60022/2022 ROCA ARGENTINA SA (TF 111634750-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, 15 de junio de 2023.-RR

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Que mediante la resolución n° 441/2021 (DV CJSU), del 26 de octubre de 2021, la División Cobranzas Judiciales y Sumarios de la Dirección de Operaciones de Grandes Contribuyentes Nacionales de la Administración Federal de Ingresos Públicos – Dirección General Impositiva (AFIP-DGI) impuso a la firma Roca Argentina S.A. una sanción de multa por la suma de $100.000 en los términos del inciso ‘a’, punto ii, del segundo artículo agregado a continuación del artículo 39 de la ley 11.683.

II. Que resulta útil destacar las actuaciones más relevantes que sirvieron de antecedentes para la aplicación de esa sanción (según las constancias agregadas al oficio electrónico DEO nº 7612858, incorporado al Sistema Lex100 el 7 de noviembre de 2022, en lo sucesivo):

(i) El 2 de febrero de 2021 (fs. 146), la AFIP-DGI cursó una intimación a la empresa para que “regularice su situación y presente la DDJJ rectificativa”, en tanto “declaró encontrarse obligada a efectuar la DDJJ de la RG 4130/2017” y que “no presentó esa declaración”, pero que, sin embargo, “fue recibida la información vía acuerdo de intercambio internacional desde una jurisdicción con la que existe acuerdo, evidenciándose así una inconsistencia en la información”.

Asimismo, la AFIP-DGI advirtió que “la falta de cumplimiento de la presentación requerida se encuentra alcanzada por las previsiones del artículo sin número incorporado a continuación del artículo 39 de la ley 11.683”.

(ii) El 22 de febrero de 2021 (fs. 148), la empresa informó que el 2 de febrero había presentado la declaración jurada rectificativa.

(iii) El 29 de julio de 2021 (fs. 151), la AFIP-DGI comunicó a la empresa que "de acuerdo a lo informado por el área competente, se verifica la rectificativa de empadronamiento correspondiente a los períodos fiscales 2017 y 2018 con fecha 3/02/2021".

(iv) El 25 de agosto de 2021 (fs. 153), la AFIP-DGI ordenó la instrucción de un sumario con sustento en que la empresa informó incorrectamente su situación ante la administración fiscal, dado que:

a. en el marco del "Régimen de Información - Entidades Residentes en el País Integrantes de Grupos de Empresas Multinacionales" establecido en la resolución general AFIP n° 4130/2017, efectuó el empadronamiento correspondiente al período fiscal 2018 y declaró encontrarse obligada a presentar el "Informe País Por País" mediante su presentación local debido a que el grupo empresas multinacionales al que pertenece "realizaría la presentación del Informe País Por País en una jurisdicción sin acuerdo de intercambio de información tributaria";

b. no dio cumplimiento a la presentación local de ese informe;

c. el "Informe País Por País" del período fiscal 2018 "fue recibido por intercambio internacional desde una jurisdicción con la que existe acuerdo de intercambio internacional de información tributaria"; y

d. esa situación derivó en que la empresa haya presentado la declaración rectificativa de su empadronamiento a requerimiento de la administración fiscal.

(v) La empresa presentó su descargo (fs. 173/182) y manifestó:

a. La AFIP-DGI pretende sancionarla "por un error involutario e inculpable" que incurrió "a la hora de completar el empadronamiento F. 8096" referente al régimen previsto en la resolución general n° 4130/2017 al declarar "encontrarse obligada a realizar la presentación del Informe País Por País".

b. Dado que la República Argentina y el Reino de España poseen un "Acuerdo de Intercambio de Información", es claro que la declaración

original se debía a un simple error material incurrido al momento de seleccionar las opciones, "toda vez que no correspondía presentar el informe localmente, dadas las características de dicho acuerdo".

