CAUSA N° 27458/2022 “GARGIULO, ANTONIO BARTOLOME - TF40091-I c/ DGA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”

Buenos Aires, 27 de diciembre de 2022. NAI

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Que la Sala “A” del Tribunal Fiscal de la Nación, mediante sentencia del 19/2/2020 –obrante a fs. 74/78– resolvió: (i) rechazar la defensa de nulidad, con costas; (ii) confirmar la resolución apelada respecto de la determinación de oficio de la obligación del recurrente frente al impuesto a los débito y créditos en cuenta corriente bancaria –períodos fiscales enero a diciembre de 2009 a 2012– y de los intereses resarcitorios; y (iii) revocar la sanción aplicada con costas por su orden.

Para así decidir, el Tribunal Fiscal de la Nación señaló que la causa bajo análisis se trataba de un contribuyente cuya actividad principal consistía en la venta al por menor de combustible para vehículos automotores y motocicletas y, que de la información obtenida de la circularización a su único proveedor “Petrolera del Conosur S.A.” se desprendía que el recurrente había realizado pagos en efectivo por un monto de $25.092.500.- mediante el depósito en las cuentas bancarias que posee el proveedor, durante los períodos comprendidos entre 1/2009 a 12/2012.

Seguidamente, en cuanto a la nulidad del acto impugnado con sustento en la falta de producción de la prueba ofrecida, señaló que la parte actora había podido ofrecer y producir las medidas probatorias tendientes a probar sus dichos, motivo por el cual correspondía rechazar la defensa de nulidad con costas.

Por otro lado, a fin de determinar si la operatoria efectuada por el accionante se encontraba alcanzada por el impuesto sobre los débitos y créditos bancarios, luego de efectuar un análisis de la normativa aplicable, determinó que la cuestión bajo estudio había sido tratada en el fallo de la Corte Suprema *“Piantoni Hnos.*

S.A.C.I.F.I. c/ D.G.I. s/ recurso directo de organismo externo”, del 12/12/2017.

En concordancia, precisó que el Sr. Gargiulo se dedicaba a la venta de combustible por menor y, que se encontraba acreditado que en el marco de su actividad comercial había cancelado sus operaciones –en los períodos fiscales bajo examen– mediante el depósito en efectivo en las cuentas de su proveedora, reemplazando de ese modo la utilización de cuentas bancarias, lo cual se encontraba probado por los propios dichos del aquí actor durante la fiscalización y del informe emitido por su proveedor, Petrolera del Conosur S.A.

Ello así, consideró que –de conformidad a lo dispuesto por el artículo 1°, inciso c), de la Ley N° 25.413, texto según Ley N° 25.453– resultaba correcta la conclusión del Fisco Nacional en cuanto a que la modalidad de pagos se encontraba alcanzada por el impuesto, sin que obstara a ello la circunstancia alegada y no probada de que aquella modalidad era exigida por su proveedor o por la forma habitual de realizarse las operaciones comerciales correspondientes a su rubro.

A continuación, en relación con la procedencia de los intereses resarcitorios señaló que las razones esgrimidas por la parte actora no resultaban atendibles como para eximirla de responsabilidad.

Finalmente, respecto de la procedencia de la sanción aplicada conforme lo dispuesto en el artículo 45 de la Ley N° 11.683, puntualizó que teniendo en cuenta las particularidades del caso y la existencia de decisorios contrapuestos, lo cual había implicado que la cuestión en decisión fuera resuelta por la Corte Suprema en el precedente *“Elen Valmi de Claret”* del 31/3/1999, correspondía concluir que dichas circunstancias habían podido llevar a la parte actora a incurrir justificadamente en error al interpretar la normativa aplicable.

II. El 3/11/2021, la parte demandada interpuso recurso de apelación –confr. fs. 79–, y expresó agravios el 26/11/2021 –confr. fs. 83/91vta.–, los cuales no fueron contestados por la contraria.

Aduce que el Tribunal Fiscal al revocar la sanción aplicada efectúo una errónea valoración de los elementos fácticos y probatorios de la causa y una incorrecta aplicación de la normativa involucrada, motivo por el cual la sentencia apelada resulta arbitraria.

En este orden de ideas, refiere que la parte actora no acreditó la procedencia de la causal eximente de responsabilidad motivo por el cual no correspondía hacer lugar a la misma. Ello así, entiende que, deviene improcedente y arbitraria la resolución del Tribunal Fiscal la cual debió confirmar la multa de autos.

Así las cosas, pone de resalto que la parte actora actuó en modo culposo, dejando de ingresar al Fisco el tributo debido en su justa medida y en tiempo oportuno.

