

## Exención Tributaria Agencia De Remises

### JURISPRUDENCIA

### Exención tributaria. Agencia de remises

Se confirma la

resolución de la AFIP-DGI que determinó la obligación tributaria en el Impuesto al Valor Agregado por entender que la actividad desplegada por la actora no se encontraba comprendida en la exención del artículo 7, inciso h), apartado 12, de la ley 23349; y se revoca la aplicación de una multa impuesta en los términos del artículo 45 de la ley 11683. Buenos Aires, 25 de marzo de 2015.-

**Y VISTOS; CONSIDERANDO:** I.- Que el Tribunal Fiscal de la Nación, confirmó en todas sus partes la Resolución N° 350/2006 por la que el Jefe de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Rosario I de la AFIP - DGI determinó la obligación tributaria de la empresa PRIMERA CLASE SA en el Impuesto al Valor Agregado (IVA) por los períodos 02/2001 a 11/2003, con más los intereses resarcitorios y la aplicación de una multa en los términos del art. 45 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificatorias), graduada en un 70% del monto del tributo omitido por los períodos enunciados y de otra multa equivalente a tres veces el importe del tributo evadido, que resulta de la incidencia que posee en el IVA el ajuste en el impuesto a las ganancias (Resol N° 351/2006) por los períodos 02/2001 a 09/2001, según los arts. 46 y 47, inc. a) del mismo cuerpo legal. Para así decidir, el Tribunal de grado consideró que la actividad desplegada por la actora -durante el período objeto de la controversia- no se encontraba comprendida en la exención contemplada en el art. 7, inc. h), apartado 12 de la ley de IVA (ley 23.349, t.o. por decreto 280/97). A tal efecto, resultó determinante el informe emitido por la Dirección General de Fiscalización del Transporte de la Municipalidad de Rosario a fs. 439, en el cual puede observarse que SITSA S.A. -cuyo nombre de fantasía resulta ser ?PRIMERA CLASE?- obtuvo habilitación para brindar el servicio de apoyo al sistema de remises recién a partir del 26/04/2005, es decir, en fecha posterior al período cuestionado en autos. Por ello, en razón de lo previsto por el artículo incorporado a continuación del art. 33 del decreto 692/98, reglamentario de la ley de IVA, el Tribunal a quo entendió que, al no contar la actora con habilitación para prestar servicios de transporte terrestre de pasajeros en la jurisdicción -en el caso, la Municipalidad de Rosario-, la actividad desarrollada por la contribuyente no se encontraba comprendida en la norma exentiva y, en consecuencia, PRIMERA CLASE SA debía dar cumplimiento a la obligación sustantiva de pago en el IVA. Así también, el Tribunal confirmó el ajuste practicado en concepto de incremento patrimonial no justificado derivado de la impugnación de un contrato de mutuo con la firma Riquenor y aportes de terceros, con fundamento en que la actora desistió de la acción y el derecho ante la determinación de impuesto a las ganancias -la que tuvo su correlato en el IVA- y no aportó elementos de convicción que acrediten la errónea aplicación al caso del art. 18 inc. f) de la ley 11.683. II.- Que el decisorio fue apelado por la actora a fs. 465, quien expresó agravios a fs. 470/482 -los cuales fueron contestados por el Fisco a fs. 508/518-. La actora manifiesta, en primer término, que mediante la sentencia recurrida el Tribunal Fiscal de la Nación arriba a la errónea conclusión de que PRIMERA CLASE SA no se encontraba comprendida en la exención del art. 7, inc. h), apartado 12 de la ley de IVA por no contar con la habilitación de la Municipalidad de Rosario para prestar los servicios de transporte de pasajeros durante los períodos fiscales en discusión. Fundamenta tal aserción en la nota emitida por la Dirección General de Fiscalización del Transporte, dependiente de la Secretaría de Servicios Públicos y Medio Ambiente de la Municipalidad de Rosario obrante a fs. 460, mediante la cual los Dres. Nicolas Vallet -Asesor Legal de la Dirección mencionada- y Marcelo Gamboni -Director General- manifiestan haber cometido un error involuntario en el suministro de los datos requeridos dentro de los presentes actuados e informan que la Municipalidad otorgó autorización para brindar el sistema de apoyo al servicio público de remisa a la empresa PRIMERA CLASE S.R.L. el 21/11/1994, mediante Resolución N° 683 emitida por la Secretaría de Servicios Públicos de dicha Municipalidad, así como también procedió a dar la baja de la misma el 04/07/2005 mediante Resolución N° 555 de idéntica dependencia, cuyas copias fieles de los originales se acompañan a fs. 449 y 450 respectivamente. Agrega que la sentencia de grado también exhibe el error indicado por ausencia de valoración del conjunto de las pruebas obrantes en la causa, dado que la Resolución N° 683 se encuentra agregada a fs. 84/85. En segundo lugar, manifiesta que la agravia el hecho de que el Tribunal Fiscal haya introducido como cuestión a debatir en la causa la existencia de la habilitación de PRIMERA CLASE S.A. como ?Agencia de Remise?, cuando dicho extremo no habría sido controvertido por el Fisco. Luego, puntualiza que por consecuencia lógica de la premisa de la cual parte la actora, en torno a su postura de exento frente al IVA, considera que el ajuste practicado en el impuesto a las ganancias -con motivo de un incremento patrimonial no justificado derivado de la impugnación de un contrato de mutuo y aportes de terceros- no puede devengar el impuesto al valor agregado. Finalmente, se agravia por la aplicación de las multas con fundamento en la inexistencia de habilitación municipal -en el entendimiento de que tal extremo no habría sido controvertido en autos- y en las presunciones del art. 47. inc. a) de la ley 11.683, dado que PRIMERA CLASE S.A. habría actuado siempre en la inteligencia de que su actividad se encontraba exenta -habida cuenta la existencia de antecedentes