(vi) Finalmente, la AFIP-DGI dictó la resolución sancionatoria (fs. 186/192), de la que surge los siguientes fundamentos:

a. "[L]a ley es clara al otorgar a la presentación de las declaraciones juradas carácter definitivo, con precisos y trascendentes efectos jurídicos, que ello acarrea para el declarante dos responsabilidades distintas: una en cuanto a lo declarado y la responsabilidad en cuanto a la exactitud de los datos que contenga su declaración, sin que una presentación posterior, aunque no le sea requerida, haga desaparecer dicha responsabilidad".

b. "[L]a presentación de una declaración jurada posterior, rectificativa, no elimina la responsabilidad emergente por la exactitud de los datos declarados".

c. "[L]a conducta de la contribuyente se encuentra dentro de las previsiones del artículo 12 de la Resolución General Nº 4130/17" y el incumplimiento de las obligaciones establecidas en ese régimen "dará lugar a la aplicación de las sanciones previstas en la Ley Nº11.683 (…), tal como lo establece el artículo 15" de esa resolución".

d. "[L]os contribuyentes deben tomar los recaudos y diligencias suficientes para evitar incurrir en infracciones como la constatada. Entender lo contrario implicaría poner en un plano de desigualdad aquellos contribuyentes que en iguales condiciones toman los recaudos suficientes para interpretar la normativa como corresponde, y así evitar los errores que lo lleven a incurrir en infracción".

III. Que esa resolución fue recurrida por la firma actora ante el Tribunal Fiscal de la Nación.

IV. Que la Sala B de ese tribunal, por mayoría, revocó la resolución n° 441/2021 (DV CJSU) de la AFIP-DGI y distribuyó las costas en el orden causado (ver el pronunciamiento de fs. 249/257).

(i) Los fundamentos ofrecidos por los vocales que integraron la mayoría de la decisión (el doctor Pérez y el contador Porporatto), en cuanto aquí más interesa, son los siguientes:

a. “En mérito a los compromisos asumidos por el país en el plano internacional y a efectos de promover la correcta determinación y percepción de los gravámenes, se procedió al dictado de la Resolución General N°4130/2017, mediante el cual se implementó un régimen de información anual fijando los requisitos, plazos y condiciones que los sujetos obligados deberán observar en lo que refiere al Informe País por País, destacándose que la recurrente resulta ser un sujeto informante en el marco de dicha norma”.

b. “[E]l sumario aquí apelado se origina en el hecho de que [la] contribuyente informó que debía presentar el informe país por país debido a que el informe global era presentado en un país con el que Argentina no posee tratado de intercambio de información, [y] luego incumplió con la presentación”.

c. Sin embargo, “tal como surge de las actuaciones, y el Organismo no desmiente, éste ha obtenido la información porque el informe ha sido presentado en España, Estado que intercambia información con Argentina”.

d. “En ese contexto, como es sabido, al examinarse la presunta comisión de un ilícito, se debe atender tanto al elemento objetivo o material del tipo legal, como al subjetivo, a la luz de la regulación contenida en la norma correspondiente, más allá de que la infracción cometida se trate de un deber formal”.

e. La Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo que “la sujeción de los particulares a los reglamentos fiscales constituye el núcleo sobre el que gira todo el sistema económico y de circulación de bienes. La tan mentada equidad tributaria se tornaría ilusoria de no

mediar, al menos, el cumplimiento de los deberes formales establecidos en cabeza de quienes tengan responsabilidad impositiva" (Fallos 316:1247). Y concluyó que "el cumplimiento de los extremos formales constituye, en materia tributaria, el instrumento que ha considerado el legislador para aproximarse al marco adecuado en el que deben desenvolverse las relaciones económicas y de mercado".

f. "[E]n el caso particular el error incurrido por la contribuyente no impidió al Fisco Nacional hacerse de la información pretendida. En efecto, cabe destacar que sin perjuicio del error inicial, la información ha sido enviada al Fisco Nacional vía intercambio de información lo que conduce a este Tribunal a revocar la sanción aplicada".

g. "Las costas se imponen por su orden en atención a las particularidades del caso".

(ii) El voto que integra la minoría de la decisión (el doctor Magallón) se pronunció por confirmar parcialmente la resolución apelada, reducir el monto de la multa al mínimo legal de la escala punitiva, e imponer las costas a la firma actora "en cuanto se confirma la sanción" y distribuirlas en el orden causado "en la proporción en que se la reduce".

