República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA DEFENSA DE LA VIDA, LA LIBERTAD Y LA PROPIEDAD

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2024-46367730-APN-VOCV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 6 de Mayo de 2024

Referencia: SENTENCIA EX-2023-116270616- -APN-SGAI#TFN

El Expediente **EX-2023-116270616**- - **APN-SGAI#TFN** caratulado "**J.D.D.M.**" 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-2023-116270603-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/1231-2022, emitida por la División Jurídica de la Dirección Regional Palermo (AFIP-DGI) del 12 de julio de 2023, por la cual se le aplicó una multa de pesos PESOS SIETE MILLONES SETECIENTOS TRES MIL OCHOCIENTOS SESENTA Y DOS CON CUATRO CENTAVOS ($ 7.703.862,04) 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.

Indica que con fecha 10 de mayo de 2021 la AFIP inició al Sr. JDM una inspección (O.I. N° 1929594), mediante la cual se dispuso la fiscalización del "aporte solidario y extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la Pandemia", creado por la Ley 27.605, respecto del período fiscal 2020 (en adelante "ASE"). En el marco de dicha inspección, el organismo fiscal efectuó un requerimiento de información y documentación referida al ASE.

Alega que con fecha 2 de julio de 2021 AFIP emitió un nuevo requerimiento, en el cual reiteró el mismo pedido de documentación e información que había efectuado en su requerimiento anterior. Frente a ello, el 10 de septiembre de 2021 el Sr. JDM respondió el requerimiento manifestando: (i) imposibilidad fáctica de responder el requerimiento 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.

Manifiesta que con fecha 27 de septiembre de 2021, y sin que hubiera mediado la notificación de una vista previa conferida por esa Administración, el Sr. JDM efectuó la presentación de la DDJJ correspondiente al Aporte y adhirió a un régimen de facilidades de pago (Plan 335584).

Sostiene que resulta imprescindible subrayar que este debate se propone y se sostiene con determinación, independientemente de que el pago del mencionado tributo ya se haya efectuado. En resumidas síntesis, se sostiene que el ASE es, para el caso concreto del Sr. JDM, un tributo inconstitucional y, por lo tanto, también lo es toda sanción vinculada a él. Sostiene que el propósito primordial del escrito es no solo justificar, sino también profundizar en estos argumentos.

Manifiesta que la decisión del Sr. JDM de presentar la Declaración Jurada del Aporte y adherirse al plan de facilidades de pago fue motivada exclusivamente por el deseo de evitar un conflicto mayor con la autoridad fiscal. Sin embargo, este acto de prudencia administrativa no debe interpretarse como una admisión de la existencia de una omisión de impuestos que justifique la imposición de sanciones. La presentación de la declaración y la adhesión al plan de facilidades de pago no implican de ninguna manera una aceptación de culpa ni la confirmación de un incumplimiento tributario.

Sostiene que el impacto fiscal de su aplicación puede resultar en que, dependiendo de la inversión, los impuestos consuman la mayoría, si no todos, de los ingresos generados. En algunos casos, puede ser necesario desinvertir parcialmente para afrontar la carga tributaria, y esto sin tener en cuenta los impuestos, tasas y contribuciones provinciales y municipales. Esta flagrante confiscación de ingresos, y eventualmente de patrimonio, resulta en una interferencia irrazonable con la propiedad de los sujetos gravados, que no puede resistir un análisis constitucional.

Indica que el ASE discrimina sin ninguna base legal la fiscalidad de los bienes ubicados en el extranjero en comparación con los bienes ubicados en el país. No se trata simplemente de una decisión legislativa, sino de una violación evidente del principio de igualdad en la tributación. Este impuesto también vulnera este principio, al tratar de manera diferente a bienes idénticos, sin tener en cuenta la capacidad contributiva del titular (la única variable que se puede considerar para un tratamiento diferencial) sino su ubicación.

Expresa que la irracionalidad del ASE se pone en evidencia, incluso, en los excesos reglamentarios, al crear bases imponibles con criterios diferentes a los establecidos en la ley del tributo, lo que, además, requiere la realización de prácticas contables casi imposibles de cumplir.

Manifiesta que el ASE viola garantías constitucionales y los derechos fundamentales. La ley establece que se aplica a la titularidad de bienes existentes al 18/12/2020 y abarca todos los activos sin deducciones mínimas, incluso aquellos exentos en el impuesto sobre los bienes personales. Es un impuesto complementario del impuesto sobre los bienes personales, y más gravoso, que amplía la base de imposición y aumenta las alícuotas. Se exige a los contribuyentes presentar dos declaraciones juradas y pagar dos impuestos sobre los mismos bienes, con alícuotas progresivas altas. El umbral de imposición de $200.000.000 crea desigualdad y no se considera un mínimo no imponible. La diferencia de fechas entre ambos impuestos es un intento de evitar impugnaciones por doble imposición confiscatoria. No obstante, el gravamen es confiscatorio y viola la propiedad garantizada constitucionalmente.

Sostiene que la justificación de incrementar los impuestos al patrimonio, apelando a la excepcionalidad y la emergencia, no parece razonable, ya que, como sucede con la aprobación de la mayoría de los impuestos en nuestro país, la emergencia es permanente. Este argumento se refuerza con el hecho de que el nuevo impuesto cuestionado invoca una supuesta solidaridad, lo que solo sería viable si la contribución fuera voluntaria, un elemento que no se cumple en este caso, ya que, como se mencionó al analizar la naturaleza jurídica real del ASE, la demanda de pago es coercitiva por parte del Estado.

