28363/2019 BUS TELEVISION SA TF 24598-I c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de agosto de 2020 [CMP]

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. El Tribunal Fiscal de la Nación por sentencia obrante a fs. 151/157 vta., por mayoría, resolvió revocar, con costas, la resolución 227 del 26 de noviembre de 2004 dictada por el Jefe de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Norte de la AFIP - DGI, mediante la cual se había determinado de oficio la obligación de la recurrente frente al Impuesto al Valor Agregado (IVA) —períodos fiscales mayo de 1999 a mayo de 2001, ambos inclusive—, se liquidaron intereses resarcitorios y también se aplicó la multa prevista en el art. 45 de la ley 11.683.

Para así decidir, el TFN relató que confirme surge del informe final de inspección que obra a fs. 210/217 del cuerpo principal de las actuaciones administrativas, el ente fiscal constató que la firma actora adquirió una cantidad de automóviles durante los períodos bajo análisis, computándose el crédito fiscal de esas compras, y que los rodados fueron incluidos en cuentas de “gastos”. A su vez, con sustento en que la recurrente no tiene por actividad gravada la compra-venta de automotores y en atención a lo que prescribe el art. 12 de la ley del IVA, la AFIP impugnó los créditos fiscales producto de aquellas adquisiciones, y toda vez que no se prestó conformidad con el ajuste, se inició el correspondiente procedimiento de determinación de oficio que concluyó con el acto impugnado.

En ese orden, el tribunal estableció que la cuestión nuclear a resolver consistía en determinar la procedencia del cómputo del crédito fiscal producto de las operaciones de compra de automóviles, que el contribuyente califica como “insumos”, entregados en el programa televisivo “Sábado Bus” producido por la empresa accionante.

El TFN —en el voto de mayoría—señaló que el artículo 12 de la ley de IVA incorporó oportunamente, a través de la ley 24.475, restricciones al cómputo de créditos fiscales mediante la creación de una ficción legal que vulnera el principio general del gravamen —dispuesto en el segundo párrafo del inciso a) del artículo 12—, que condiciona el cómputo del crédito fiscal a que aquél se vincule con operaciones gravadas, cualquiera fuese la etapa de su aplicación. Así pues, que esta excepción a la regla general mencionada, prohíbe el cómputo de créditos fiscales originados en ciertas compras, importaciones, locaciones y prestaciones bajo el supuesto que dichas operaciones no se vinculen con actividad gravada.

Explicó que se trata de una ficción jurídica en la que el legislador atribuye, a determinados supuestos de hecho, efectos jurídicos que violentan e ignoran su naturaleza

real, imponiendo certezas improbables o falsas en virtud de no existir una relación natural entre ambos hechos.

Luego de citar pasajes del mensaje de elevación del proyecto y de los debates parlamentarios de la ley 24.475 —que modificó el art. 12 de la ley de IVA—, sostuvo que la justificación de esta ficción sería su utilidad para evitar que responsables inscriptos en el IVA puedan computar como créditos fiscales aquellos que, presumiblemente, podrían originarse en consumos personales no vinculados con la actividad gravada.

Y tras citar el artículo 12 de la Ley del IVA, el TFN señaló que la excepción dispuesta en el último párrafo, concurre en el sentido que se pretendió otorgar a la limitación, esto es que, salvo aquellos casos en que el automóvil sea un bien de cambio o un bien de uso con determinada afectación, se ficciona su destino para uso particular desvinculado de la actividad gravada.

Agregó que "se entiende por bienes de cambio a aquéllos destinados a la venta en el curso habitual de la actividad del ente o que se encuentran en proceso de producción para dicha venta o que resultan generalmente consumidos en la producción de los bienes o servicios que se destinan a la venta, mientras que, los Bienes de uso, son aquellos bienes tangibles destinados a ser utilizados en la actividad principal del ente y no a la venta habitual y que posean una vida económicamente útil que exceda el ejercicio económico de su incorporación, siendo que, en el caso del impuesto a las ganancias, se legisla en los artículos 83, 84 y sus correlaciones de ley y disposiciones reglamentarias".