Sostuvo los siguientes fundamentos:

a. La infracción examinada se vincula "con el incumplimiento parcial de requerimientos de la AFIP" y "es una de las denominadas por la ley como 'infracciones formales'". Este tipo de infracciones fueron concebidas "como un instrumento de inducción para el cumplimiento, por parte de los administrados, de ciertos deberes instrumentales que -generalmente- no se vinculan con el ingreso de las obligaciones tributarias".

b. "[E]n cuanto atañe a la procedencia de la infracción endilgada a la actora en estas actuaciones, corresponde señalar primeramente que la circunstancia de haber aquella omitido cumplir oportunamente su

obligación de informar los datos identificatorios del sujeto informante designado para la presentación del Informe País por País en las previsiones del inciso a), (II), del segundo artículo sin número agregado a continuación del artículo 39 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modificatorias) es un hecho que no motiva controversia entre las partes".

c. "Ello conduce a afirmar que el aspecto material de la infracción se ha verificado".

d. "[T]oda vez que el tipo de infracción que se reprocha a la actora -de carácter formal, de mera actividad- no requiere para su consumación de un resultado dañoso independiente o separado temporo-espacialmente del hecho mismo de la omisión, cabría concluir que sólo la acreditación de un error con entidad suficiente -como para reconocerle el carácter de excusable- podría justificar la eximición de reproche punitivo".

e. "[C]arece de relevancia la circunstancia de que a la postre -de la omisión de producir el informe requerido por las normas aplicables- el Fisco Nacional hubiera obtenido de un tercer país los datos cuyo suministro en legal tiempo y forma fuera omitido por la sumariada. En efecto, ello no quita el carácter antijurídico a la conducta, puesto que (…) la lesión al bien jurídico tutelado se produjo con el sólo incumplimiento del deber de informar y con independencia de cualquier otro resultado".

f. "En las condiciones descriptas y no habiendo la recurrente acreditado la existencia de un error excusable, corresponde considerar ajustado a derecho el encuadre de la conducta infraccional incurrida".

g. "[S]in perjuicio de la confirmación del criterio de imputación infraccional efectuado por el Organismo Fiscal, estimo que corresponde reducir el quantum de la multa al mínimo legal de la escala punitiva. Ello así, habida cuenta de la falta de acreditación por parte de la demanda de la existencia de antecedentes sumariales de la contribuyente y de la ausencia de concreta justificación que amerite apartarse, bajo dicha particular circunstancia, de la razonable pauta de graduación que suministra aquella escala al establecer un mínimo y un máximo, de modo de dar al juzgador la posibilidad de sancionar con mayor monto de pena


#37183137#361441981#20230614184917430

las situaciones en las que se verifiquen causas agravantes o se trate de infractores reincidentes (…), situación que, como se ha adelantado, no aparece configurada en el caso bajo análisis".

V. Que la AFIP-DGI interpuso recurso de apelación y expresó los agravios que fueron replicados por la firma actora (ver las presentaciones de fs. 260, 278/293 y 300/312, respectivamente).

Sostiene las siguientes críticas:

(i) El Tribunal Fiscal no reparó en la relevancia de la infracción sancionada.

La figura tipificada en el inciso 'a', punto ii, del segundo artículo sin número agregado a continuación del artículo 39 de la ley 11.683 refiere a los deberes formales que fueron incorporados por la ley 27.430, "en línea con el Plan de Acciones BEPS[1] de la OCDE [Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos], específicamente con la Acción 13 vinculad[a] con la documentación sobre precios de transferencias" que tiene por objetivo "aumentar la transparencia hacia la administración tributaria y desglosar la información pertinente, tendiente a evitar la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios hacia otras jurisdicciones".

(ii) "[E]l caso se originó en una intimación de la División Recaudación de Personas Jurídicas, por falta de presentación del Informe País por País por el período fiscal 2018, ello conforme lo establecido por la R.G. 4130/2017, destacándose que, a raíz del requerimiento formulado, el 3/02/2021 el contribuyente procedió a rectificar su declaración jurada de empadronamiento F. 8096. Es decir, la declaración jurada rectificativa no fue presentada sino luego de la intervención de esta Administración Federal".

[1] La sigla BEPS refiere al término "Base Erosion and Profit Shifting", cuya traducción al español significa "Erosión de la base imponible y traslado de beneficios".

