Expte. nº 21.345/2023

///nos Aires, 6 de febrero de 2024.- PAF

Y VISTOS, estos autos caratulados: “Boston Compañía Argentina de Seguros S.A. -TF 31200-I c/Dirección General Impositiva s/Recurso Directo de Organismo Externo” y,

CONSIDERANDO:

I. Que con fecha 17/05/2019 el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió confirmar, parcialmente, la Resolución n° 73/2007 (DV DEOB) con excepción de la sanción aplicada a la parte actora, la cual revocó, con costas según sus respectivos vencimientos.

Asimismo, ordenó que el Fisco Nacional practique, dentro del plazo de 30 días, una reliquidación de las obligaciones adeudadas por la contribuyente (cfr. fojas digitales 1/7).

I.1.- Para así decidir, la Vocal Instructora Dra. O´Donnell, recordó que la firma actora interpuso recurso de apelación contra la Resolución n° 73/2007 mediante la cual se le determinó de oficio el Impuesto a las Ganancias, período fiscal 2002; se la intimó a ingresar la suma de $ 48.007,38 en concepto de tributo con más sus intereses resarcitorios y, además, le aplicó una multa por la suma de $ 33.065,17 con sustento en el art. 45 de la ley 11.683 equivalente al 70% del gravamen evadido.

Luego de señalar las posiciones de las partes y la prueba producida en la causa, en primer lugar, analizó sí por las ganancias exentas que obtuvo la firma actora durante el período fiscal 2002, como consecuencia de haberse acogido al canje de títulos públicos por préstamos garantizados dispuestos mediante el decreto 1387/01 –tratamiento que, advierte, no fue objetado por el Fisco Nacional-, debió aplicarse el prorrateo de los gastos comunes entre dichas ganancias y las gravadas al que se refiere el art. 80 de la ley del impuesto y el art. 117 de su reglamentación a efectos de la deducción que allí se autoriza o, si como sostiene la recurrente, no correspondía aplicar dicho procedimiento por cuanto tales rentas se originaron: *“…en un hecho instantáneo que no dio oportunidad al nacimiento ni devengamiento de gastos comunes a prorratear:..”.*

Sobre ello la Vocal consideró que la contribuyente optó por el canje previsto por el decreto 1387/01, siendo ésta una operación voluntaria, no compulsiva, producto de una decisión empresarial subyacente que llevaba ínsita, además, una ventaja fiscal que era la exención en el Impuesto a las Ganancias que sobre la utilidad por la diferencia de valor de cotización se previó en su art. 21 –el cual transcribió-, tratamiento que el Fisco Nacional no cuestionó.

Interpretó, entonces, que no resultaban válidas las razones esgrimidas por la actora para sustraerse del tratamiento impositivo que la ley del impuesto y su

reglamentación disponen en cuanto a que en los casos que en un mismo período fiscal existan ganancias gravadas y exentas, a efectos de su deducción los gastos deben ser prorrateados en orden a determinar la proporción a asignar a cada una de ellas, en caso que no se puedan apropiar en forma directa.

Añadió que por aplicación del principio de legalidad tributaria no puede adoptarse un temperamento diferente.

I.2.- En segundo lugar, la Vocal preopinante examinó el procedimiento administrativo seguido por el Fisco Nacional en la confección del prorrateo y consecuente liquidación de la obligación tributaria adeudada por la actora.

Sostuvo que las partes son contestes en el porcentaje que las rentas exentas representan en el total del período fiscal el cual ascendía a 1,17% recordando que la discusión se ciñó en la conformación de la base para la aplicación del prorrateo de gastos.

Luego de analizar lo señalado por la actora y lo que surge de los antecedentes del expediente administrativo –en particular los resultados de la medida para mejor proveer dictada por el juez administrativo y lo finalmente decidido por éste-, concluyó que correspondía que el organismo fiscal efectuara una reliquidación de la obligación reclamada bajo las pautas dadas en el 11° párrafo del considerando IV de la sentencia apelada.

I.3.- En último lugar, la sentenciante consideró que correspondía revocar la multa impuesta a la actora por aplicación de la causal de error excusable a la que refiere el art. 45, *in fine*, de la ley 11.683, en atención a que la complejidad y excepcionalidad de la materia discutida pudo razonablemente llevar a la recurrente a interpretar el tratamiento tributario diferente al que se confirma, lo que, a entender de la mencionada elimina la culpa que exige el tipo descripto en dicha norma.

El Dr. Martín adhirió en todos sus términos al voto de la Vocal Instructora.

I.4.- Por su parte, la Dra. Gómez adhirió a la confirmación parcial del ajuste practicado, así como también de los intereses resarcitorios en los términos del art. 37 de la L.P.T., ello en la proporción del ajuste que se confirma, conforme la reliquidación ordenada en el voto de la Vocal Instructora. Sin embargo, disintió sobre la propuesta de revocación de la multa.

Recordó que la misma fue aplicada en los términos del art. 45, graduada en un 70% del gravamen omitido y que el mencionado artículo indica que el aspecto material de la infracción requiere de un resultado disvalioso, esto es, la omisión del pago mediante la falta de presentación de las declaraciones juradas o su inexactitud.

Además, señaló que las infracciones deben ser imputables tanto objetiva como subjetivamente para justificar la imposición de una sanción y que el art. 45 no exige intención dolosa, sino que para que se configure la conducta allí

contemplada resulta suficiente la culpa del contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones.

