República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-149554720-APN-VOCV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 15 de Diciembre de 2023

Referencia: Sentencia EX-2023-76105798- -APN-SGAI#TFN “D.M.S”

El Expediente EX-2023- 76105798- - APN-SGAI#TFN caratulado “D.M.S” a resolución de los miembros que integran la Sala “B” de este Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Armando Magallón (Vocal Titular de la Cuarta Nominación), José Luis Pérez (Vocal Titular de la Quinta Nominación) y Pablo A. Porporatto (Vocal Titular de la Sexta Nominación);

El Dr. Pérez dijo:

I.- Que mediante IF-2023-76105783-APN-DTD%JGM la parte actora interpone recurso de apelación en los términos del artículo 76 de la ley 11.683 contra la Resolución No DJRPM/029-2022, emitida por la División Jurídica de la Dirección Regional Palermo (AFIP-DGI) del 12 de junio de 2023, por la cual se le aplicó una multa de pesos CINCO MILLONES SETECIENTOS SETENTA Y NUEVE MIL CINCUENTA Y SEIS CON CUARENTA CENTAVOS ($ 5.779.056,40.-) en relación al Aporte Solidario y Extraordinario, en los términos del art. 45 con la reducción prevista en el art. 49 de la Ley de rito.

Detalla que el 10 de mayo de 2021, la AFIP inició una inspección (O.I. N° 1929512), mediante la cual se dispuso la fiscalización del “aporte solidario y extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la Pandemia” (en adelante “ASE”). En el marco de dicha inspección, el organismo fiscal efectuó un requerimiento de información y documentación, el que contestó con fecha 26 de mayo de 2021, manifestando la imposibilidad práctica de cumplirlo atento la emergencia sanitaria imperante en dicho momento por el virus SARS-CoV-2, y solicitó una prórroga de los plazos.

Continúa describiendo que el 10 de agosto de 2021, la AFIP emitió un nuevo requerimiento, en el cual reiteró el mismo pedido de documentación e información.

Frente a ello, el 10 de septiembre de 2021 el apelante respondió manifestando: (i) imposibilidad fáctica de responder en el tiempo acordado; (ii) solicitando suspensión de plazos y prórroga en subsidio; y (iii) respondió, al menos preliminarmente, algunos de los puntos del requerimiento, en función de la información disponible a tal fin.

Asimismo, señala que en fecha 27 de septiembre de 2021, y sin que hubiera mediado la notificación de una vista

previa por parte de la Administración, el contribuyente de autos efectuó la presentación de la declaración jurada correspondiente al ASE y adhirió a un régimen de facilidades de pago (Plan 335549).

Manifiesta la improcedencia de la multa aplicada, toda vez que la recurrente ha optado por presentar

la declaración jurada, impulsado por el deseo de evitar onerosos costos administrativos y como una evidencia adicional de que es un buen contribuyente. Sin embargo, dice que ese gesto, no debe interpretarse como un reconocimiento de la constitucionalidad del tributo en cuestión.

Plantea la inconstitucionalidad de la multa la que entiende se encuentra intrínsecamente ligada a la controvertida constitucionalidad del tributo original.

Señala que no se verifica ni el tipo objetivo ni el tipo subjetivo de la sanción, dos elementos indispensables para determinar la procedencia de la misma. Entiende que no se ha proporcionado ninguna prueba ni argumento sobre la atribución subjetiva de la infracción aplicada.

Plantea sendos agravios constitucionales relativos a la afectación al derecho de propiedad, de igualdad, de seguridad jurídica y de razonabilidad.

Por otro lado señala que, de acuerdo con las declaraciones juradas que presentó como prueba documental y como prueba informativa, se estableció que debía pagar $23.116.225,59 por el concepto de ASE durante el período fiscal 2020. Ahora bien, destaca que en ese mismo año fiscal, él generó ingresos relacionados con sus bienes sujetos al ASE de $535.048,74. Estos ingresos se derivaron de rentas obtenidas por bienes gravados por el ASE.