Expresó que "en función de lo antedicho y con acierto, el Fisco (fs. 31 y 32) niega a los automóviles adquiridos por la actora el carácter de bienes de cambio o bienes de uso pero, si el automóvil adquirido por la actora para su actividad gravada carece de tales atributos, restaría dilucidar entonces en qué otro carácter podría incorporarse un automóvil al patrimonio de un responsable inscripto. En este sentido la actora tampoco lo incorpora como una inversión —son aquellas realizadas con el ánimo de obtener una renta u otro beneficio— como así tampoco forma parte de otro tipo de activos corrientes o no corrientes".

Más adelante, el TFN —en el voto de mayoría— explicó que la actividad de la actora es la producción y distribución de programas de televisión y que los automóviles en cuestión fueron entregados, como premio, a los invitados a un programa de entretenimientos que la actora produce y analizó que "si el automóvil incorporado por la actora no forma parte de ningún rubro del activo de la misma, debe colegirse, sin hesitación, que se trata de una partida de resultado negativo, de un costo o gasto vinculado con sus ingresos gravados en tanto, tal como se encuentra acreditado en la causa, la actividad de la actora se encuentra alcanzada por el gravamen e incorpora al bien como un elemento distintivo de la misma".

Añadió que, en este entendimiento, no puede interpretarse que la función dada al automóvil por parte de la actora forme parte de la hipótesis de evasión que llevó al legislador a imponer las limitaciones señaladas en el artículo 12 de la ley de rito. En este aspecto, afirmó el TFN que: "El automóvil en poder de la actora, al carecer de la cualidad de un activo de la sociedad, no puede constituirse en "gastos particulares o disposición de rentas", ni en "erogaciones imputables al ámbito del uso o disposición de ingresos o rentas", tampoco que "permita disminuir la carga tributaria de sectores de más altos ingresos a través de la utilización de determinadas franquicias o gastos", menos aún se estaría "disimulando una remuneración con autos de uso particular pero a nombre de la empresa" ni el impedimento de su cómputo "da al sistema mayor transparencia y equidad al conseguir disminuir la evasión", todas estas premisas que llevaron a los legisladores a cercenar el cómputo de créditos fiscales vinculados a los bienes en cuestión".

Por otra parte, sostuvo que el Fisco no cuestionó la vinculación del bien en crisis con la actividad de la actora, por lo que se reafirmaría la doble condición que hace a dicho crédito fiscal computable : a) la inteligencia de estar frente a un caso excluido de la hipótesis que sostuvo el legislador al dictar la norma bajo análisis , b) la vinculación de dicho crédito con la actividad gravada de la actora, la cual utiliza el automóvil como atractivo soporte del show televisivo a partir de lo cual obtiene ingresos de los canales de televisión y por publicidad, todos ellos gravados.

Precisó —siempre en el citado voto de la mayoría del tribunal—que la actora aseguró estar ante un insumo o costo mientras que el Fisco negó tal entidad de insumo porque éste ingresa al proceso económico de la rubrada sin sufrir ningún tipo de transformación.

A su entender, esa distinción resultó ociosa ya que lo relevante es que un crédito fiscal se vincule con la actividad gravada en cualquiera de sus etapas de aplicación —según el segundo párrafo del inciso a) del artículo 12 citado— lo cual no involucra sólo a un proceso económico de transformación sino a cualquier actividad de administración, financiación, comercialización, incluida la promoción, marketing, difusión, etc., —lo que incluye, a su vez, premios en cualquier tipo de competición o sorteos— siempre y en tanto se acredite la atinencia o atingencia entre cualquiera de ellos y la actividad gravada.

Según el inferior en el caso tal conexión o vínculo aparece acreditado, tanto que el Fisco le recomienda a la actora (fs. 32) que si sustituye como premio los automóviles por otros bienes o dinero en efectivo la actividad no se vería afectada.