jurisprudenciales contrarios a la posición del Fisco- y por ende, la ausencia de culpa la eximiría de la sanción aplicada. Por último, afirma que de las pruebas obrantes en autos no surge que se esté frente a ocultaciones maliciosas ni declaraciones engañosas. III. Que a fs. 467 apela el Fisco Nacional, expresando agravios a fs. 486/490 -los cuales fueron contestados por la actora a fs.494/507 vta-. En dicho escrito, el organismo recaudador expresó que resulta arbitraria y le produce un perjuicio irreparable la imposición de costas por su orden dispuesta en el punto 1) de la sentencia recurrida. En tal sentido, afirma que el Tribunal de grado se limitó a señalar que su fundamento no fue advertido en ninguna de sus instancias por la AFIP, sin determinar si la fundamentación otorgada por el Fisco era equívoca u oscura. IV. Que corresponde de forma preliminar recordar que los jueces no están obligados a analizar todas y cada una de las argumentaciones de las partes, sino tan sólo aquéllas que sean conducentes y posean relevancia para decidir el caso y que basten para dar sustento a un pronunciamiento válido (C.S.J.N., Fallos: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970, entre otros). V. Que, previo a ingresar al análisis de la cuestión medular -la cual consiste en determinar si la actividad realizada por PRIMERA CLASE S.A. se encontraba exenta o no respecto del impuesto al valor agregado- corresponde dar tratamiento al agravio mencionado en segundo término por la actora, que gira en torno a la introducción por parte del Tribunal Fiscal de la Nación de un hecho no controvertido en la causa, como lo es -en el caso- la existencia de la habilitación de la recurrente como Agencia de Remise, así como también la falta o ausencia de valoración del conjunto de las pruebas de la causa. A tal fin cabe recordar que es doctrina de esta Cámara, que de la apreciación efectuada por el Tribunal Fiscal de las circunstancias fácticas de la causa, en principio no corresponde apartarse dado los límites del recurso incoado (conf. art. 86, inc. b, ley 11.683; CS, Fallos: 300:985; 305:2261; esta Sala, Causa N° 13.068/10, in re ?Ambulancias Privadas Argentinas S.A.?, del 23/02/11). En efecto, se trata de cuestiones de hecho reservadas a ese organismo que exceden, en principio, el conocimiento de esta Cámara a menos que se pruebe que el Tribunal a quo hubiese incurrido en arbitrariedad en su decisión (conf. Sala IV: ?La Rueda Porteña S.A. (T.F. 9861-I) c/ D.G.I.? del 27/10/98; esta Sala: ?Amas María, Amas Miguel y Rodríguez Nérida HS (TF 19.634-I) c/D.G.I.? del 19/05/08 y ?Giménez Rosa Martínez (TF 29583-I) c/ DGI?, del 19/11/2013, entre otros.) En la especie, como se verá, se configura el supuesto que habilita la revisión de esta alzada. En efecto, el Tribunal a quo ha fundado su decisión respecto del objeto principal del litigio en la falta de habilitación que supuestamente detentaba la contribuyente durante los períodos fiscales en discusión (02/2001 - 11/2003) -punto que no fue controvertido por el Fisco-. Sin embargo, los elementos probatorios que el Tribunal cintero indica como prueba fehaciente de tal aserción son las contestaciones a los oficios librados a la Dirección General de Fiscalización de la Municipalidad de Rosario, obrantes a fs. 417/423 y 439. De dichas contestaciones puede observarse que a la pregunta formulada por la actora sobre ?si Primera Clase SA se hallaba autorizada en los períodos cuestionados para funcionar como Agencia de Remises? aquella Dirección respondió que ?mediante Resolución 350 de fecha 26/04/2005, bajo el número de inscripción 13 comienza su actividad como Agencia de Remise la empresa SYTSA SA cuyo nombre de fantasía resulta ser ?PRIMERA CLASE?, siendo acompañada a fs. 438 una copia certificada de dicha resolución, la que expresamente dispone: ?autorizar a SYTSA SA, con local ubicado en calle Av. Pellegrini ... Local ..., para brindar el Servicio de Apoyo al Sistema de Remises, al que se le asignará el número de inscripción N° ...?. (el destacado pertenece al Tribunal) De esta manera, queda evidenciado como el Tribunal de grado confunde la sociedad SYTSA SA -cuyo nombre de fantasía es PRIMERA CLASE- con la sociedad PRIMERA CLASE SA, continuadora de PRIMERA CLASE SRL. Corroborar tal afirmación el hecho que de las pruebas arrimadas a la causa se desprenda que las sociedades comerciales mencionadas en segundo término poseían su domicilio en Bv. Rondeau ... de la ciudad de Rosario, mientras que SYTSA SA tenía su domicilio en Av. Pellegrini ..., local ... A mayor abundamiento, y no obstante la ineficacia probatoria que detenta la documental acompañada a fs. 449/452 -con motivo de su inoportunidad procesal por haber sido presentada con posterioridad al dictado de la sentencia apelada-, no hace otra cosa que reafirmar el desacierto del Tribunal Fiscal en la valoración de la prueba la afirmación del Dr. Nicolás Vallet, asesor legal de la Dirección General de Fiscalización del Transporte de la Municipalidad de Rosario, que yace en la Nota N° 88.855/2013 de la mencionada repartición (ver. fs. 451), mediante la cual comunica ?que mediante Resolución N° 683 del 21/11/1994, la Secretaría de Servicio Públicos de la Municipalidad de Rosario otorgó a la empresa ?Primera Clase SRL? (...) autorización para brindar el sistema de apoyo al servicio público de remise, bajo el número de inscripción ..., cesando su funcionamiento (baja) en fecha 4 de julio de 2005 mediante Resolución N° 555? (adjunta en copia fiel del original a fs. 450). VI.- Que ello sentado, corresponde ahora analizar el punto neurálgico del litigio, consistente en determinar si la actividad desarrollada por la actora se encuentra, o no, exenta en el IVA. Para ello, debe realizarse un análisis de las normas en juego, comenzando por tener en cuenta que la ley del impuesto al valor agregado, en su art. 3º, inciso e) apartado 21, establece que ?se encuentran alcanzadas por el impuesto de esta ley las obras, las locaciones y las prestaciones de servicios que se indican a continuación: (...) e) Las locaciones y prestaciones de servicios que se indican a continuación, en cuanto no estuvieran incluidas en los incisos precedentes (...) 21. Las restantes locaciones y prestaciones, siempre que se realicen sin relación de dependencia y a título oneroso, con prescindencia del encuadre jurídico que les resulte aplicable o que corresponda al contrato que

