Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2024-20519573-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 27 de Febrero de 2024

Referencia: Entre Rios Fiduciaria SA. Bienes Personales. Responsable Sustituto. Entidad Pública. Fiduciario

---

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En la Ciudad de Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala “A” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Laura Amalia Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación) y Pablo Alejandro Porporatto (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación), a fin de resolver el expediente N° 39213-I, caratulado: ***“ENTRE RIOS FIDUCIARIA SA s/apelación"*** y su acumulado N° 40306-I, caratulado: ***CALABRESE ALFREDO CESAR s/apelación-”***.

La Dra. Guzmán dijo:

I. Que a fojas 31/50 se interpone recurso de apelación contra la resolución de fecha 28/1/2014 de la AFIP-DGI, mediante la cual se determinó la obligación tributaria de la actora frente al impuesto sobre los Bienes Personales, períodos fiscales 2008, 2009 y 2010 como responsable sustituto por su condición de fiduciaria del Fideicomiso Inmobiliario CPCEER y del Fideicomiso Ordinario de Inversión en Activos Entrerrianos, con más intereses resarcitorios y se le aplicó la multa del artículo 45 de la ley 11683.-

En primer término efectúa un relato de los antecedentes que originaron el ajuste aquí discutido.

Entiende que en su caso no se configura el hecho imponible establecido en la ley, y en consecuencia, ella no reviste el carácter de responsable sustituto del impuesto por su actuación como sociedad fiduciaria de los fideicomisos celebrados en la especie con el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Entre Rios.

En esa línea explica que el origen legal y la particular naturaleza jurídica que reviste el Consejo, esto es, concebido como una entidad de derecho público, no permiten considerar que se trate de un sujeto pasivo del impuesto.

Añade que por la misma razón, los bienes que integran su patrimonio social tampoco pueden encontrarse gravados con el mencionado impuesto, ya que los mismos se encuentran afectados o destinados enteramente al

cumplimiento de las finalidades públicas preestablecidas y delegadas normativamente por el propio Estado provincial.

Plantea la inaplicabilidad de la presunción contenida en el artículo 25.1 de la ley del gravamen. Supletoriamente plantea la inconstitucionalidad de la aplicación al caso concreto de aquélla por entender que se vulneran los principios de capacidad contributiva y de legalidad en materia tributaria y la garantía de razonabilidad de los actos públicos.

Por último, con relación a la multa, expone los agravios vinculados a la materialidad del hecho ilícito. En subsidio alega la figura del error excusable.

Cita doctrina y jurisprudencia en su favor. Hace reserva de la cuestión fiscal.

Posteriormente a fojas 123/145vta el sr. Alfredo César Calabrese interpone recurso de apelación contra la resolución de fecha 7/7/2014 de la AFIP-DGI, mediante la cual se determinó su obligación tributaria como responsable personal y solidario por su condición de presidente de la firma, por el mismo impuesto y períodos, con más intereses resarcitorios y se le aplicó idéntica figura sancionatoria.

Comienza relatando los antecedentes que originaron el ajuste aquí discutido y la atribución de responsabilidad hacia ella.

Luego comienza exponiendo los agravios. En ese sentido sostiene la improcedencia de la extensión de responsabilidad solidaria. Al respecto, sostiene que el fisco se apoya pura y exclusivamente en el hecho que era presidente del directorio de la sociedad. Añade que no se tuvo en cuenta ni su situación particular ni de los otros directivos en orden a su actuación real vinculada con el presunto incumplimiento.

En esa misma línea, advierte que la resolución apelada carece de verdaderos fundamentos ya que, dice, se apoya en una supuesta automaticidad de la responsabilidad solidaria que no es tal.

Con base en ello considera que tal acto es nulo de nulidad absoluta en insanable por no sustentarse en los hechos antecedentes de la causa ni en el derecho aplicable, violándose su derecho de defensa.