Señaló que, a diferencia de lo que sostuvo el Fisco en apoyo de su postura, el artículo 12 no encuentra ningún tipo de "correlato" ni secuela en el artículo 58 del decreto

reglamentario ya que tanto el legislador como, oportunamente, el reglamentador, abordaron dos aspectos absolutamente disímiles en cada uno de ellos. Explicó que mientras el artículo 12 de la ley ensaya respecto de la no computabilidad de ciertos créditos fiscales, el artículo de la reglamentación se ocupó de aquellos créditos fiscales originados en bienes, obras, locaciones y/o prestaciones que sí son computables y que han sido oportunamente computados por el responsable inscripto pero que éste, posteriormente, destina a donaciones o entregas a título gratuito.

Finalmente, el tribunal administrativo agregó que mientras en el primer caso, el Fisco debería impugnar el crédito fiscal vinculado en el mismo período fiscal en que fue computado, en estos últimos casos, el Fisco debería determinar el crédito fiscal a reintegrar en el período fiscal en el que los bienes, obras, locaciones y/o prestaciones que dieron origen al crédito fiscal fueran destinados gratuitamente, circunstancia que llevaron a los Dres. Magallón y Marchevsky a revocar la resolución dictada por la Regional Norte de la AFIP.

II. La AFIP – DGI apeló la sentencia a fs. 159, recurso que fue concedido a fs. 162, y expresó agravios a fs. 166/177, los que no fueron replicados por la contraria (cfr. constancia de fs. 181).

La apelante advierte que la actividad que desarrolla la contribuyente es la producción y distribución de programas de televisión y que no hay duda que los automóviles son entregados como premio, pero que la interpretación que se pretende formular no se adecúa a las normas legales y reglamentarias del impuesto.

Indica que el texto aplicable es el que no prevé la limitación dispuesta por el decreto 733/2001, y que para la pertinencia en el cómputo del crédito fiscal éste debe vincularse con la actividad gravada, en forma tal que sea necesario para la producción del bien o servicio.

Recuerda que la resolución recurrida establece: “que los automóviles adquiridos por la rubrada, no revisten el carácter de bienes de cambio, puesto que la actividad desarrollada, no tiene por objeto la transacción comercial de rodados para la obtención de bienes económicos” y también cita la parte que dice: “que, además, los automóviles adquiridos por la rubrada no forman parte de los bienes de uso de la empresa, ya que su utilización es a los efectos de premiar el eventual ganador de cada programa, haciendo entrega del vehículo sin uso, o 0 kilómetro”. De ello deduce que resulta claro que no existe vinculación con las operaciones gravadas, atento a no tratarse de bienes de cambio ni de uso a partir de la actividad que desarrolla la actora.

Sostiene que tampoco se verifica su necesariedad en el sentido de que su adquisición sea fundamental para la configuración del hecho imponible y así también

recuerda que resolución impugnada en cuanto dice que los mismos podrían ser reemplazados —en su carácter de premio— por cualquier otro bien.

Señala que, a diferencia de lo afirmado por el TFN, el organismo fiscal nunca dio una "recomendación" al contribuyente.

Luego el apelante cita en extenso el voto en disidencia de la Dra. Gusman del TFN.

Reitera que el texto aplicable de la norma al supuesto de autos es aquél que no sufriera la modificación introducida por el decreto 733/01 y que es citado en forma errada por el voto de la mayoría. Agrega que el TFN (en el voto de mayoría) se contradice porque, aún aceptando la aplicación retroactiva de la modificación de la norma, el cómputo del crédito fiscal no podría funcionar sino en el límite establecido por el propio articulado que invocan y no revocar el ajuste arribado en forma total.

Por otro lado, se agravia de la afirmación del TFN de que el proceso de transformación —que solo podía alcanzar a bienes de cambio— aplica a casos como que el bien se utilice como "premio" en un programa de televisión, a partir de la vinculación de éste con la actividad gravada y en la medida que su relevancia fuera tal que sin él —ahora conceptualizándola como bien de uso— la actividad no podría desarrollarse.

Señala que existe una confusión argumental en el voto de mayoría —Dres. Magallón y Marchevsky— porque no es posible establecer a ciencia cierta en qué categoría de bien incluye al automóvil en cuestión —aunque reconoce en párrafos anteriores que no son bienes de cambio ni de uso— y de qué forma, no ostentando ninguno de esos formatos, de todos modos se vinculan con la actividad gravada.