(iii) “De manera que esta representación fiscal considera –a contrario de lo sostenido por el voto mayoritario– que la multa debe ser confirmada, y considerando al igual que el voto minoritario (…), que hubo incumplimiento de los requerimientos efectuados por este Organismo, y que tal ‘infracción formal’ ha sido concebida por el legislador como un instrumento de inducción para el cumplimiento, por parte de los administrados, de ciertos deberes instrumentales que -generalmente- no se vinculan con el ingreso de las obligaciones tributarias”.

(iv) La circunstancia de que la firma actora “ha omitido cumplir oportunamente su obligación de informar los datos identificatorios del sujeto informante designado para la presentación del Informe País por País en las previsiones del inciso a), (II), del segundo artículo sin número agregado a continuación del artículo 39 de la ley 11.683 (…) es un hecho que no motiva controversia entre las partes. Ello conduce a afirmar que el aspecto material de la infracción se ha verificado”.

(v) El hecho de que la administración fiscal “**obtuvo la información a posteriori de un tercer país,** (…) **no quita que se ha lesionado el bien jurídico tutelado que se produjo con el incumplimiento del deber de informar y con la independencia de cualquier otro resultado**”.

(vi) “[D]e aceptar lo sostenido por el voto mayoritario en el sentido de que *“el error incurrido por la contribuyente no impidió al Fisco Nacional hacerse de la información pretendida”* y de que *“...sin perjuicio del error inicial, la información ha sido enviada al Fisco Nacional vía intercambio de información”* equivaldría a desnaturalizar el claro texto normativo del inciso a), (II), del segundo artículo sin número agregado a continuación del artículo 39 de la ley 11.683 **que pone en cabeza del contribuyente el deber de informar en tiempo y forma lo requerido, independientemente de si la información pudo o no obtenerla el Fisco por otros medios**”.

(vii) "En el caso de autos, la recurrente admite la comisión de la infracción, pero continúa incurriendo en el error conceptual de entender que se encuentra eximida de responsabilidad por el incumplimiento del deber formal. Al respecto cabe señalar que, la sanción aplicada a la firma se origina en una infracción a los deberes formales de colaboración o información que tienen los sujetos pasivos de la obligación tributaria o terceras personas especialmente designadas".

VI. Que el 3 de noviembre de 2011 la República Argentina suscribió la "Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal" (Convención de Estrasburgo de 1988), acordada entre los Estados Miembros del Consejo de Europa y los países Miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), en lo referente a las medidas vinculadas con el intercambio de información.

Asimismo, nuestro país adhirió a las acciones de la OCDE y de los países miembros del Grupo de los 20 Países en Desarrollo (G20) en el marco del "Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios" (BEPS).

Dentro de esas acciones, se destaca la "Acción 13" que estableció la necesidad de implementación de un esquema estandarizado de captación de información y de documentación sobre precios de transferencia en tres niveles de estructura, conformados por un "Informe Maestro" (*"Master File"*), un *"Informe Local"* ("Local File") y un "Informe País por País" (*"Country by Country Report"*).

En cuanto aquí más interesa, el "Informe País por País" consiste en una declaración anual mediante la cual los "Grupos de Entidades Multinacionales" (Grupos de EMN) con ingresos anuales totales consolidados superiores a un determinado importe, deberán identificar las jurisdicciones en las que operan, las entidades que los conforman y las

actividades económicas que realizan, además de proporcionar información relativa a la asignación de los ingresos y los resultados, a los impuestos pagados y devengados, y a las políticas en materia de precios de transferencia, entre otras, desarrolladas por cada entidad componente de aquellos.

VII. Que en ese contexto, la AFIP dictó la resolución general n° 4130/2017 por la cual implementó un régimen de información anual referente a la presentación del "Informe País por País".

En cuanto aquí más interesa:

(i) El Título I establece los alcances del régimen (punto A), los supuestos de exclusión (punto B), los sujetos informantes (punto C), la información que debe contener ese informe (punto D), la forma de presentación (punto E) y el plazo para suministrar la información (punto F).