Sostiene que el principio de responsabilidad subjetiva impone que el sujeto a quien se responsabiliza deba tener una participación directa en la administración de la sociedad o la disposición de fondos sociales para ser pasible de la imputación de la responsabilidad solidaria. En efecto, dice, resulta necesario, al momento de la imputación de la aquél instituto que el responsable haya actuado en oportunidad de producirse la infracción tributaria. Agrega que no se trata de una responsabilidad objetiva, sino subjetiva y derivada de una conducta que importe incumplimiento de los deberes impositivos a cargo del director o representante, o sea, para que ello se configure, éste debe administrar los bienes de la sociedad o disponer de ellos en el ejercicio de sus funciones.

Reafirma que no existe prueba alguna que demuestre que era quien tenía a su cargo la disposición de los bienes de la firma ni que estuviera bajo su esfera de decisión el ingreso o no de los impuestos aquí reclamados.

En punto a ello remarca que atento el carácter represivo que tiene la extensión de responsabilidad solidaria, es al ente fiscal a quien le corresponde demostrar que se cumplen en el presente supuesto los requisitos establecidos por la normativa aplicable.

Considera que la norma tiene un carácter represivo y como tal exige que la prueba de los hechos quede a cargo de

quien realiza la imputación.

Señala que el actual artículo 8° inc. a) primer párrafo in fine de la ley 11683 deviene inconstitucional por violar el derecho de defensa al exigir una demostración imposible y por vulnerar el derecho de propiedad de ella al erigirlo en responsable de la deuda de un tercero por el solo hecho de integrar el directorio de la sociedad sin ningún otro aditamento de hecho que no se ha intentado acreditar en autos.

En subsidio plantea la defensa de fondo con relación a la improcedencia del ajuste reclamado a la principal.

Por último, se agravia de la sanción. Resalta que la extensión de la responsabilidad solidaria como integrante del órgano societario vulnera las bases fundamentales que imperan en el campo del derecho tributario penal. En ese sentido, expresa que por ser el ilícito tributario y sus sanciones de naturaleza penal, nadie puede ser penado por el hecho de un tercero y que la culpabilidad es el fundamento de la responsabilidad y aquélla requiere como presupuesto la imputabilidad.

Cita jurisprudencia y doctrina en su favor. Hace reserva de la cuestión federal.

II. Que a fojas 62/75vta y 195/218 contesta la representación fiscal, quien por las razones de hecho y derecho que expone, solicita se confirmen las resoluciones apeladas. Hace reserva de la cuestión federal.

III. Que a fojas 235 se elevan las presentes actuaciones a consideración de la sala A.

Finalmente a fojas 236 se llaman los autos para dictar sentencia.

IV. Que en uso de sus facultades el organismo fiscal verificó que la actora no había ingresado el impuesto sobre los Bienes Personales en carácter de responsable sustituto de los fideicomisos no financieros.

Del informe final de inspección (vide fojas 181/194 de los a.a. –Legajo Principal-), surge que la firma reviste el carácter de fiduciaria del Fideicomiso Inmobiliario C.P.C.E.E.R. constituido por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Entre Ríos con determinados bienes para la preservación y desarrollo del Sistema de Atención de la Salud y protección de sus recursos en inversiones inmobiliarias a fin de garantizar la estabilidad y seguridad en el tiempo. El mencionado Consejo es el único fiduciante/beneficiario en el contrato de fideicomiso celebrado entre las partes.

Como consecuencia del presente cargo –gravabilidad en el impuesto sobre los B.P., el Consejo recurrió ante el Juzgado Federal de Paraná con una demanda de inconstitucionalidad y una medida cautelar de no innovar. Con fecha 4/5/2011 el Juzgado rechazó la demanda interpuesta.

Ante la consulta a E-fisco “Fideicomisos” surge la firma de la actora como fiduciario de otro fideicomiso “no financiero” denominado Fideicomiso Ordinario de Inversión en Activos Entrerrianos, siendo un fideicomiso de inversión.

Del análisis de los contratos aportados se aprecia la existencia de dos fideicomisos, el Fideicomiso Inmobiliario C.P.C.E.E.R. y el fideicomiso de inversión, Fideicomiso Ordinario de Inversión en Activos Entrerrianos, siendo el fiduciario de ambos, la recurrente.