Finalmente sostiene que al ser el bien sustituible queda eliminada la hipótesis de vinculación, porque significa que el mismo no evidencia las características que hacen al bien de uso, único supuesto donde dicha necesariedad trae aparejada ese citado vínculo, al menos en este caso particular de hecho imponible.

III. Que a la luz de los antecedentes del caso, los fundamentos explicitados por el tribunal inferior y los agravios vertidos, en primer término corresponde dilucidar cuál es el texto aplicable de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, según el período fiscal involucrado, dado que, como es sabido, tuvo varias modificaciones en la norma específica que se debe interpretar en estos autos.

Así pues, los períodos fiscales por los que se determinó de oficio el IVA a la empresa actora son mayo de 1999 a mayo de 2001, ambos inclusive. Por lo cual, el texto pertinente de la ley del IVA es el que corresponde a la modificación introducida por el art. 2

de la ley 24.475, publicada en el Boletín Oficial el 31 de mayo de 1995, y según el cual el —entonces— artículo 11 tendría incorporado en el inciso a) el siguiente texto que quedara redactado así:

> Del impuesto determinado por aplicación de lo dispuesto en el artículo anterior los responsables restarán: a) El gravamen que, en el período fiscal que se liquida, se les hubiere facturado por compra o importación de bienes, locaciones o prestaciones de servicios —incluido el proveniente de bienes de uso— y hasta el límite del importe que surja de aplicar sobre los montos totales netos de las prestaciones, compras o locaciones o en su caso, sobre el monto imponible total de las importaciones definitivas, la alícuota a la que dichas operaciones hubieran estado sujetas en su oportunidad.
>
> Solo darán lugar al cómputo del crédito fiscal las compras o importaciones definitivas, las locaciones y las prestaciones de servicios en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, cualquiera fuese su etapa de aplicación.
>
> No se consideran vinculadas con las operaciones gravadas:
>
> 1. Las compras, importaciones definitivas y locaciones (incluidas las derivadas de contratos de leasing) de automóviles que no tengan para el adquirente el carácter de bienes de cambio, excepto que la explotación de dichos bienes constituya el objetivo principal de la actividad gravada (alquiler, taxis, remises, viajantes de comercio y similares).

Cabe recordar que en el año 1997 se intentó modificar este supuesto de operaciones no gravadas a través de la ley 24.885, pero fue vetada —en este punto— por el decreto 1255/1997.

Años después, en el año 2001, a través del decreto 773 (B.O. 5/06/01) se modificó el supuesto en cuestión, indicado como punto 1, del tercer párrafo del inciso a), del primer párrafo del artículo 12 de la Ley del IVA, en los siguientes términos:

> Las compras, importaciones definitivas y locaciones (incluidas las derivadas de contratos de leasing) de automóviles, en la medida que su costo de adquisición, importación o valor de plaza, si son de propia producción o alquilados (incluso mediante contratos de leasing), sea superior a la suma de VEINTE MIL PESOS ($ 20.000) —neto del impuesto de esta ley—, al momento de su compra, despacho a plaza, habilitación o suscripción del respectivo contrato, según deba considerarse, en cuyo caso el crédito fiscal a computar no podrá superar al que correspondería deducir respecto de dicho valor. La limitación dispuesta en este punto no será de aplicación cuando los referidos bienes tengan para el adquirente el carácter de bienes de cambio o constituyan el objetivo principal de la actividad gravada (alquiler, taxis, remises, viajantes de comercio y similares).

El propio decreto estableció que lo previsto en dicha reforma sería aplicable, en caso de las adquisiciones, locaciones o importaciones y para los gastos efectuados a partir del 1° de junio de 2001, inclusive.

En razón de ello, no puede dejar de advertirse que el voto de mayoría del Tribunal Fiscal de la Nación cita en el Considerando II el texto de la Ley del IVA según el decreto 773/01, el cual no resulta aplicable al período fiscal discutido en autos ya que corresponde el texto según la ley 24.475, circunstancia que configura un supuesto de

arbitrariedad del pronunciamiento apelado según la doctrina elaborada por la Corte Suprema de Justicia y amerita dejar sin efecto la sentencia por fundar su decisión en una normativa no aplicable al caso (en igual sentido, doctrina de CSJN, "Martínez y Staneck SA y CA c/ Agroar Máquinas Agrícolas S.A. s/ordinario", sentencia del 01/12/2015).