Cabe destacar que relativamente a los sujetos informantes:

—El artículo 3° enumera a las siguientes entidades obligadas:

a. La última entidad controlante residente en la República Argentina a los fines fiscales.

b. Una entidad sustituta residente en el país, designada por la última entidad controlante para la presentación del informe en representación de esta última.

c. Una entidad residente en el país integrante de un Grupo de EMN, que no se trate de los sujetos mencionados en los incisos a) y b) precedentes, siempre que se verifique al menos uno de los siguientes supuestos: "1. La última entidad controlante no se encuentre obligada en su jurisdicción fiscal a presentar el informe país por país. 2. A la fecha de vencimiento dispuesta por el Artículo 7° para la presentación del referido informe, la jurisdicción de la última entidad controlante cuente con un acuerdo internacional vigente del cual la República Argentina sea parte, pero no posea un acuerdo sobre autoridad competente calificativa

vigente. 3. Hubiera un incumplimiento sistemático por parte de la jurisdicción fiscal de la última entidad controlante".

—El artículo 4° establece que "no obstante lo dispuesto en el artículo anterior, se encontrará exceptuada de presentar el informe país por país respecto de un ejercicio fiscal a informar, una entidad integrante comprendida en el inciso c) del artículo anterior, cuando dicho informe hubiera sido presentado por una entidad sustituta no residente en el país ante la autoridad tributaria de su propia jurisdicción fiscal y siempre que dicha jurisdicción:

a. Haya establecido un régimen para la presentación del informe país por país, conforme las previsiones de la presente.

b. Tenga vigente a la fecha establecida para la presentación del informe, un acuerdo sobre autoridad competente calificativa del cual la República Argentina forma parte.

c. No haya informado a esta Administración Federal respecto de un incumplimiento sistemático o no se haya verificado éste.

d. Haya sido notificada por la entidad integrante residente en dicha jurisdicción de su designación como entidad sustituta".

Esa norma agrega que "la citada entidad integrante deberá haber suministrado a este Organismo la información prevista en el inciso b) del primer párrafo del Artículo 8°".

(ii) El Título II regula el régimen de información aplicable a las entidades residentes en el país integrantes de Grupos de EMN.

—El artículo 8° obliga a esas entidades a suminstrar "hasta el último día hábil del tercer mes inmediato siguiente al del cierre del ejercicio fiscal a informar de la entidad controlante" diversos datos que se enumera en el inciso 'a', entre los que se destaca:

a. "Si el Grupo de EMN se encuentra obligado al régimen de información previsto en el Título I" (punto 9).

b. Si se encuentra obligada a actuar como entidad informante respecto del régimen de información del Título I (punto 10).

—El artículo 9° establece que la información mencionada en el artículo precedente se suministrará "ingresando a la opción 'Empadronamiento' del servicio denominado 'Régimen de Información País por País' disponible en el sitio 'web' institucional" y que, como constancia de la presentación, "el sistema emitirá el formulario de declaración jurada N° 8096".

(iii) El Título III regula las disposiciones generales referentes a la recopilación y conservación de la información (punto A), el uso y confidencialidad de la información (punto B), y los incumplimientos y las sanciones (punto C).

En cuanto al punto C, el artículo 12 dispone que "el incumplimiento de las obligaciones establecidas por la presente dará lugar a la aplicación de las sanciones previstas en la Ley N° 11.683".

VIII. Que la ley 27.430 introdujo al texto de la ley 11.683, entre otras modificaciones, un régimen sancionatorio específico para los incumplimientos de los deberes de información a cargo de las entidades pertenecientes a Grupos de EMN.

Ese régimen, incluido en el segundo artículo agregado a continuación del artículo 39 de la ley 11.683, dispone que serán sancionadas:

a. "Con multa graduable entre ochenta mil pesos ($ 80.000) y doscientos mil pesos ($ 200.000), las siguientes conductas:

(i) Omitir informar, en los plazos establecidos al efecto, la pertenencia a uno o más grupos de Entidades Multinacionales, cuyos ingresos anuales consolidados totales de cada grupo sean iguales o superiores a los parámetros que regule la Administración Federal de Ingresos Públicos, a los fines del cumplimiento del régimen; y de informar los datos identificatorios de la última entidad controlante del o los grupos multinacionales a los que pertenece. La omisión de informar

la pertenencia a uno o más grupos de Entidades Multinacionales con ingresos inferiores a tales parámetros y los datos de su última entidad controlante será pasible de una multa graduable entre quince mil pesos ($ 15.000) y setenta mil pesos ($ 70.000).