Luego de analizar la normativa aplicable, el organismo fiscal concluyó que la actora debió liquidar e ingresar el impuesto sobre los Bienes Personales en el carácter antes invocado por ambos fideicomisos, por los períodos fiscales 2008, 2009 y 2010.

Ello así, el enfoque de discusión se centra en dilucidar si, como sostiene la recurrente, esto es, no le es exigible el ingreso en carácter de responsable sustituto del impuesto de marras por los bienes transferidos en fiducia por el Consejo (fiduciante/beneficiario), en razón de que éste no es sujeto pasivo del gravamen ni tampoco los bienes que integran su patrimonio se encuentran alcanzados.

V. Que en primer término, cabe poner de resalto que no se encuentra en discusión que el fiduciante/beneficiario es una entidad de derecho público, en consecuencia, no corresponde verificar tal situación.

Aclarado ello, conviene describir la normativa involucrada en la presente Litis.

El artículo 1 de la ley 24.441 establece *"Habrá fideicomiso cuando una persona (fiduciante) transmita la propiedad fiduciaria de bienes determinados a otra (fiduciario), quien se obliga a ejercerla en beneficio de quien se designe en el contrato (beneficiario), y a transmitirlo al cumplimiento de un plazo o condición al fiduciante, al beneficiario o al fideicomisario."*

Por su parte el artículo 14 prevé que los bienes fideicomitidos constituyen un patrimonio separado del patrimonio del fiduciario y del fiduciante y el artículo 15 prevé el resguardo de dichos bienes a la acción singular o colectiva de los acreedores de aquellos sujetos. Por su parte, la ley N° 23966 estableció un impuesto aplicable sobre todo el territorio de la Nación y que recae sobre los bienes personales existentes al 31 de diciembre de cada año, situados en el país y en el exterior, definiendo como sujetos pasivos del gravamen a las personas físicas y sucesiones indivisas domiciliadas o radicadas en el país y en el exterior, por los bienes situados en el país y en el exterior, como asimismo a las personas físicas y sucesiones indivisas domiciliadas o radicadas en el exterior por los bienes situados en el país.

A su vez, el artículo 25 bis de la ley del impuesto de marras establece un régimen de responsabilidad sustituta para fideicomisos. Ello fue dispuesto por la ley 26452 (BO: 16/12/2008). Allí se establece que: "*Tratándose de fideicomisos no mencionados en el inciso i) del artículo 22 de esta ley excepto cuando, el fiduciante sea el Estado nacional, provincial, municipal o la Ciudad Autónoma de Buenos Aires o aquéllos se encuentren destinados al desarrollo de obras de infraestructura que constituyan un objetivo prioritario y de interés del Estado nacional, el gravamen será liquidado e ingresado por quienes asuman la calidad de fiduciarios, aplicando la alícuota indicada en el primer párrafo sobre el valor de los bienes que integren el fideicomiso al 31 de diciembre de cada año, determinado de acuerdo con lo establecido en el inciso k) del artículo 22 de la presente ley. El impuesto así ingresado tendrá el carácter de pago único y definitivo. En caso que el Estado nacional, provincial, municipal o la Ciudad Autónoma de Buenos Aires comparta la calidad de fiduciante con otros sujetos, el gravamen se determinará sobre la participación de estos últimos, excepto en los fideicomisos que desarrollen las obras de infraestructura a que se refiere el presente párrafo.*

En los casos mencionados en el párrafo anterior, se presume sin admitir prueba en contrario, que los bienes que integran el fideicomiso pertenecen de manera directa o indirecta a sujetos pasivos del gravamen"

VI. Que por lo tanto, existen dos tipos de fideicomisos no alcanzados por este régimen de responsabilidad sustituta, todos aquellos en los que el fiduciante sea el Estado Nacional, Provincial, Municipal o la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, o aquellos que se encuentren destinados al desarrollo de obras de infraestructura que constituyan un objetivo prioritario y de interés del Estado Nacional (Fideicomisos con participación estatal y/o interés nacional) y aquellos en los que el fiduciario es una entidad financiera autorizada (Fideicomisos financieros).