En efecto la Corte Suprema ha dicho que un acto jurisdiccional carece de los requisitos mínimos que lo sustenten válidamente como tal cuando la "arbitrariedad manifiesta deriva del apartamiento de constancias comprobadas de la causa, omisión de tratamiento de cuestiones sustanciales planteadas por las partes y de normativa conducente a la solución del litigio, o cuando media una fundamentación aparente, apoyada, sólo en conclusiones de naturaleza dogmática, o inferencias sin sostén jurídico o fáctico con el sólo sustento de la voluntad de los jueces (conf. doctrina de Fallos: 326:3734; 322:2880; 315:503, entre muchos otros)" (CSJN, in re "Banco de la Nación Argentina c/ Volpe de Pasquali, Rosa N.", sentencia del 11/12/2007, Fallos: 330:4983).

En ese orden, el Máximo Tribunal también ha señalado que incurre en el defecto de arbitrariedad aquellas sentencias en las que "medie un inequívoco apartamiento de las normas que rigen el caso o una decisiva carencia de fundamentación" (CSJN, in re, "Satecna Costa Afuera S.A. c/ Est. Nac. Arg. Min. de Obras y Serv. Públ. Sec. de Marina Merc. s/ daños y perjuicios", sentencia del 19/04/2005, Fallos 328:957), situación que, por lo apuntado, ha ocurrido en la sentencia del TFN –voto de mayoría- dictado en autos.

Ello sentado y continuando con el análisis del texto aplicable a estas actuaciones, es decir según la versión de la ley 24.475, resulta pertinente recordar que este Tribunal ha interpretado que el mismo deja traslucir "una clara intención del legislador respecto a una prohibición general para la deducción de gastos referidos a automóviles que sólo se invierte en aquellos supuestos en los que su utilización configure la actividad esencial sujeta a gravamen. En otras palabras, no se trata solo de una actividad en la que sea menester la utilización de vehículos sino que, además, la explotación de estos últimos debe constituir el elemento preponderante de aquella" (conf. Causa *"Search Organización de Seguridad (TF 19.441-I) c/ DGI"*, expte. 9.240/09, sentencia del 28/06/2011).

No obstante, tal como se señaló en el citado precedente, en relación al concepto "similares" contenida en el art. 12 de la Ley del IVA, cabe puntualizar que la reglamentación a dicho artículo aprobada por decreto 692/98 (B.O. 17/06/1998), en el art. 51 dice:

> Asimismo, en lo que hace a la excepción establecida en la misma norma, deberá entenderse que la expresión "similares" está dirigida aquellos sujetos que se dediquen a la comercialización de servicios para terceros, mediante una remuneración, en las condiciones y precios fijados por las empresas para las que actúan, quedando el riesgo de la operación a cargo de éstas.

IV. A partir del marco normativo aplicable a estos autos, cabe analizar entonces si el supuesto fáctico invocado por la actora se subsume en el art. 12 de la Ley del IVA, teniendo presente la interpretación que este tribunal y el decreto reglamentario ha dado al término "similares". Esta cuestión reviste en estos autos, el carácter de inescindible para interpretar el alcance del art. 12 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en la hipótesis bajo análisis.

En primer término, cabe señalar que en el art. 12 en cuestión la adquisición de vehículos tiene una regulación especial a efectos de determinar si es posible o no que sea imputable como crédito fiscal. Por tal motivo, no resulta atendible el argumento de la actora cuando, en su recurso, intenta asimilar la adquisición de dichos bienes a otros necesarios para el programa de televisión, como la comida y la ropa de los invitados (cfr. fs. 55).