las origina. A su vez, el art. 7º, inciso h), apartado 12 de esa ley -texto modificado según el decreto 802/2001- dispone que los servicios de taxímetros y remises con chofer realizados en el país, siempre que el recorrido no supere los 100 (cien) kilómetros se encuentran exentos del gravamen en cuestión. El decreto reglamentario establece que a los fines de la exención dispuesta en el artículo 7º, inciso h), punto 12 de la ley, se entenderá por servicios de transporte de pasajeros terrestres urbanos y suburbanos a los habilitados por los organismos competentes en jurisdicción nacional, provincial y municipal o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (cf. art. incorporado por el decreto 290/2000 a continuación del art. 33 del decreto 692/98) Luego, en el nivel municipal encontramos la Ordenanza N° 7369 de la Municipalidad de Rosario y su decreto reglamentario (dec. N° 2284/2002), normas encargadas de regular el servicio de transporte terrestre de pasajeros dentro de la órbita de su jurisdicción. Del art. 2 de la Ordenanza puede observarse que, si bien el servicio público de automóvil de alquiler (...) deberá prestarse necesariamente en el marco de una Agencia de Remise, que organice dicha prestación, no por ello deben confundirse los distintos roles que ocupan en el sistema regulatorio bajo análisis los titulares de licencia de remise con los titulares de agencias de remise. Es que la norma define a los primeros como toda persona física o jurídica a quien se le haya otorgado la licencia de remise y a los últimos como la persona física o jurídica, bajo cualquier tipo societario, excepto sociedades de hecho, que se ha habilitado para desarrollar la actividad organizativa de prestación del servicio público de remise. Incluso, define al remise como el vehículo habilitado a nombre de un titular de licencia, con el cual se desarrolla la prestación operativa del servicio y a la agencia de remise como la organización integrante del servicio público regulada por el Organismo de Aplicación destinada a prestar la cobertura logística al sistema. (el destacado pertenece al Tribunal) Cabe, también, tener presente los siguientes puntos relevantes de la Ordenanza 7.369, que pudieron llevar someramente a confusión al contribuyente sobre su posición frente al IVA: a) el art. 32 dispone que los locales habilitados por las respectivas Agencias serán los únicos lugares a través de los cuales se podrán contratar viajes de remises; b) los titulares de licencias de remise -en los términos del artículo 22 - tienen prohibido contratar el servicio en la vía pública; c) el art. 29 instituye que a partir de la promulgación de la presente Ordenanza cesa el sistema de prestación de Servicio Público de Remises en forma unipersonal y d) el art. 27 le impone como requisito indispensable para la obtención de la habilitación de Agencia de Remises, acreditar la formalización de contratos de servicios, en forma exclusiva, con una cantidad mínima de diez licencias de remises. A este punto, es menester recordar lo dispuesto por el art. 9º de la Ordenanza citada, en tanto formula que aquellos vehículos que pretenden habilitarse cumplimentarán los siguientes puntos: a) Contar con cobertura o póliza vigente por responsabilidad civil frente a terceros. b) Contar con cobertura o póliza vigente por responsabilidad civil sobre personas transportadas. Finalmente, a los efectos de dilucidar la solución al conflicto central del pleito, resulta de suma importancia señalar la opinión de la Dirección de Asesoría Técnica (DAT) en el Dictamen N° 121/96, mediante el cual indica que en la medida que la agencia de remises asuma el riesgo por el servicio de transporte y la responsabilidad ante el usuario, puede considerarse incluida en la franquicia establecida en el art. 6º, inciso j), punto 12 de la ley de IVA (actual 7º, inc. hº ap. 12). De lo contrario se constituye en mero gestor o promotor alcanzado por el gravamen. (el destacado pertenece al Tribunal) Luego, al referirse a la forma en que debe documentarse la operatoria en el caso que las agencias de remise realicen el servicio bajo su riesgo y responsabilidad el dictamen reza en tanto preste el servicio a su nombre, la agencia deberá facturar al usuario, si éste lo requiere, el 100 % del precio agregando que no corresponde que facture la comisión que le pertenece, toda vez que ésta surge por la diferencia entre sus ingresos y el costo en que incurre al contratar al remisero que efectúe el viaje. En igual sentido, y con motivo de la semejanza entre las actividades y utilización de idéntico criterio en la materia por parte del Fisco, resulta conveniente recordar el Dictamen N° 80/2002 de la DAT, el cual señala que dada la similitud del servicio de transporte brindada por las agencias de remises y las empresas de radiotaxis se entendió procedente aplicar idéntico criterio al expuesto en el Dictamen N°121/96 (DAT) a los servicios prestados por estas últimas, ello así siempre y cuando las mismas asuman la responsabilidad frente al pasajero por el servicio de transporte que brindan. En tal sentido, la empresa de radiotaxis deberá facturar al usuario, que así lo requiera, el 100% del valor del viaje, y recibirá por parte del taxista abonado una factura por el porcentaje que el mismo recibe del viaje. Cuando las empresas de radiotaxis actúen como gestoras o promotoras siendo su función proporcionarles clientes al taxista, es decir, cuando por el servicio de transporte no asume responsabilidad alguna, su actividad resultará alcanzada según las previsiones del art. 3º, inciso e) del apartado 21 de la ley del impuesto al valor agregado, debiendo facturar el taxista abonado el porcentaje que se le cobra en carácter de comisión por el viaje otorgado. (el destacado pertenece al Tribunal) VII.- Que, bajo tales premisas, lo que debió demostrar el contribuyente a fin de encuadrar su actividad en la exención tributaria es, por un lado, que su facturación provenía directamente del usuario del servicio de transporte -término utilizado en sentido amplio que puede abarcar al tomador del servicio o pasajero propiamente dicho- y no de los titulares de remises con los que celebró contratos de locación de servicios y, por el otro, que era ella (la agencia de remise) quien asumía el riesgo por el servicio de transporte y la responsabilidad frente al usuario. (cf. ésta Sala, causa N° 36.184/2013, in re Radio Taxi Siglo XXI SRL (TF 29645-I) c/DGI, sentencia del 10/12/2013). En