Ello así, del artículo 1° de la ley provincial 7896 surge que el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de

Entre Ríos es una persona de derecho público no estatal con independencia funcional del gobierno de la provincia.

Asimismo, de uno de los contratos de fideicomiso, -Contrato Inmobiliario-, (vide fojas 75/76vta de los a.a. -Legajo Principal- y fojas XX), surge en el punto 1) “Que, el Fiduciante, es un ente público no estatal...”

Por otra parte, cabe señalar que los bienes fideicomitidos constituyen un patrimonio separado del patrimonio del fiduciario y del fiduciante (arts. 14, 15 y 16, L. 24441), lo que constituye una excepción al principio de unicidad y universalidad patrimonial por el cual cada persona responde ilimitadamente con su patrimonio. en el fideicomiso los bienes pertenecen al fiduciario hasta que se produzca la causa para entregarlos a los beneficiarios

Siendo ello así, se infiere que el fideicomiso, se diferencia patrimonialmente del Consejo y reúne las características de los fideicomisos alcanzados por el gravamen.

En efecto, en la Cláusula Primera, del mencionado contrato se desprende la transmisión del dominio fiduciario, el Fiduciante se compromote a transferir la propiedad fiduciaria del inmueble y su posesión, lo cual es aceptado por la Fiduciaria, aquí la recurrente, quien se compromote a adquirirlo en tal carácter. Lo mismo ocurre en la Cláusula Primera del Contrato de Fideicomiso de Inversión Multipipropósito (vide fojas 84/86vta de los a.a. -Legajo Principal-), allí el Fiduciante se compromete a transferir en propiedad Fiduciaria los fondos y recursos que decida invertir, lo cual es aceptado por la fiduciaria, quien se compromete a adquirirlo en tal carácter.

VII. Que cabe señalar que la modificación legal antes descripta implementó la figura del responsable sustituto que pone en cabeza del fiduciario de fideicomisos ordinarios, estableciendo una presunción que no admite prueba en contrario respecto a que los bienes que integran el fideicomiso pertenecen de manera directa o indirecta a sujetos pasivos del gravamen.

En ese sentido, salvo las excepciones expuestas, el resto de los fideicomisos deberá actuar como responsable sustituto, debiendo liquidarse e ingresarse el tributo en relación con las participaciones emitidas por quienes asuman la calidad de fiduciarios.

VIII. Que en lo atinente a los agravios de la recurrente tendientes a cuestionar la validez constitucional de las disposiciones legales en trato ante este Tribunal, cabe señalar que, atento la restricción jurisdiccional contenida en el art. 185 de la Ley 11.683, no es posible acoger el planteo que formula la apelante en ausencia de un pronunciamiento de la Corte que así lo declare.

En mérito a lo expuesto, corresponde confirmar el ajuste efectuado por el Fisco Nacional, con costas.

IX. Que debo expedirme entonces, para una mejor exposición, sobre los agravios dirigidos contra la resolución que estableció la responsabilidad personal y solidaria del Sr. Alfredo César Calabrese, para lo cual corresponde esclarecer su naturaleza jurídica, para extraer los presupuestos a los que la ley subordina el nacimiento de aquella responsabilidad.

Nos enseña D’Amati que “la doctrina tradicional había en diversas ocasiones precisado que “*además de al sujeto pasivo del impuesto, la ley tributaria muchas veces declara obligado al pago del tributo o, también, al cumplimiento de otros deberes fiscales, a una persona diversa que puede denominarse responsable del impuesto*” (D’Amati, Nicola, “Derecho Tributario, Teoría y Crítica”, Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de derecho reunidas, Madrid, 1985, pág. 363 y sgtes., y sus citas).

El ordenamiento jurídico tiene particular interés en regular –dentro de los sujetos pasivos- una figura con clara función de tutela del crédito fiscal, justificación de la existencia de la solidaridad en materia tributaria. En efecto, como señalan los Dres. Buitrago y Gamberg "*la norma tributaria para tutelar el interés fiscal en la recaudación segura y rápida de los tributos, involucra con vínculos solidarios en la obligación, a sujetos a los cuales, con seguridad, no es referible la capacidad contributiva evidenciada por el presupuesto de hecho. En estos casos, la ampliación de los sujetos implicados la realiza la norma tributaria, aplicándola a sujetos pasivos de los efectos ulteriores de un presupuesto de hecho diverso en el cual, a aquellos efectos propios del hecho imponible, se agregan otros elementos*" (Vid. Ley N° 11.683 de Procedimiento Tributario Comentada, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2019, pág. 49 y sgtes.).