(ii) Omitir informar, en los plazos establecidos al efecto, los datos identificatorios del sujeto informante designado para la presentación del Informe País por País, indicando si éste actúa en calidad de última entidad controlante, entidad sustituta o entidad integrante del o los grupos multinacionales, conforme lo disponga la Administración Federal.

(iii) Omitir informar, en los plazos establecidos al efecto, la presentación del Informe País por País por parte de la entidad informante designada en la jurisdicción fiscal del exterior que corresponda; conforme lo disponga la Administración Federal".

b. "Con multa graduable entre seiscientos mil pesos ($ 600.000) y novecientos mil pesos ($ 900.000), la omisión de presentar el Informe País por País, o su presentación extemporánea, parcial, incompleta o con errores o inconsistencias graves".

c. "Con multa graduable entre ciento ochenta mil pesos ($ 180.000) y trescientos mil pesos ($ 300.000), el incumplimiento, total o parcial, a los requerimientos hechos por la Administración Federal de Ingresos Públicos, de información complementaria a la declaración jurada informativa del Informe País por País".

d. "Con multa de doscientos mil pesos ($ 200.000) el incumplimiento a los requerimientos dispuestos por la Administración Federal de Ingresos Públicos, a cumplimentar los deberes formales referidos en los incisos a) y b). La multa prevista en este inciso es acumulable con la de los incisos a) y b)".

IX. Que la naturaleza formal de las infracciones tipificadas en los artículos 38, 39 y los tres artículos sin número incorporados a

continuación de ese último artículo de la ley 11.683 lleva a que las sanciones se apliquen por la sola existencia de la transgresión (esta sala, causa n° 106/2006 *"Cima S.A. (TF 23329-I) c/ DGI"*, pronunciamiento del 25 de septiembre de 2008).

Sin embargo, no debe olvidarse que en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la pena que, en esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquélla persona a la que la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos: 271:297; 303:1548; 316:1190; 324:107; 327:5345; entre otros; y esta sala causa 26.644/2015 *"Mackenna Exportaciones S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo"*, pronunciamiento del 3 de mayo de 2016).

Consecuentemente, al comprobarse la existencia de los elementos materiales de una infracción a los deberes formales de quienes tienen a cargo su cumplimiento, corresponde a éstos la carga de la prueba de la inexistencia del elemento subjetivo (Fallos: 316:1313).

Y, en ese sentido, la inexistencia de culpabilidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa, habiéndose admitido al error excusable como eximente de responsabilidad cuando resulte de los extremos fácticos del caso (Fallos: 324:107).

X. Que en punto al error excusable, el segundo artículo sin número agregado a continuación del artículo 50 de la ley 11.683 estipula:

—"se considerará que existe 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";

—"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".

XI. Que a efectos de examinar la legitimidad de la sanción aplicada a la firma actora, no debe perderse de vista diversas circunstancias que no se encuentran controvertidas:

(i) Al efectuar el empadronamiento previsto en el artículo 9° de la resolución general AFIP n° 4130/2017, la firma actora otorgó a la AFIP una información incorrecta sobre los datos identificatorios del sujeto informante designado para la presentación del "Informe País por País"; de ese modo, el formulario de declaración jurada "F. 8096" correspondiente al período fiscal 2018 que registró era inexacto.

(ii) Concretamente, la firma actora al efectuar su empadronamiento indicó que se encontraba obligada a presentar el informe aludido cuando, en rigor, otra entidad era la responsable de presentar el "Informe País Por País" del Grupo de EMN ante otra jurisdiccion fiscal respecto de la cual la República Argentina posee un acuerdo de intercambio internacional de información tributaria.

(iii) La inexactitud de la información consignada en su declaración fue advertida por la AFIP cuando recibió la información que fue remitida por el Reino de España relativa al Grupo de EMN que integraba la firma actora.

(iv) La firma actora presentó la declaración rectificativa despues de que fue intimada por la AFIP a esos efectos.