Describe que en el formulario 711 que aporta, estos ingresos fueron calculados a partir de un ingreso bruto de tercera categoría de fuente extranjera de $1.380.651,69. De este total, se realizó una deducción de $845.602,95, correspondiente a la segunda categoría de fuente extranjera y no se incluyeron los ingresos de cuarta categoría de fuente argentina, ya que estos pertenecen a la actividad personal del recurrente y no se relacionan con los bienes considerados en este análisis.

En ese escenario, señala que le llevaría acumular los ingresos generados a partir de esos bienes durante un total de 43,20 años para cubrir el monto exigido por el ASE. Por lo que lo considera un impuesto de carácter confiscatorio.

En subsidio, plantea error excusable ya que pudo razonablemente entender que no estaba obligado a presentar la declaración jurada del ASE.

Además, destaca su iniciativa de presentar la declaración jurada y regularizar el tributo antes de que se lo solicitara la inspección -o se le realizara una determinación de oficio-, a pesar de considerar que no era necesario. Este hecho -entiende- habla de su responsabilidad y su respeto hacia las instituciones fiscales.

Ofrece prueba documental e informativa, reserva el caso federal y solicita se revoque la resolución apelada con costas.

II- Que mediante IF-2023-111897208-APN-DTD#JGM el Fisco Nacional contesta el traslado conferido, rechaza el remedio intentado por la actora y solicita la confirmación de la resolución recurrida, con expresa imposición de costas a su cargo.

Señala que la multa fue aplicada, entonces, como consecuencia de haberse verificado la falta de presentación en

tiempo y forma de la declaración jurada (F. 1555) correspondiente al ASE, dejando de ingresar el monto del aporte en forma oportuna, extremo que configura un supuesto de inconducta fiscal contemplado en el referido art. 45 de la ley de rito fiscal.

Acerca de las inconstitucionalidades planteadas señala - en primer lugar – la improcedencia de tales planteos, atento lo dispuesto expresamente por el art. 185 de la Ley N° 11.683.

En cuanto al planteo de confiscatoriedad, cita jurisprudencia del Máximo Tribunal que señala que para la procedencia de la excepcional declaración de confiscatoriedad del gravamen, la parte actora no ha intentado ni en sede administrativa ni en la presente, acreditar la confiscatoriedad aludida, lo que por otra parte, se reitera, excede el marco de lo que se discute en estos actuados.

Destaca que la sanción se halla claramente configurada en autos, dado que no se encuentra controvertido que la contribuyente ha omitido la declaración e ingreso oportuno del ASE en la fecha del vencimiento general establecido (16/4/2021), habiéndola presentado recién el 27/09/2021 (esto es, una vez iniciada una fiscalización -01/05/2021-.

Es decir, resalta que fue necesario el despliegue de una actividad de fiscalización concreta a la aquí apelante para que esta diera cumplimiento con su obligación de declarar e ingresar el aporte correspondiente.

Entiende que no se da en autos un supuesto de presentación espontánea de la declaración jurada o el formulario en cuestión, sino que la misma ha sido presentada en el marco de una fiscalización iniciada.

Respecto a la procedencia del instituto del error excusable señala que es claro que se requiere mucho más que la mera invocación del error.

Acompaña los antecedentes administrativos, hace reserva del caso federal y solicita se confirme la resolución apelada con costas.

III. Que mediante PV-2023-114182046-APN-VOCV#TFN este Tribunal requiere a las partes que manifiesten, si consideran que la audiencia prevista por el artículo 173 de la Ley 11683 deviene inoficiosa en atención a las presentaciones ya efectuadas, quedando en consecuencia este Tribunal en condiciones de resolver sobre la pertinencia y admisibilidad de las pruebas ofrecidas.

A través de la PV-2023-123720773-APN-VOCV#TFN en atención a lo solicitado por la actora en su escrito de contestación y de conformidad a lo dispuesto por el art.173 de la Ley 11.683 se cita a las partes a la audiencia preliminar de prueba.