Es así que el legislador traza un mecanismo por el cual el impuesto es, por ley puesto a cargo de una determinada persona, que coincide con el partícipe directo de la situación base del impuesto y por otra norma, distinta, se establece la obligación de otro sujeto, a la vez y junto al primer obligado. En esa dirección, explica Jarach, sólo el sujeto pasivo principal (el deudor por título propio o contribuyente) puede ser determinado sin necesidad de alguna norma expresa por parte de la ley, porque se deduce de la naturaleza del hecho imponible.

Todos los demás sujetos pasivos, agrega, se distinguen de aquél porque, aunque tengan alguna relación con la hipótesis de incidencia de la obligación tributaria, esta relación no es tan estrecha como para significar que para ellos existe la causa jurídica del tributo. De ello, extrae la importante consecuencia de que sólo el criterio de atribución del hecho imponible al contribuyente es necesariamente un criterio económico, para los otros obligados el criterio de atribución debe resultar explícitamente de la ley y puede ser de cualquier naturaleza (El hecho imponible, pág. 177/9).

Dicho mecanismo fue receptado por nuestra legislación tributaria, pues de acuerdo con lo que disponía el artículo 6 de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones, texto vigente a la sazón) "*están obligados a pagar el tributo, con los recursos que administran, perciben o que disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etc., en la forma y oportunidad que rijan para aquellos o que especialmente se fijen para tales responsables bajo pena de las sanciones de esta ley...*" entre otros, "*los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonio a que se refiere el artículo 5º, en sus incisos b) y c)*". Por su parte, el artículo 8 disponía –en lo que aquí interesaque " *Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas:*

a) todos los responsables enumerados en los primeros cinco incisos del artículo 6º cuando, por incumplimiento de sus deberes tributarios, no abonaran oportunamente el debido tributo, si los deudores no cumplen la intimación administrativa de pago para regularizar su situación fiscal dentro del plazo fijado por el segundo párrafo del artículo 17. No existirá, sin embargo, esta responsabilidad personal y solidaria con respecto a quienes demuestren debidamente a la Administración Federal de Ingresos Públicos que sus representados, mandantes, etc. , los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales…".

Como concurriera a sostener tiempo atrás, en el régimen de solidaridad previsto en nuestra legislación se destacan dos figuras, no de diversa estructura, sino que son colocadas en grado diverso: una, obligación principal y la otra, garantía de aquélla y dependiente por tanto de ella. "*En consecuencia no se trata de la existencia de una obligación única a cargo de diversos deudores cuyo cumplimiento pueda el acreedor exigir indistintamente a cualquiera de ellos, sino la de una obligación principal o primaria y otra u otras, accesorias o subsidiarias, de*

tal modo que el acreedor, es decir el Fisco Nacional, puede hacer valer sus derechos siguiendo un orden preestablecido. Así, la obligación de garantía resulta solidaria toda vez que éstos no responden como deudores directos de la obligación de pagar el impuesto sino como responsables de la deuda ajena, no quitando la solidaridad a esta obligación de garantía su carácter subsidiario" (Vid. Buitrago y otras, "Procedimiento Fiscal", Errepar, Buenos Aires, 2001, pág. 76 y sgtes., y sus citas).

X. Que aclarado ello, resulta imperioso precisar cuáles son los requisitos necesarios para que dicha responsabilidad pueda determinarse en cabeza del recurrente.