efecto, tales son los extremos que la actora no ha logrado acreditar. Por el contrario, de las actuaciones administrativas - y claramente detallado en el informe de investigación obrante a fs. 1/8 del Anexo I- surge que: i) La empresa PRIMERA CLASE SA (locadora) celebra contratos de locación de servicios con los titulares de los automóviles y licencias de remise (locatarios) mediante los cuales se obliga a brindar sus servicios como agencia de apoyo de remise -asignando viajes- y a proveerlos de equipos de comunicación satelital y radial en comodato, recibiendo en contraprestación el abono de un canon por parte de los locatarios. A su vez, éstos últimos se obligan a contratar un seguro de responsabilidad civil frente a los usuarios transportados y a terceros no transportados (cf. fs. 238/241, exp. adm. Anexo I Cuerpo 2); ii) En el punto n° 10 de la nota recibida por la AFIP el día 10/12/2002, la actora da cuenta del detalle de los remiseros propietarios de sus respectivos automóviles a quienes la empresa les presta el servicio de enlace con el pasajero transportado (cf. fs. 215 de igual cuerpo); iii) El Reglamento Interno de Funcionamiento de PRIMERA CLASE SA determina que ésta se encuentra habilitada por la Secretaría de Servicios Públicos de la Municipalidad de Rosario para brindar el Sistema de Apoyo a Remises y, por ello, tiene a su cargo coordinar el traslado de personas u objetos mediante la utilización de vehículos afectados al servicio de remises (ver fs. 242/246 mismo cuerpo); iv) De la nota suscripta por el apoderado de PRIMERA CLASE SA en la que indica la mecánica de facturación de prestaciones de servicios a usuarios con pago en cuenta corriente y a usuarios consumidores finales, se observa que a éstos últimos ¿les facturan los remiseros? (cf. fs. 223 de idéntico cuerpo), aseveración que es corroborada por los tickets que corren a fs. 282/286 del mismo exp. adm.; v) En respuesta a la solicitud realizada por el organismo recaudador, la Secretaría de Servicios Públicos de la Municipalidad de Rosario informó que ¿los responsables por la prestación del servicio público frente al usuario, son los titulares de las licencias de remises quienes deben contar con los seguros de responsabilidad civil frente a terceros y por personas transportadas? (cf. fs. 269 del mismo cuerpo); vi) Finalmente, es la propia actora la que afirma que no existe subordinación económica, técnica ni jurídica, así como tampoco relación de dependencia, con el titular de remise -en el caso, el sr. Angel Gabriel Sgarlata- (cf. copia de la sentencia de cámara recaída en los autos ¿Santilli Malvina Cristina c/Sgarlata Fabian y ot. s/daños y perjuicios? exp. n° 1628/03, obrante a fs. 62 in fine de los presentes actuados).