XII. Que dichas circunstancias, examinadas sobre la base de los principios y de las normas enunciados en los puntos precedentes, llevan a concluir en que el aspecto objetivo de la infracción tipificada en el inciso 'a'), punto ii, del segundo artículo sin número agregado a continuación del artículo 39 de la ley 11.683 se encuentra verificado.

XIII. Que los deberes de información previstos en la resolución general n° 4130/2017, que constituyen un reflejo del deber de colaboración entre la AFIP y las personas responsables, encuentran fundamento en la correcta administración tributaria que comporta el bien jurídico protegido por las normas que sancionan este tipo de incumplimientos (Fallos: 324:3345).

Además, debe repararse en que esos deberes fueron fijados por la AFIP para dar cumplimiento a los compromisos asumidos por nuestro país al suscribir la "Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal", y al adherirse a las acciones diseñadas por la OCDE y el G20, según lo expuesto en el considerando VI.

En este sentido, asiste razón a la AFIP-DGI en sus agravios en cuanto a que el hecho de que la información relativa al Grupo de EMN que integra la firma actora fue obtenida de otro país con el cual nuestro país tiene un acuerdo de colaboración, no la exime de su responsabilidad por la lesión del bien jurídico tutelado en el segundo artículo sin número agregado a continuación del artículo 39 de la ley 11.683.

Ciertamente, tal como se expuso en los considerandos IX y X, correponde a la firma actora acreditar la inexistencia del aspecto subjetivo de la infracción.

XIV. Que las manifestaciones realizadas por la firma actora en sus escritos (ver, en particular, el descargo presentado ante la AFIP y el recurso interpuesto ante Tribunal Fiscal) no son idóneas para tener por acreditada la existencia de un error excusable eximente de su responsabilidad.

Nótese que en esas presentaciones se limitó a afirmar que se empadronó por "un mero error involuntario" o "un error material al momento de completarse el F.8096". Y agregó que la AFIP "pasa por alto que en el caso particular no era viable ni exigible el Informe País,

por tratarse de un Estado con el que se cuenta con un acuerdo de intercambio de información".

Es claro que esas manifestaciones no son idóneas para considerar la existencia de un error excusable, en tanto la firma actora no invocó que la norma infringida exhiba una complejidad o una oscuridad que la colocara, aun actuando con la debida diligencia, en una situación de incomprensión sobre el alcance de los deberes a su cargo.

Por lo demas, es conveniente afirmar que la AFIP no sancionó la falta de presentación del "Informe País Por País" (infracción que se encuentra penada en el inciso 'b' del segundo artículo agregado a continuación del artículo 39 de la ley 11.683) sino la falta de indicación del sujeto obligado a presentarlo (según el inciso 'a', punto ii, de esa norma).

XV. Que, en suma, no hay motivos para revertir la sanción aplicada por la AFIP-DGI mediante la resolución n° 441/2021 (DV CJSU).

Tampoco hay motivos para objetar el importe de la sanción impuesta a la firma actora ($100.000), que resulta proporcionado si se tiene en cuenta la escala que el inciso 'a' del segundo artículo agregado a continuación del artículo 39 de la ley 11.683 prevé para su graduación, establecida "entre ochenta mil pesos ($ 80.000) y doscientos mil pesos ($ 200.000)".

XVI. Que consecuentemente, debe admitirse los agravios de la AFIP-DGI y revocarse el pronunciamiento apelado.

XVII. Que las costas de ambas instancias se distribuyen en el orden causado, en atención a las particularidades del caso y al carácter novedoso de la cuestión examinada (artículo 68, segunda parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

En mérito de las razones expuestas, el tribunal **RESUELVE: 1.** Admitir los agravios de la Administración Federal de Ingresos Públicos – Dirección General Impositiva, revocar el pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación y confirmar la resolución n° 441/2021 (DV CJSU) en todas sus partes. **2.** Distribuir las costas de ambas instancias en el orden causado.

Regístrese, notifíquese y remítase al Tribunal Fiscal de la Nación.

Fecha de firma: 15/06/2023
Firmado por: CLARA MARIA DO PICO, JUEZA DE CAMARA
Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LILIANA MARIA HEILAND, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA

#37183137#361441981#20230614184917430