En dicho sentido, tengo para mí que la responsabilidad descripta no es del tipo objetivo ni deriva de la simple vinculación entre los responsables y el deudor del tributo, circunstancia que se desprende del último párrafo del inciso a) del artículo 8 en tanto dispone que aquélla no existirá si se demuestra debidamente "*que sus representados, mandantes, etc., los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales…*". En ese sentido, debe destacarse que no se trata de una responsabilidad formal sino a título represivo, en tanto responde a los fundamentos de dolo o culpa a cuyos efectos deberá valorarse la conducta del responsable. Como con justeza explicara el Dr. Martínez: *"la responsabilidad solidaria en cuanto al impuesto…importan responsabilidad a título represivo desde que se funda en la violación del deber que la ley fiscal pone a su cargo de pagar el impuesto al Fisco con los recursos que administran o de que disponen. ("Quatrocchi, Antonio Serafín" (27/9/1966).*

XI. Que bajo tales pautas corresponde analizar los agravios esgrimidos por el Sr. Calabrese.

Aquél se agravia de que el organismo fiscal se limitó a efectuar una remisión "in totum" a lo actuado respecto de la contribuyente principal, sin tener en cuenta su situación particular. Por tal razón invoca la nulidad de la resolución apelada ya que, dice, no se apoya en los hechos antecedentes de la causa ni en el derecho aplicable.

Al respecto, recuerda que la extensión de responsabilidad solidaria es un supuesto excepcional y no procede de manera automática. Reafirma que no existe prueba alguna que demuestre que él tenía a su cargo la disposición de los bienes de la firma, ni que decidía el ingreso o no de los impuestos reclamados.

Ello así, se destaca que el Sr. Calabrese no controvierte su carácter de presidente de la firma por los períodos en discusión.

Sentado ello, resulta menester resaltar que el juez administrativo acredita lo resuelto con la documentación que obra en los antecedentes administrativos, que no ha merecido reproche de la recurrente.

Así, surge que la firma es titular de una cuenta corriente en la cual figura desde el 24/8/2007 con firma conjunta del Sr. Calabrese en su carácter de presidente junto al director, asimismo, surge que ha actuado en dicho carácter ante el inicio de la fiscalización a la firma, suscribiendo el F.8000 N° 022000201139509207 de fecha 9/6/2011, el requerimiento efectuado mediante F08600/I N° 022000201139510204 y el acta labrada en F. 8400 N° 022000201139511601. (vide fojas 2,3 y 4 -Legajo Principal- y 466 a 468 del cpo. Responsable Solidario de los a.a.). Así como también otros formularios. En efecto, con fecha 23/9/11, 02/11/11, 29/5/12 y 21y 24/8/12 respondiendo a sendos requerimientos que se efectuaron a raíz de la fiscalización.

En virtud de lo expuesto y lo informado por el Fisco Nacional, se permite corroborar la efectiva participación del Sr. Calabrese quien detentó el cargo de Presidente en los respectivos periodos y actuando a tal fin.

Atento lo expuesto, tanto el planteo de nulidad como los argumentos que desarrolla para demostrar su tesis, no

pueden prosperar.

En efecto, la actora debió ante este organismo jurisdiccional arbitrar y extremar los medios de prueba para que el juzgador obtenga el grado de convicción que permita considerar excluida su responsabilidad en torno a los hechos oportunamente investigados. Debió aportar al proceso las pruebas que otorguen elementos de juicio que permitan acreditar su falta de responsabilidad o, la imposibilidad en que lo hubiese colocado el deudor principal para cumplir con las obligaciones fiscales a su cargo, lo que no hizo, no bastando las simples alegaciones dirigidas a cuestionar la atribución de su responsabilidad ni a cuestionar la inexistencia de deuda que discute el deudor principal.

En tales condiciones, el acto apelado en este punto, se ajusta a derecho por cuanto se ha cumplido con los requisitos de fondo y forma exigidos por la ley para determinar la responsabilidad del actor.

Por todo lo expuesto corresponde confirmar la resolución apelada en cuanto determina la responsabilidad solidaria del Sr. Calabrese. Con costas.

XII. Que finalmente corresponde analizar la sanción aplicada con sustento en el artículo 45 de la ley 11683.-

Dicha norma tipifica el ilícito de omisión de impuestos, que requiere -en situaciones como la sub examine- la concurrencia de dos situaciones, a saber: a) omisión de pago de impuestos y b) la falta de presentación de declaraciones juradas o presentación de declaraciones juradas inexactas.