VIII.- Que, así las cosas, habiendo quedado establecido que la actividad desplegada por PRIMERA CLASE SA se encuentra efectivamente gravada por el Impuesto al Valor Agregado, el ajuste practicado en el Impuesto a las Ganancias con motivo de un incremento patrimonial no justificado -derivado de la impugnación de un contrato de mutuo y aportes de terceros-, que además fuere consentido por el contribuyente, extiende sus efectos en el IVA por imperio de la presunción -iuris tantum- que dispone el art. 18 inc. f) de la ley 11.683. De este modo, el agravio esgrimido por la actora respecto de la ¿ilógica? incidencia del incremento patrimonial no justificado en el Impuesto al Valor Agregado no puede prosperar, toda vez que el argumento de la recurrente se basa únicamente en insistir respecto de su posición de exenta en dicho impuesto, cuando para lograr su cometido, la actora debió haber aportado elementos susceptibles de controvertir la aludida presunción que demuestren que el incremento patrimonial no justificado tuvo un origen distinto a los ingresos por ventas omitidas gravadas (conf. ésta Sala en la Causa N° 21817/2012, in re ¿Soae Isaac Ruben (TF 22706-I) c/DGI?, del 23/05/2013). Asimismo, en cuanto a los intereses resarcitorios liquidados en el art. 4° de la referida resolución, corresponde su confirmación habida cuenta ¿que la conducta del contribuyente que ha dejado de pagar el impuesto -o que lo ha hecho en un monto inferior al debido- en razón de sostener un criterio en la interpretación de la ley tributaria sustantiva distinto del fijado por el órgano competente para decidir la cuestión no puede otorgar sustento a la pretendida exención de los accesorios, con prescindencia de la sencillez o complejidad de que pudiese revestir la materia objeto de controversia? (CSJN, Fallos: 323:135; y esta Sala en la Causa N° 2716/2009 in re ¿La República CIA Argentina de Seguros S.A (TF 22781-I) c/ DGI? del 06/10/2011).