Seguidamente, expresa que si bien el Sr. Gargiulo invocó la existencia de precedentes que abonarían su postura, ello no resulta suficiente para acreditar el error excusable. De este modo, sostiene que no se observa que el mencionado hubiera tomado todos los recaudos necesarios como para excluir la configuración de la culpa como aspecto subjetivo de la infracción impuesta.

En concordancia, señala que el contribuyente debería haber demostrado haber realizado alguna tarea, como hacer una consulta al Fisco o a algún Organismo especializado, a fin de justificar su interpretación y proceder.

A continuación, expresa que la parte actora en la operatoria con su principal proveedor de bienes de cambio efectivizó los pagos mediante depósito en efectivo en las cuentas bancarias del proveedor, sin pasar por el sistema financiero propio de la verificada.

Por lo tanto, concluye que la sentencia del Tribunal Fiscal es arbitraria, en tanto se efectuó una errónea evaluación de la prueba producida en las actuaciones y, una incorrecta interpretación de la normativa aplicable en materia tributaria.

Finalmente, se agravia de la imposición de costas por su orden en relación con la revocación de la multa. En este sentido, puntualiza que se demostró que se configuró tanto el aspecto objetivo como el subjetivo del tipo culposo imputado y, que no se verificó la procedencia del error excusable, por lo que corresponde que las costas sean soportadas por la parte actora.

III. Preliminarmente, es necesario advertir que el Tribunal no se encuentra obligado a seguir al apelante en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que propone a consideración de la Alzada, sino tan sólo aquéllas que son conducentes para decidir el caso y bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (confr. CSJN, Fallos: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970; esta Cámara, esta Sala *in rebus:* "*ACIJ c/ EN- ley 24240- Mº Planificación s/ proceso de conocimiento*", del 29/5/2008; "*Multicanal S.A. y otro c/ EN- SCI DLC (Actas 2600/09 y otras) s/ amparo ley 16.986*", del 21/5/2009; "*Ciudadanos Libres Calidad Institucional Asoc Civil c/ EN- Dto 67/10 s/ medida cautelar (autónoma)*", del 21/10/2010; "*CPACF- Inc Med (2-III-11) c/ BCRA Comunicación "A" 5147 y otro s/ proceso de conocimiento"*, del 18/4/2011; "*Rodríguez Rubén Omar c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo*", del 7/8/2014, "*Laham, Alberto Elías c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo*", del 7/5/2015; "*Araujo Medina Alexander Javier c/ EN –M Interior OP y V-DNM s/ recurso directo DNM*", del 27/4/2018*;* "*Martínez, José Domingo y otros c/ EN-M° Seguridad -PSA- s/ personal militar y civil de las FFAA y de Seg.*", Causa Nº 48697/2017, del 25/11/20, "*Cargill SACI c/ DGA s/*


#36569098#354107991#20221226171432780

Recurso Directo de Organismo Externo”, Causa N° 55388/2019, del 18/10/2022, entre otros).

IV. En este orden de ideas, es adecuado recordar que, en consonancia con lo previsto en el artículo 1180 del Código Aduanero, no cabe rever en esta instancia las cuestiones fácticas planteadas en la instancia anterior, atento la limitación con que ha sido previsto por la ley el recurso que se intenta (confr. Fallos: 300:985; y esta Sala, *in rebus:* “*Schmid, Walter Edmundo*”, del 26/10/1984; “*Procter & Gamble Soc. Col TF 19609-A)*”, del 21/9/2006; “*Baxter Argentina SA TF 34662-A c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”*, del 16/12/2020, entre otras).

Es decir que, por principio, no cabe revisar en esta instancia cuestiones atinentes a la valoración de los elementos fácticos en los que el Tribunal Fiscal ha fundado su decisión, en virtud de lo normado por el citado artículo 1180 del Código Aduanero, puesto que está reservada a dicho tribunal la apreciación respecto de la prueba y su suficiencia, salvo que mediara error de magnitud suficiente en esa ponderación, supuesto en el que cabría apartar la aplicación de aquél principio (confr. CSJN, Fallos: 300:985; esta Cámara, esta Sala, *in rebus:* “*Renault Argentina SA*”, del 7/3/1995; “*SIAT SA (TF 16680-A) c/ DGA*”, del 14/11/2009; “*Agencia Maritima Tagsa SA (TF 18034-A) c/ DGA*”, Causa Nº 25.245/2005, del 20/10/2011; “*Welding Argentina SA (TF 17821-A) c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo*”, Causa Nº 6774/2015, del 15/12/2016; “*Holgado, Alejandra Marcela TF 26455-A c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo”,* Causa Nº 37638/2017, del 4/10/2018, “*Cargill SACI*”, ya citada; entre muchos otros), lo cual no se encuentra configurado en el caso bajo análisis.