Siempre que el juez administrativo haya descartado la existencia de "declaraciones engañosas", además de los presupuestos de culpa o negligencia.

Ello así, el extremo objetivo que requiere la norma para su procedencia se encuentra verificado en la especie, pues como quedó explicado en los considerandos anteriores, como consecuencia de las tareas de verificación llevadas a cabo por el ente fiscal, se detectó que el recurrente computó en forma improcedente la reducción contemplada en el inciso b) del artículo 4º de la ley de impuesto a la ganancia mínima presunta.

Sentado lo que antecede, debe este Tribunal examinar la presencia del elemento subjetivo, cuya concurrencia es necesaria para la configuración del ilícito en cuestión y cuya inexistencia alega la recurrente. Debe precisarse que para que alguien pueda ser castigado debió obrar voluntariamente, con culpa, pues entiendo que deben excluirse aquellas sanciones exigidas sólo de modo objetivo

Sobre el particular, cabe recordar que nuestro Máximo Tribunal al delinear el ilícito en cuestión sostuvo que " *...surge claramente del texto transcripto que no es exigible una conducta de carácter doloso del contribuyente que deba ser acreditada por el organismo recaudador. Por lo tanto, la jurisprudencia que ha tenido en cuenta el a quo no es apta para decidir la cuestión en examen"*

"*Que, sentado lo que antecede, cabe destacar que esta Corte ha reconocido en numerosas oportunidades 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). 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, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (Fallos - 316:1313; causa L.269.XXXII, "Lambruschi, Pedro Jorge s/ley 23771", fallada el 31/10/1997)".*

"Que por lo tanto, toda vez que en el caso ha quedado acreditada la materialidad de la infracción prevista por el art. 45 de la ley 11683 (texto citado) con la determinación de la obligación tributaria que ha quedado firme -de la que resulta la omisión del pago de impuestos y la inexactitud de las declaraciones juradas presentadas por la actora- la exención de responsabilidad sólo podría fundarse válidamente en la concurrencia de alguna de las circunstancias precedentemente aludidas" ("Elen Valmi de Claret", del 31/3/99)

XIII. Que en ese contexto corresponde analizar si se encuentre configurado el alegado error de derecho excusable. En efecto, es conteste la jurisprudencia en considerar que aquel será excluyente de culpabilidad cuando provenga de una razonable oscuridad de la norma, ya sea por normas intrincadas o contrapuestas, o simplemente por criterios interpretativos distintos que colocan al contribuyente en la posibilidad, razonable, de equivocarse al aplicarla.

Al respecto, es dable destacar que en función a las particularidades del caso, en que la actora pudo considerar que no le correspondía tributar el impuesto, su conducta resultaba justificada en la inteligencia de la norma aplicable.

XIV. Que en mérito a lo expuesto, corresponde revocar la multa aplicada. Idéntico temperamento cabe seguir con relación a la sanción aplicada al responsable solidario. Las costas se imponen por su orden.

En consecuencia voto por: Confirmar las resoluciones apeladas en cuanto determinan el impuesto sobre los Bienes Personales y liquidan intereses resarcitorios, con costas; y revocarlas con relación a las multas aplicadas, imponiendose las costas por su orden.

El Dr. Porporatto dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. Guzmán.

Por ello, **SE RESUELVE:**

Confirmar las resoluciones apeladas en cuanto determinan el impuesto sobre los Bienes Personales, y liquidan intereses resarcitorios, con costas; y revocarlas con relación a las multas aplicadas, imponiendose las costas por su orden.

Se deja constancia que la presente resolución se dicta de conformidad con el artículo 52 del RPTFN, por encontrarse vacante la Vocalía de la 3era Nominación.

Regístrese, notifíquese, oportunamente, devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.-

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.02.27 12:11:48 -03:00

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal Subrogante
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.02.27 14:03:19 -03:00

Laura Amalia Guzman
Vocal
Vocalía II Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.02.27 14:03:20 -03:00