Dado que el inciso a), apartado 1, del art. 12 contiene en su redacción una negación y una excepción, las hipótesis y las reglas pueden ser, en definitiva, entendidas de la siguiente manera. Tratándose de compras de vehículos (el caso que aquí nos interesa):

(i) Su adquisición se puede considerar vinculada a la operación gravada cuando los vehículos constituyen bienes de cambio;

(ii) Fuera de ese supuesto, su adquisición se puede considerar vinculada a la operación gravada cuando los vehículos constituyen el objetivo principal de la actividad gravada, en cuyo caso la norma enuncia alquiler, taxis, remises, viajantes de comercio "y similares".

Existe coincidencia tanto en el voto de mayoría como el de minoría que los vehículos, en el caso de autos, no configuran "bienes de cambio", por lo cual no corresponde revisar esta calificación, máxime que la actora no ha contestado el memorial de agravios (cfr. constancia de fs. 181) manteniendo tal argumento en forma subsidiaria.

Cabe señalar que el supuesto previsto en (*ii*) no se limita exclusivamente a los bienes de uso (la ley no contiene esa distinción) por lo cual, desde esta perspectiva, resulta acertada la calificación del voto de mayoría que tampoco considera los vehículos en cuestión en esa categoría, sino como una partida de resultado negativo.

No obstante, el argumento de la mayoría del TFN en cuanto afirma que se verifica "la vinculación de dicho crédito con la actividad gravada de la actora, la cual utiliza el automóvil como soporte del show televisivo a partir de lo cual obtiene ingresos de los canales de televisión y por publicidad, todos ellos gravados" (fs. 157) no se

encuentra fundado en las constancias de la causa, y realiza una interpretación incorrecta de la ley aplicable.

En efecto, cabe reiterar, que en materia adquisición de vehículos no resulta solo aplicable la regla general del art. 12 de la Ley del IVA que exige la "vinculación" con la actividad gravada.

La citada ley ha establecido una especial exigencia en relación a estos bienes en particular, y en el caso de autos lo que habría que verificar sería que "la explotación [de los vehículos] constituya el objetivo principal de la actividad gravada". Para realizar tal inteligencia, y si bien no es de buena técnica legislativa que las leyes contengan ejemplificaciones, no se puede ignorar que en este caso el legislador ha decidido enunciar (en forma no taxativa) ciertos casos en los que considera que existe una explotación de vehículos como objetivo principal de la actividad gravada, a saber: alquiler, taxis, remises, viajantes de comercio "y similares".

Entonces, la cuestión central que había que dilucidar era si la explotación de vehículos constituía el objetivo principal de la actividad gravada de la actora, que era la producción de programas de televisión. Claramente el objetivo "principal" (no el secundario, ni el indirecto) de la producción del programa de televisión de la productora Bus Televisión S.A. no era explotar vehículos.

Aún en el supuesto que se intentara sostener lo contrario desde un criterio más flexible, habría que extender el nexo de vinculación y afirmar que: (i) el objetivo principal de la Bus Televisión S.A. era producir el programa de televisión Sábado Bus y, a su vez, (ii) el objetivo principal del programa de televisión Sábado Bus era "explotar vehículos".

Este último objetivo, secundario e indirecto de la actividad gravada para la cual fue creada la actora, tampoco fue acreditado en la causa. En efecto, la actora no ha producido ninguna prueba tendiente a demostrar que todo el programa de televisión gire en torno al premio del auto, ni que el motivo por el cual los invitados (todas personas famosas) asistían al programa era para ganarse un auto, o que la razón por la cual los espectadores miraban el programa (y obtenían rating que repercutía en el valor de la publicidad vendida) era para ver cómo los famosos se ganaban un auto.

En efecto, la actora acompañó el "Anexo A" correspondiente a las Bases y Condiciones de la competencia "El Corchito" (fs. 46/48), y en el recurso menciona que *el programa consistía en una mesa de invitados (personalidades famosas o llamativa de su época) que concurrían a cenar y a participar de una competencia…* (fs. 51). En definitiva, de lo que se tiene constancias en estos autos es que el objetivo del programa no

sería únicamente competir por un automóvil, sino que había muchos otros segmentos, en el cual el juego del corchito era uno más, lo cual resulta plausible si se tiene en cuenta que el programa duraba de 21 a 23:30 hs (fs. 50 vta).