V. Seguidamente, corresponde puntualizar que la cuestión a resolver gira en torno a la procedencia o no de la multa del

artículo 45 de la Ley N° 11.683 que fuera dejada sin efecto por el Tribunal Fiscal y la respectiva imposición de costas por su orden.

VI. Así, no puede dejar de señalarse que la Corte Suprema 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 (confr. CSJN, 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 (confr. CSJN, Fallos: 316:1313; 320:2271).

El artículo 45, primer párrafo, de la Ley Nº 11.683 tipifica una infracción de naturaleza culposa, en la que se presume la imprudencia o negligencia del contribuyente –tanto en el caso de falta de presentación de la declaración jurada como en el supuesto de inexactitud de la presentada–, correspondiéndole a éste probar la eventual causal de excusabilidad de su conducta para quedar exento de pena. Así las cosas, el error excusable debe ser valorado de acuerdo a las circunstancias fácticas de cada caso (confr. CSJN, Fallos: 292:195 y 327:5345, entre otros).

La Corte Suprema ha admitido la posibilidad de que se configure un supuesto de error excusable 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. CSJN, Fallos: 319:1524); también, cuando éste tiene 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” (CSJN, Fallos: 334:53).

A su vez, esta Cámara ha considerado que 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*” (confr. esta Sala, *in rebus*: “*Techint Compañía Tecnica Internacional SACI c/ Direccion General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo*”, Causa Nº 49.671/2016”, del 19/3/2019; “*Argentino Foot Ball Club (TF 28.506-I) c/. DGI*”, Causa Nº 36.571/12, del 13/2/2013; Sala II, *in re*: “*Cepas Argentina S.A. (TF 24.146I) c/ D.G.I.*”, Causa Nº 26.108/2007, del 24/7/2008, voto de los jueces Grecco y Herrera).

Sin embargo, se debe poner de resalto que cuando la norma en cuestión acepta 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. Por ello, este eximente de responsabilidad debe ser aplicado con criterio restrictivo (confr. esta Sala, *in re*: “*Electromecánica Vic SA (TF 33.885-I) c/ DGI*”, Causa Nº 17.284/12, del 29/11/2012) 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 (confr. CSJN, Fallos: 303:1548; 312:19 y 312:447).

En otros términos, para su viabilidad se requiere que dicho 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 (confr. CSJN, "*Morixe Hnos S.A.C.I*", del 20/8/1996, Fallos, 319:1524; esta Sala, *in rebus*: *"Cochería Tacuarí de Campos y CIA SCA – TF 33923-I c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo"*, Causa N° 6068/2022, del 1/9/2022, "*Techint Compañia Tecnica Internacional SACI* " y "*Argentino Foot Ball Club*", ya citados; Sala I, *in re*: "*B de T SA c/ EN-AFIP DGI- Resol 130/07 (CEN) s/ DGI*", Causa Nº 12.171/07, del 11/8/2011; Sala II, *in re*: "*Scalise María Gabriela (TF 23.933-I) c/ DGI*", Causa Nº 43.115/11, del 10/4/2012; Sala V, *in re*: "*Athuel Electrónica S.A. (TF 20.688-I) c/ D.G.I.*", Expte. Nº 22.846/06, del 11/05/2006).

En función de lo expuesto, del examen de la conducta desplegada por la parte actora y teniendo en consideración las pautas hermenéuticas expuestas, debe confirmarse la decisión apelada.

VII. Por último, corresponde expedirse con relación a la imposición de costas por su orden establecidas en función de la revocación de la multa cuestionada**.**

En primer lugar, cabe comenzar por recordar que esta Sala tiene dicho –en varias oportunidades– que, si bien con la sanción de la Ley Nº 25.239 (B.O., 31/12/99) se modificó el artículo 184 de la Ley Nº 11.683, otorgándose a la Sala respectiva del sector impositivo la posibilidad de eximir total o parcialmente de los gastos causídicos y costas al litigante vencido; no se otorgó igual facultad en materia aduanera, pues no se modificó el código de esta materia.