Mediante PV-2023-135787669-APN-VOCV#TFN luce agregada a las actuaciones el acta celebrada donde se describe que la parte actora señala que resulta relevante para su defensa que se acompañe el cuerpo de inspección para resolver la causa, la representante fiscal señala que no se encuentra en discusión el pago del impuesto, toda vez que fue conformado el ajuste y no resulta necesaria para la resolución de los presentes autos. El Vocal instructor interroga a la parte actora respecto de la prueba ofrecida y cómo se vincula la misma con la cuestión litigiosa de autos, escuchadas las partes y analizada la prueba informativa ofrecida, se concluye que deviene innecesaria la producción de la misma toda vez que respecto del punto 1 la misma ya fue acompañada por la representación fiscal, el punto 2 atento encontrarse acompañadas las actuaciones sumariales de las que surgen los elementos necesarios para la resolución de la presente y toda vez que la manifestación que efectúa el abogado de la parte respecto que la finalidad de la prueba era arrimar la manifestación del contribuyente respecto a su

disconformidad con el ASE lo cual surge del recurso incoado y de lo manifestado en esta audiencia por dicha parte, el punto 3 por no surgir de las actuaciones administrativas que el contribuyente tenga deudas, incumplimientos materiales o formales, lo cual ha sido tenido en cuenta por el Fisco Nacional al momento de graduar la sanción y en relación al punto 4 este Tribunal resuelve que a fin de poder completar la documental aportada por el Fisco Nacional se le requiere que acompañe copia de las declaraciones juradas de los impuesto a las ganancias y bienes personales del período fiscal 2020 y del ASE. En función a ello, se resolvió que deviene innecesaria la producción de la prueba informativa ofrecida por la actora, y se requirió a la representación fiscal que acompañe copia de las declaraciones juradas de los impuesto a las ganancias y bienes personales del período fiscal 2020 y del ASE, de lo que dio cumplimiento mediante IF-2023-138913263-APN-DTD#JGM.

Que en atención al estado de la causa por PV-2023-140202942-APN-VOCV#TFN se elevan los autos a consideración de la sala “B”, y mediante IF-2023-145802702-APN-VOCV#TFN pasan los autos para sentencia.

IV.- Que corresponde señalar que el origen de la fiscalización de la encartada tiene su origen en la Orden de intervención N°1929512 (vide informe de inspección de fs. 4/8vta. de los AA).

Se describe que “el origen del cargo: autogenerado - ETAPA 2 punto 2. Contribuyentes Personas Humanas y sucesiones indivisas con presentación de DDJJ del Impuesto sobre los Bienes Personales período fiscal 2019, que hayan exteriorizado un total de Bienes (Gravados y exentas Alcanzados en el País y en el Exterior) que superan la suma de $ 130.000.000”.

Además, se agrega que según surge de la consulta efectuada a la base de datos de la administración el inspeccionado se encuentro inscripto y Activo en el Impuesto a las Ganancias Individual, Impuesto sobre los Bienes Personales- Ley 23.966, T. /% y Aportes de la Seguridad Social (Autónomos).

Se detalla que con fecha 1 de Mayo de 2021 se dio inicio a la fiscalización mediante notificación en el domicilio electrónico declarado. (Fs. 2; 3 y 85 del expediente) que se solicitó la documentación e información relacionada con la determinación y pago del ASE (Fs. 3) y que finalmente el 27/09/2021 presentó la declaración jurada correspondiente a dicho tributo.

V.- Que, reseñadas las actuaciones administrativas, en primer lugar, corresponde abordar los argumentos planteados por la recurrente respecto de la afectación de sus derechos protegidos por la Constitución Nacional.

En ese sentido, y en el marco de lo dispuesto por el artículo 185 de la Ley 11683, debe recordarse que el aporte en crisis ha sido dictado por una ley del Congreso Nacional en circunstancias excepcionales, y que tal como ha señalado reiteradas veces nuestro Máximo Tribunal la declaración de inconstitucionalidad de una norma constituye la más delicada de las funciones susceptibles de encomendarse a un tribunal de justicia y configura un acto de suma gravedad que debe ser considerado como última ratio del orden jurídico; por lo que no cabe formularla sino cuando un acabado examen del precepto conduce a la convicción cierta de que su aplicación conculca el derecho o la garantía constitucional invocados (Fallos: 345:951).