Por lo expuesto, corresponde revocar la sentencia del TFN en este aspecto, en tanto no se ha acreditado que las compras de los automóviles tengan para el adquirente el carácter de bienes de cambio o que la explotación de los mismos bienes constituya el objetivo principal de la actividad gravada.

V. Siguiendo con el análisis pertinente, y considerando que en los presentes obrados se ha aplicado una multa con sustento en el artículo 45 de la ley 11.683, resulta necesario determinar si en autos se han acreditado los extremos que tornan ajustada a derecho esa decisión, a partir de los agravios esbozados por la actora ante el TFN:

1. El citado artículo 45, en lo que aquí interesa, establece: "[e]l que omitiere el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas, será sancionado con una multa graduable entre el cincuenta por ciento (50%) y el ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable. La misma sanción se aplicará a los agentes de retención o percepción que omitieran actuar como tales".

2. Respecto al momento en que se configuran los ilícitos que describe el citado artículo, esta Cámara ha interpretado que "en el primer caso el ilícito se produce cuando al vencimiento general para la presentación de la declaración jurada y pago del impuesto se ha presentado una declaración inexacta y como consecuencia de esa inexactitud se omite total o parcialmente el impuesto que debe pagarse. Y en el segundo cuando a la misma fecha no se ha presentado la declaración jurada del impuesto y por la falta de presentación se omite el ingreso del impuesto debido" (con. Esta Cámara, Sala II, in re "Fundimetal S.A.C.I.F. c/D.G.I. s/ Dirección General Impositiva", causa 14.005/93, sentencia del 3/10/95).

3. Por su parte, la infracción al artículo 45 bajo análisis requiere como elemento objetivo la omisión de pago de impuestos por la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas. Sobre el punto, cabe señalar que a partir de lo analizado en el considerando anterior, el incumplimiento quedó acreditado en la causa, atento a que la actora omitió el pago correcto del Impuesto al Valor Agregado por haber presentado declaraciones juradas inexactas de los períodos fiscales mayo de 1999 a mayo de 2001, ambos inclusive.

La inexactitud se superó sólo luego de la fiscalización de la AFIP que detectara las inconsistencias.

En relación al momento en que se generó la omisión del artículo 45 de la ley 11.683, según lo que ya se ha dicho, resulta claro que fue a la fecha de los vencimientos para la presentación de declaraciones juradas de los respectivos períodos fiscales, y no luego de la verificación de la AFIP. Un razonamiento contrario, por lo demás, sería claramente inequitativo entre los que cumplen en término sus obligaciones fiscales y los que lo hacen luego de la intimación de la AFIP. No parece ser esa la intención del legislador al establecer la sanción del citado artículo 45 (en igual sentido, ésta Sala, in re “Lemont SA (TF 35405-I)”, expte. 22.602, sentencia del 31/10/2013, y “Conardi SRL Julio Méndez Construcciones UTE (TF 35207-I)”, expte. 28.240/2013, del 13/02/2014).

4. Por su parte, la infracción del artículo 45 también requiere como elemento subjetivo que la omisión del contribuyente sea culposa, contemplándose como causal de inimputabilidad el error excusable.

Al respecto, esta Cámara ha sostenido que el citado artículo “tipifica una infracción de naturaleza culposa, en la que se presume la imprudencia o negligencia del contribuyente —tanto en el caso de no presentación de la declaración jurada que debía presentar como en el supuesto de inexactitud de la que presentara— correspondiéndole a éste probar la eventual causal de excusabilidad de su conducta para quedar exento de pena” (conf., esta Cámara, Sala I, in re "DGI (Autos Valiani Mirta) TF 21.379-I y Acum. 21380-I", causa 26.261/07, sentencia del 20/04/10; esta Sala, in re “Parras y Gamero Juan c. DGI”, causa 36595/2012, sentencia del 13/12/2013).

Asimismo, la Corte Suprema de la Nación en el precedente de Fallos 322:519 ha dicho 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 aquél a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos: 271:297; 303:1548; 312:149)”. Agregó en el mismo precedente que si bien “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, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (Fallos: 316:1313; 320:2271)”.