A pesar de constituir el Tribunal Fiscal de la Nación un mismo tribunal –dividido en salas especializadas según la materia–, el legislador instituyó un régimen procesal distinto estructurado en dos cuerpos normativos diferentes (Código Aduanero y Ley Nº 11.683). De ahí que, las reformas introducidas a uno de los sistemas –en la materia–, sólo pueden ser recibidas en el otro en la

medida en que la norma respectiva lo establezca expresamente, no pudiéndose prescindir de aplicar la que corresponde al caso sin previo debate y declaración de inconstitucionalidad, la que en el caso no fue planteada, por lo que el tribunal administrativo no puede distribuir las costas en el orden causado sin apartarse de la ley aplicable (confr., esta Sala, *in rebus: “Piazza Hermanos SA (TF 13280-A) c/ DGA”*, Causa Nº 160.137/2002, del 14/11/2005, y *“Propel SA (TF 14080-A y acum) c/ DGA”*, Causa Nº 40.134/2007, del 26/03/2008, entre muchos otros).

Sin embargo, según lo resuelto por esta Sala en los autos caratulados *“3 M Argentina SACIFI Y A (TF 29242-A) c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo”*, causa Nº 34.442/2017, el criterio antes reseñado ha sido modificado como consecuencia de la reforma de la legislación aplicable a los asuntos aduaneros.

En efecto, la Ley Nº 27.430 (B.O. 29/12/2017), en su artículo 273, sustituye el texto del artículo 1163 del Código Aduanero, por el siguiente: “*La parte vencida en el juicio deberá pagar todos los gastos causídicos y costas de la contraria, aun cuando ésta no lo hubiere solicitado. Sin embargo, la Sala respectiva podrá eximir total o parcialmente de esta responsabilidad al litigante vencido, siempre que encontrare mérito para ello, expresándolo en su pronunciamiento bajo pena de nulidad de la eximición. A los efectos expresados serán de aplicación las disposiciones que rijan en materia de arancel de abogados y procuradores para los representantes de las partes y sus patrocinantes así como las arancelarias respectivas para los peritos intervinientes.*

Cuando en función de las facultades que otorga el artículo 1143, el Tribunal Fiscal de la Nación recalifique la conducta o reduzca la sanción a aplicar, las costas se impondrán por el orden causado. No obstante, el Tribunal podrá imponer las costas al Fisco Nacional, cuando la tipificación o la cuantía de la sanción recurrida se

demuestre temeraria o carente de justificación". De este modo, quedó expresamente establecida en materia aduanera, la facultad de distribuir las costas en el orden causado.

En cuanto a la entrada en vigencia de esa modificación, el artículo 317 de la Ley Nº 27.430 establece que: "*Las disposiciones de esta ley entrarán en vigencia el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen*".

En base a ello, cabe añadir que, es sabido que las normas de tipo procesal resultan de inmediata aplicación a las causas en trámite (confr. CSJN, Fallos: 288:407, 321:532, entre otros), y que los litigantes no tienen un derecho subjetivo a que sus intereses sean definidos con arreglo a un determinado procedimiento (confr. doctrina de Fallos: 181:288; 249:343; entre otros), circunstancia que determina la aplicación inmediata del nuevo régimen a las situaciones o procesos en curso, y a la vez permite descartar la eventual tacha que resultaría de considerarse el temperamento que se viene postulando como una aplicación retroactiva del mismo, que se encontraría vedada conforme al principio de irretroactividad de la ley, consagrado en el artículo 7 del Código Civil y Comercial de la Nación –anterior art. 3º del Código Civil– (confr. autos *"3 M Argentina SACIFI Y A (TF 29242-A) c/ DGA"*, causa cit. y; *"Cladd Industria Textil Argentina SA c/ EN – DGA - Resol 746/06 (Expte 60207302) s/ Dirección General de Aduanas"*, Causa Nº 25094/2007, del 14/7/2020).

En este orden de ideas, corresponde tener en cuenta lo expuesto por el Tribunal Fiscal de la Nación en su sentencia, en tanto al momento de expedirse respecto de la multa aplicada afirmó que el aquí actor, teniendo en cuenta las particularidades de la causa y la existencia de decisorios contrapuestos –que habían llevado a que la cuestión en discusión fuera resuelta por la Corte Suprema– había

podido incurrir justificadamente en error al interpretar la normativa aplicable.

Por lo tanto, corresponde desestimar el agravio vertido por la parte demandada y confirmar la imposición de costas por su orden respecto de la sanción revocada.

VIII. Que, atento al resultado del recurso, y teniendo en cuenta que no existen razones que ameriten apartarse del principio general de la derrota, corresponde imponer las costas de Alzada a la parte demandada vencida en autos (confr. artículo 68, primer párrafo, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

Por las razones expuestas, **SE RESUELVE:** rechazar el recurso interpuesto por el Fisco Nacional –Dirección General de Aduanas– y, en consecuencia, confirmar la sentencia apelada en cuanto fue materia de agravios; con costas de Alzada a la parte demandada vencida (artículo 68, primer párrafo, del Código Procesal).

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