Alega que el Sr. JDM, de acuerdo con las declaraciones juradas que hemos presentado como prueba documental y propuesto como prueba informativa, se estableció que debía pagar $30.815.448,15 por el concepto de ASE durante el periodo fiscal 2020. En ese mismo año fiscal, él generó ingresos relacionados con sus bienes sujetos al ASE de $ 759.425,48. Estos ingresos se derivaron de rentas obtenidas por bienes gravados por el ASE.

Manifiesta que en el formulario 711 que aporta, estos ingresos fueron calculados a partir de un ingreso bruto de segunda categoría de fuente extranjera de $ 1.963.808,92. De este total, se realizó una deducción de $ 1.204.383,44, correspondiente a la segunda categoría de fuente extranjera. Es crucial notar que no se incluyeron los ingresos de cuarta categoría de fuente argentina, ya que estos pertenecen a la actividad personal del Sr. JDM y no se relacionan con los bienes considerados en este análisis. Con esta situación de ingresos establecida, la realidad es incontestable, sostiene que al Sr. JDM le llevaría acumular los ingresos generados a partir de estos bienes durante un total de 40,57 años para cubrir el monto exigido por el ASE.

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

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

II- Que mediante IF-2023-152674245-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.

Manifiesta que conforme surge de los antecedentes administrativos de la causa, las tareas de fiscalización desarrolladas por el personal de la A.F.I.P., así como el procedimiento sumarial se han ajustado en un todo a la normativa en vigor y a parámetros de razonabilidad y legalidad, respetándose acabadamente el derecho de defensa del contribuyente, quien en todo momento tuvo acceso a las actuaciones y oportunidad de ser escuchado y de efectuar las aclaraciones y descargos que estimase convenientes.

Señala que la actora ha conformado el ajuste realizado por el Fisco Nacional y presentó la declaración jurada correspondiente acorde con el mismo por lo que ha cerrado toda posibilidad de discusión sobre el mismo.

Manifiesta que el accionar de la actora encuadra objetivamente en la figura descripta, habida cuenta de que halla admitida la falta de presentación de la DDJJ determinativa del Aporte Solidario y Extraordinario por el período fiscal 2020 en tiempo y forma y su posterior presentación a instancia de las observaciones efectuadas por la recurrente. Sostiene que dentro de los medios comisivos de la infracción que prevé la norma, y el que interesa en la especie, se halla la falta de presentación en legal tiempo y forma de las declaraciones juradas correspondientes.

Manifiesta que ha sido necesaria la articulación de una fiscalización en cabeza de la aquí apelante para que finalmente declarara un importante saldo de aporte solidario extraordinario ($30.815.448,15), circunstancia que genera fundadas dudas en relación a la suerte que habría corrido el debido ingreso del significativo saldo precedentemente señalado de no haberse puesto en funcionamiento la verificación fiscal mencionada.

Sostiene que no puede hacerse lugar al planteo de la actora, en atención a que dicha causal exonerativa procede en casos en que la norma es de difícil interpretación y conlleva a tener una noción falsa del derecho material aplicable al caso, situación que no ha ocurrido en autos.

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

apelada con costas.

III. Que mediante PV-2024-19146278-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-2024-23750350-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-2024-35482537-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 la prueba ofrecida haciendo particular hincapié en las actuaciones administrativas correspondientes a la orden de intervención, en consecuencia, el Vocal instructor concluye respecto de la prueba informativa 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, 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 en virtud de la oposición genérica del Fisco Nacional 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, de lo que dio cumplimiento mediante IF-2024-36125107-APN-DTD#JGM, IF-2024-36108017-APN-DTD#JGM, IF-2024-36107891-APN-DTD#JGM.

Que en atención al estado de la causa por PV-2024-36838093-APN-VOCV#TFN se elevan los autos a consideración de la sala “B”, y mediante IF-2024-41848629-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°1929594 (vide informe de inspección de fs. 3/7vta. 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 encuentra inscripto y Activo en el Impuesto a las Ganancias Individual, Impuesto sobre los Bienes Personales- Ley 23.966, T. IV y Aportes de la Seguridad Social (Autónomos).

Con fecha 10 de Mayo de 2021 se dió inicio a la fiscalización mediante notificación en el domicilio electrónico declarado de los F. 8000/1 N° 0760002021025806107 y F. 8600/1 N° 0760002021025806704 de acuerdo al origen del cargo, quedando firme la notificación digital por Publicador el 17/05/2021.

Mediante el Requerimiento antes mencionado informó:

1) Los papeles de trabajo de la declaración jurada, el acuse de presentación y pago fueron presentados en forma digital.

2) El detalle de los bienes gravados valuados al 18/12/2020 fue presentado en forma digital.

3) La documentación de respaldo fue aportada en forma digital.

4) No se realizaron donaciones.

5) Todo el detalle de inversiones fue valorizado y aportado digitalmente.

6) No hubo cambios en las participaciones societarias.

7)No hubo variaciones de los bienes en ese período.

Al inicio de la fiscalización el contribuyente no tenía presentada la declaración jurada del Aporte Solidario y Extraordinario correspondiente al período fiscal 2020, siendo que en el curso de la fiscalización presentó la declaración jurada original, declarando un total de Activos en el País de 83.347.791527 y en el Exterior $ 706.630.116,83, arrojando un total de Aportes sobre bienes del País de $ 1.666.955,83 y aportes por bienes en el Exterior por $ 29.148.492,23, siendo que el Aporte Solidario Extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la pandemia -27.605- período fiscal 2020 determinado fue de $ 30.815.448,15.

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, SE RESUELVE:

Confirmar la resolución apelada, con costas.

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese.

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2024.05.06 12:56:36 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: 2024.05.06 13:07:16 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: 2024.05.06 15:13:45 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: 2024.05.06 15:14:02 -03:00