Teniendo presente lo expuesto, cabe concluir que, en la medida que está acreditada la omisión de pago del Impuesto al Valor Agregado por parte del contribuyente por presentar declaraciones juradas inexactas en los períodos fiscales involucrados en autos, también está verificada su culpa, toda vez que su imprudencia o negligencia se presume.

Llegado a esta altura del análisis, cabe referirse al instituto del “error excusable” invocado por la actora a su favor (cfr. punto VIII.c del escrito recursivo, a fs. 68/70) en los siguientes términos: “el error es esencial pues radica en la definición de la norma aplicable para realizar el computo del crédito fiscal y es a la vez inculpable por cuanto

la interpretación efectuada por mi mandante es razonable, lo que acredita la existencia de un obrar negligente sin el cual no puede verificarse la existencia de culpa".

Ante todo es preciso recordar que esta Sala ha resuelto que la multa del art. 45 de la ley 11.683 puede eximirse por la causal del "error excusable", para lo cual el contribuyente debe probar que procedió con la debida diligencia a fin de evitar incurrir en una omisión del tributo (conf. causas Nº 36.571/12, *in re* "Argentine Foot Ball Club (TF 28506-I) c/. DGI", del 13/02/2013; Nº 16738/13, *in re* "Roemmers SA (TF 30765-I) c/ DGI", del 29/04/14; Nº 40339/13, in re "IBM Argentina SRL c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo", del 30/04/14; y, en el mismo sentido, Sala V, Causa Nº 22.846/06, *in re* "Athuel Electrónica S.A. (TF 20.688-I) c/ D.G.I.", del 11/05/06). También se 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, in re "Pharma Argentina SA (TF 20371-I) c/ DGI", del 26/09/13; y "Argentine Foot Ball Club" y "Roemmers SA", causas cit.).

Sin embargo, también se ha sostenido que el error de derecho, para su configuración, debe ser esencial, decisivo e inculpable, extremos que deben ser examinados en consonancia con las circunstancias que rodearon al accionar de aquél a quien se le atribuye la infracción tributaria (esta Sala, causa Nº 26557/06, *in re* "DGI Autos Nisa Negocios Inmobiliarios SA – TF 22261-I c/ DGI", del 05/03/10).

Teniendo en cuenta esos parámetros, cabe concluir que en esta causa el panorama normativo no se presentaba como particularmente complejo o contradictorio como para dar lugar al error excusable con las características exigidas (conf. esta sala, in re "Mayer, Ricardo Vendelino c/Dirección General de Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo", expte. 36998/2016 (TF 34.865-I), sentencia del 8/11/2016). En efecto, en su recurso ante el Tribunal Fiscal de la Nación el apelante sólo se limitó a decir que actuó con diligencia debida y buena fe, pero ello en modo alguno importa tener por acreditada la existencia del error excusable, de acuerdo a los parámetros exigidos por la jurisprudencia de esta Cámara. Las diversas interpretaciones que pueda merecer una norma jurídica en modo alguno implican la existencia de un error excusable, pues es una característica propia del derecho. Por ello, el instituto aquí analizado requiere una situación particular, que en autos no se verifica, máxime si se tiene en cuenta que la enunciación contenida en el artículo 12 de la ley del IVA debió llevar a la actora a dudar seriamente de la vinculación de su actividad gravada con la adquisición de vehículos.

VI. Por último, cabe referirse a la impugnación de la actora en relación a los intereses liquidados, de los que se solicita se la exima fundado en una causal exculpatoria.

En este sentido y por las mismas razones que fueron explicitadas para desestimar la aplicación del "error exculpable" señaladas en el considerando anterior, corresponde rechazar también esta impugnación, en tanto la accionante únicamente funda su argumento en que realizó una "interpretación razonable de las normas aplicables".

Por ello, en mérito de los fundamentos expuestos, **SE RESUELVE:** Hacer lugar al recurso de apelación de la demandada y, en consecuencia, revocar la sentencia apelada y confirmar la resolución de la AFIP - DGI. Con costas de ambas instancias a la actora (art. 68 del CPCCN).

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

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

SERGIO G. FERNÁNDEZ CARLOS MANUEL GRECCO