Más aún en relación al supuesto de confiscatoriedad, se ha señalado inveteradamente que, para que ésta exista, debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital (Fallos: 242:73 y sus citas; 268:56; 314:1293; 322:3255, entre muchos otros). Asimismo, en todos los casos en que se ha hecho lugar a tal planteo, se ha puesto especial énfasis en la actividad probatoria desplegada por la parte actora, requiriendo una prueba concluyente a efectos de acreditar la mentada confiscatoriedad (Fallos: 220:1082, 1300; 239:157; 314:1293; 322:3255, entre otros).

En el caso particular, la actora se limita a esbozar lesiones a sus derechos en forma dogmática sin establecer la verdadera afectación en el caso concreto. En efecto, respecto al planteo de confiscatoriedad se reduce a efectuar un cálculo sin ofrecer medios probatorios idóneos que apunten a demostrar los extremos necesarios en los términos requeridos por el Máximo Tribunal. Ello así, corresponde desestimar los agravios ensayados por la recurrente.

VI.- Que, señalado ello, corresponde a este Tribunal resolver si se ajusta a derecho la multa aplicada por el Fisco Nacional referente al ASE, con sustento en el artículo 45 de la Ley N° 11.683 (texto vigente).

Dicho artículo establece que será sancionado con una multa del ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable, quienes omitieren: a) El pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas (...).

Al respecto, y en términos genéricos, cabe señalar que dicho artículo tipifica la infracción requiriendo la concurrencia de la omisión de pago del impuesto mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o la presentación de declaraciones juradas inexactas, tratándose de un ilícito culposo que protege como bien jurídico la renta fiscal. Asimismo, la norma establece expresamente que no procederá la sanción en los casos en que exista “error excusable”.

En otras palabras, para que la conducta en análisis pueda ser reprimida, se deben verificar concurrentemente los aspectos objetivo y subjetivo configuradores del ilícito de marras.

Por su parte, el segundo artículo agregado mediante la ley 27.430 a continuación del artículo 50 de la ley de rito, incorpora que se entenderá por “error excusable” cuando la norma aplicable al caso —por su complejidad, oscuridad o novedad— admitiera diversas interpretaciones que impidieran al contribuyente o responsable, aun actuando con la debida diligencia, comprender su verdadero significado.

Y continúa, en orden a evaluar la existencia de error excusable eximente de sanción, deberán valorarse, entre otros elementos de juicio, la norma incumplida, la condición del contribuyente y la reiteración de la conducta en anteriores oportunidades. Ahora bien, entonces, corresponde evaluar si en el caso particular concurren ambos elementos, o si se da el supuesto de error excusable.

Del informe final de inspección surge que, la actora omitió la presentación de la declaración jurada del ASE la que fue presentada a instancias de la verificación.

Ello así, la falta de presentación de la declaración jurada y el pago tardío del impuesto, en principio, acarrea el ilícito material de omisión de impuesto al concurrir los presupuestos esenciales. Sin embargo, ello no implica que no deba analizarse si se configuran en el caso particular los elementos que requiere la figura a los fines de su configuración, en consonancia con las particularidades de la norma tributaria en crisis.

En relación con el elemento subjetivo, el tipo infraccional contemplado en el artículo 45 de la ley procedimental requiere para su configuración el elemento culposo, traducido en una conducta negligente desplegada por el contribuyente respecto del cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Sin embargo, en el caso particular, la parte actora no invoca ni acredita elementos que puedan eximirlo de la sanción.

Respecto de la existencia de un error excusable, como se dijo, la ley de rito establece que existirá cuando la norma aplicable al caso —por su complejidad, oscuridad o novedad— admitiera diversas interpretaciones que

impidieran al contribuyente o responsable, aun actuando con la debida diligencia, comprender su verdadero significado. Además, dispone que deberán valorarse, entre otros elementos de juicio, la norma incumplida, la condición del contribuyente y la reiteración de la conducta en anteriores oportunidades.