IX.- Que respecto de los agravios relativos a obtener la revocación de las sanciones de multa impuestas en el art. 5° de la resolución (DV RRR1) N° 350/2006 debe advertirse que la accionante centra su cuestionamiento en la existencia de un supuesto error excusable en los términos del art. 45 de la ley 11.683, debido a la existencia de doctrina y jurisprudencia contradictoria con respecto a la posición que presentan frente al IVA las empresas de radiotaxi y agencias de remise, a razón de la exención dispuesta en el art. 7 inc. h) ap. 12. Sobre esta cuestión, esta Sala tiene dicho que la multa del art. 45 de la ley 11.683 puede eximirse por la causal del ¿error excusable?, ¿para lo cual el contribuyente debía probar que procedió con la debida diligencia a fin de evitar incurrir en una omisión del tributo? (conf. Causa N° 36.571/12, in re ¿Argentino Foot Ball Club (TF 28506-I) c/ DGI?, del 13/02/2013; y Sala V, Causa N° 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, ¿Argentino Foot Ball Club?, causa cit. y causa N° 42602/2012 in re ¿Pharma Argentina SA (TF 20371-I) c/ DGI? del 26/09/2013; y Sala II, Causa N° 26.108/07, in re ¿Cepas Argentina S.A. (TF 24.146I) c/D.G.I.?, del 24/07/08, voto de los jueces Grecco y Herrera). En tal sentido, analizados los presentes autos, dada la complejidad interpretativa de las normas involucradas y habida cuenta de los distintos criterios

jurisprudenciales sobre la cuestión, tanto en las diferentes salas del Tribunal Fiscal de la Nación como en las que componen esta Alzada, se torna aceptable -en el caso- la existencia de un error de derecho excusable que autoriza a dispensar la aplicación de la sanción impuesta con sustento en el art. 45 de la ley de Procedimiento Tributario (LPT). Ahora bien, resulta necesario señalar que sobre la multa de defraudación de impuestos aplicada por el Fisco Nacional por los períodos 02/2001 a 9/2001 en la parte proporcional a la incidencia en el saldo de impuesto del ajuste por incremento patrimonial no justificado con fundamento en los arts. 46 y 47 inc. a), recaee idéntica causal exculpatória que la referida en los párrafos precedentes del actual considerando, la cual logra desvirtuar el elemento subjetivo del tipo infraccional y, en consecuencia, exime a la contribuyente de la sanción. X.- Que, en virtud de la forma que aquí se decide, corresponde distribuir las costas de ambas instancias, en un 30% a cargo del Fisco Nacional y el 70% restante a cargo de la parte actora, en atención a la existencia de vencimientos parciales y mutuos, conforme a lo normado por los arts. 184 de la Ley 11.683 y 68, 2º párrafo, y 279 del CPCC. Por todo ello, a mérito de lo precedentemente expuesto, el Tribunal RESUELVE: Confirmar parcialmente la sentencia de fs. 443/448 en cuanto determina el tributo y liquida los intereses resarcitorios, bien por las razones expuestas en los considerandos V a VIII; y revocarla en cuanto a plica las multas. Las costas de ambas instancias se imponen en un 30% a cargo del Fisco Nacional y el 70% restante a cargo de la parte actora, atento la existencia de vencimientos parciales y mutuos. (arts. 279 y 71 del código procesal) Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

JORGE ESTEBAN ARGENTO    CARLOS MANUEL GRECCO    SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ

002800E