, o bien a través de cheques propios y/o de terceros, pero sobre los cuales no existe suficiente respaldo probatorio y/o documental.

VI.- Que, con relación a los intereses resarcitorios, cabe señalar que lo resuelto al respecto por el Tribunal *a quo* (ver considerando II del pronunciamiento recurrido y su aclaratoria), arriba firme a esta instancia en atención a que no ha sido motivo de agravios por las partes.

De igual modo, la decisión del T.F.N. relativa a las costas del resolutorio apelado, tampoco fue expresamente cuestionada por la recurrente.

Por tal motivo, no corresponde que este Tribunal emita pronunciamiento respecto de estas cuestiones.

VII.- Que en cuanto a la apelación de la demandada -concerniente a la decisión del Tribunal *a quo* de revocar la sanción de multa aplicada en la resolución N° 103/2012 en los términos del art. 45 de la L.P.T., por considerar que la contribuyente incurrió en la figura del “error excusable”- cabe señalar, en primer lugar, que la citada norma tipifica una infracción de naturaleza culposa, en la que se presume la imprudencia o negligencia del contribuyente y contempla expresamente como causal de absolución la de un error excusable, el que debe ser valorado de acuerdo a las características de cada caso, las que especialmente se aprecian por la representación de un comportamiento normal y razonable del contribuyente frente al evento en que se halló, si aquél procedió con la prudencia que exigía la situación y pese a ello incurrió en omisión (cfr. Giuliani Fonrouge, Carlos M. y Navarrine, Susana C. "Procedimiento Tributario", Ed. Depalma, 5 Ed., pág. 299/300; citado por la Sala I del Fuero en una integración anterior, Expte. N° 26.261/07 "DGI (Autos Valiani Mirta) TF 21.379-I y Acum 21380-I", 20/04/10 y esta Sala, *in re*, Expte. N° 42.985/11, “Siat S.A. (TF 22133-I) c/D.G.I.”, del 22/03/2012).

En especial, la verificación de dicha figura importa una causal eximente de la sanción a tenor de los términos en que viene redactado el art. 45 de la ley 11.683 y, para que su verificación sea procedente, dicho error debe ser invocado en forma específica (no

genérica) y, obviamente, probado (cfr. esta Sala, *in re,* “Brauer, Héctor Raúl c/D.G.I.”, del 2/06/2015; “Conarsa S.A. c/D.G.I.”, del 11/06/2015; Expte. Nº 82.976/2016, autos: “Oeste Embotelladora S.A. c/D.G.I.”, del 2/05/2017, entre otros).

En el caso bajo examen, la decisión del T.F.N. sobre este aspecto dista de poder ser calificada como la derivación razonada del derecho vigente a la luz de las alegaciones y probanzas de la causa. Ello por cuanto, basta con poner atención en el planteo efectuado por la contribuyente, en oportunidad de fundamentar su recurso de apelación ante el Tribunal *a quo* (cfr. en especial, fs. 21/22 del documento digitalizado), para concluir sin ambages que lo atinente al “error excusable” solo ha sido invocado de modo genérico, no habiéndose efectuado en la oportunidad procesal pertinente un desarrollo concreto sobre tal aspecto de la controversia, de lo cual se deriva que el pronunciamiento recurrido carece de base sobre la cual apoyar su validez.

Por lo demás, debe añadirse que el principio de culpabilidad exige –como presupuesto ineludible para la aplicación de una sanción– la posibilidad real y efectiva, por parte del contribuyente, de ajustar su conducta a los mandatos de las normas jurídicas por lo que quien pretenda exculparse en el campo fiscal, con fundamento en la ignorancia o error acerca del carácter ilegítimo de su conducta, deberá acreditar de modo fehaciente que, a pesar de haber actuado con la debida diligencia, no tuvo la posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de su conducta (cfr. *Fallos:* 319:1524).

La omisión incurrida en el *sub examine* demuestra una actuación negligente ante la invocada complejidad de la normativa en cuestión, que descarta la viabilidad de la existencia de error excusable de derecho y, por ende, la posibilidad de eximir de responsabilidad a la actora de la sanción prevista en el art. 45 de la ley 11.683 -t.o. 1998 y modif.- (cfr. esta Sala, *in re,* “Carraro Argentina S.A. c/D.G.I.”, Expte. N° 57.056/2013, del 16/04/2014, y “Mayami S.A. c/D.G.I.”, Expte. N° 58.765/2019, del 4/02/2020, entre otros).

Por ello, asiste razón al recurrente debiendo admitirse la

apelación interpuesta y dejando sin efecto el pronunciamiento del Tribunal *a quo,* en lo que fue materia de agravios.

VIII.- Que, en cuanto a las costas de esta instancia, teniendo presente las particularidades del caso, como así también la forma en se resuelve es que corresponde distribuirlas en el orden en que fueron causadas (cfr. art. 68, 2da. parte del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria por conducto del art. 197 de la ley 11.683 -t.o. 1998 y modif.).

Por lo expuesto, el Tribunal **RESUELVE**: 1º) hacer lugar a la apelación del Fisco Nacional y, en consecuencia, revocar la resolución del Tribunal Fiscal de la Nación recurrida, confirmándose la resolución Nº 103/2012 (DV RRLP) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional la Plata de la D.G.I. de la A.F.I.P., en cuanto impuso a la actora una multa en los términos del art. 45 de la L.P.T.; y 2º) las costas de esta instancia se distribuyen en el orden causado (cfr. art. 68, 2da. parte del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria por conducto del art. 197 de la ley 11.683 -t.o. 1998 y modif.-).

Regístrese, notifíquese y devuélvase.-

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

LUIS M. MÁRQUEZ

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

Fecha de firma: 08/07/2022
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA

#27755420#333352668#20220707221407721