Por su parte, la jurisprudencia ha señalado que "para su viabilidad se requiere que el 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" (CSJN, "Morixe Hnos. S.A.C.I", pronunciamiento del 20/08/1996, Fallos: 319:1524; CNCAF, Sala III, Causa N° 36.571/12, in re "Argentino Foot Ball Club (TF 28506-I) c. DGI", del 13/02/2013; Sala V, "Athuel, el Electrónica S.A. (TF 20.688-I) c. D.G.I.", expte. 22.846/06, 11/05/2006 y recientemente, Sala III "Arauca Bit A.F.J.P. S.A."(TF 36903-I) c. D.G.I. s/ recurso directo de organismo externo, del 16/02/2017).

En efecto, en las presentes actuaciones, la actora ha cometido una conducta que se subsume en el concepto de culpa que sólo podrá desvirtuarse probando la existencia de un error excusable. Sin embargo, en el caso de autos, la parte actora no esgrime ningún argumento para exculparse, mucho menos aporta elementos probatorios o factores atendibles, eximentes o atenuantes de su responsabilidad, para acreditar que en el caso existió un error excusable. En cuanto a los pretendidos argumentos de buena conducta debe aclararse que la falta de antecedentes e incumplimientos materiales o formales, ya han sido tenido en cuenta por el Fisco Nacional al momento de graduar la sanción aplicando la reducción prevista en el art. 49 de la ley de rito.

En virtud de ello, el examen de los hechos y las constancias incluidas en los antecedentes administrativos permiten advertir la presencia de los supuestos requeridos para la configuración del ilícito en cuestión y su atribución a la apelante, con la correcta graduación por parte de la Administración. En consecuencia, corresponde confirmar la resolución apelada, con costas.

El Dr. Porporatto dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Pérez.

El Dr. Magallón dijo:

I.- Que adhiero al relato de los hechos y al análisis que formula el Dr. Pérez en el considerando VI de su voto.

II.- Que los agravios del recurrente relacionados con la supuesta inconstitucionalidad del ASE resultan inatendibles en el caso bajo análisis, no sólo por la circunstancia de encontrarse ello vedado a este Tribunal por el art. 185 de la Ley 11.683 -de no mediar un expreso pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia sobre el punto-, sino también por tratarse de materia que, habiéndose presentado la declaración jurada correspondiente, es propia de una eventual acción de repetición.

III.- Por su parte, cabe agregar también que, con arreglo a la doctrina de Fallos 322:519, *"Si quedó acreditada la materialidad de la infracción prevista por el art. 45 de la ley 11.683* (…) *la exención de responsabilidad sólo podría fundarse válidamente en la concurrencia de alguna excusa admitida por la legislación vigente*.".

Bajo esta simple premisa, es claro que la falta de presentación tempestiva de la declaración jurada del ASE implicó, como bien señala el Dr. Pérez en su voto, la realización de la conducta material requerida por el tipo infraccional en trato. Consecuentemente, tratándose de una particular figura de carácter culposo, la ausencia de

una fundada razón que sirva como excusa absolutoria -que no podría estar encarnada por la supuesta confiscatoriedad teórica que el recurrente creyó percibir en la obligación de ingreso del ASE- es suficiente para convalidar la sanción aplicada por el organismo fiscal.

En virtud de lo expresado, voto por confirmar la multa aplicada por la demandada, con costas.

Por ello, por mayoría, SE RESUELVE:

Confirmar la resolución apelada, con costas.

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese.

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2023.12.15 16:46:02 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal
Vocalía VI Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2023.12.15 19:36:36 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Armando Magallon
Vocal
Vocalía IV Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Jose Luis Perez
Date: 2023.12.15 20:16:36 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Jose Luis Perez
Vocal
Vocalía V Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.12.15 20:16:55 -03:00