En tal sentido, señaló que en el caso de autos no se configuró la casual de un error excusable como lo pretende la parte actora puesto que, a su entender, no existió dificultad en la interpretación de las normas tributarias seguida de una actuación diligente de la mencionada, sino que la metodología usada por la recurrente resultó a todas luces discrecional –esto es, no haber realizado el ajuste en concepto de prorrateo de gastos atento a la ganancia exenta generada por el canje de títulos cuando así lo establecía la normativa aplicable-.

Añadió que la contribuyente conocía la vigencia de las normas legales que infringió, así como también que se encontraba incluida en sus disposiciones por el período determinado.

Sobre la base de lo expuesto, rechazó la aplicación de la causal de error excusable, en cuanto la recurrente trajo a colación la Instrucción General n° 4/97 dictada por la demandada, toda vez que la misma resulta ser una pauta orientativa y no vinculante; considerando que a tenor de los fundamentos en los cuales se sustenta la determinación de oficio practicada, no resulta aplicable la misma al caso concreto.

Por ello, razonó que tampoco puede admitirse el principio de insignificancia o bagatela invocado.

Por tanto, confirmó la sanción, como así también su graduación por entender que se encuentran debidamente justificadas, ello en proporción al ajuste que se confirma.

I.5.- En vistas de los votos reseñados, el Tribunal Fiscal de la Nación –por mayoría- resolvió: 1) confirmar parcialmente la Resolución n° 73/2007, con excepción de la sanción de multa la cual revocó, con costas según sus respectivos vencimientos y 2) ordenar al Fisco Nacional que, en el plazo de 30 días, practique una reliquidación de las obligaciones que se le reclaman a la parte actora.

II.- Que contra lo así decidido, el Fisco Nacional interpuso recurso de apelación, el cual fuera concedido el 18/09/2019 (cfr. fojas 7 y 16).

En vistas de lo ordenado, el organismo recaudador presentó la reliquidación ordenada (cfr. fojas 11/14), y, a fs. 241/243 la actora, conforme a la liquidación en traslado, acompañó constancias de pago del impuesto reclamado y los intereses pertinentes los cuales no fueran observados por la demandada a fs. 250.

Luego el Fisco Nacional desistió, parcialmente, del recurso interpuesto manteniéndolo solo contra la revocación de la multa dispuesta por el Tribunal *a quo* con más sus respectivas costas; lo cual fue tenido presente por providencia del 26/02/2020 (cfr. fojas 17/22).

III.- Que, con posterioridad, mediante pronunciamiento del 19/05/2022 (cfr. fojas 23/25), el Tribunal Jurisdiccional Administrativo, de oficio, resolvió: 1) aprobar la liquidación practicada por el Fisco Nacional y tener presente la cancelación del impuesto y los intereses acreditados por la actora; 2) declarar condonada la multa aplicada por la Resolución n° 73/2007, con costas en el orden causado y 3) regular, en su conjunto, los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional y los de la perito contadora de la demandada, los cuales dispuso que se encuentren a cargo de la parte actora.

Para así decidir, luego de efectuar una reseña sobre la causa, recordó que el 23/12/2019 entró en vigencia la ley 27.541 que establece un régimen de regularizaciones de deudas tributarias y de condonación de intereses, multas y demás sanciones por obligaciones vencidas al 30/11/2019 y que en su art. 12 se dispone que las multas y demás sanciones quedaran condonadas de pleno derecho, siempre que no se encontraren firmes a la fecha de entrada de vigencia de la ley y la obligación principal hubiera sido cancelada a dicha fecha.

En tal sentido y tras sostener que la sanción de multa objeto de autos no se encontraba firme, que la firma actora había cancelado la obligación fiscal que dio lugar a la imposición de la sanción y ante la falta de configuración de las causales de exclusión previstas por el art. 16 de la ley 27.541 –sin prejuicio de aclarar el Tribunal *a quo* que, a su entender, de la lectura de tal norma no surge que recaiga sobre el contribuyente la obligación de informar su ocurrencia al T.F.N.-, resolvió en la forma indicada previamente.

IV.- Que contra lo decidido, en primer lugar, el Fisco Nacional interpuso recurso de aclaratoria, el cual fue denegado mediante resolución del 19/08/2022 por entender que no se configuraban los supuestos previstos por el art. 191 de la L.P.T. (cfr. fojas 4/5 y fojas 35/36).

Como fundamento la demandada había expuesto que lo resuelto dejaba sin efecto la sentencia del 17/05/2019 que revocó, por mayoría, la sanción de multa de omisión aplicada con sustento en el art. 45 de la ley 11.683 la cual fuera apelada por su parte, señalando que no se hizo mención de lo expuesto, por lo que solicitó se deje expresamente constancia de ello**.**

V.- Que, por otra parte, el Fisco Nacional apeló la condonación decidida mediante resolución del 19/05/2022, expresando sus agravios al respecto y, en subsidio, también expresó agravios contra la revocación de la multa dispuesta por la sentencia del 17/05/2019 cuya apelación presentara con anterioridad; fundamentos que no fueran replicados por la parte actora pese a encontrarse debidamente notificada.

V.1.- En cuanto a los agravios formulados frente a la condonación de la multa, luego de señalar los antecedentes de la causa y la resolución recurrida,

manifestó que la misma resulta arbitraria atento a que adolece de defectos graves y omisiones evidentes que la tornan irrazonable.

Señaló que el Tribunal *a quo* declaró condonada de pleno derecho la multa impuesta por la Resolución n° 73/2007 -cuya revocación mediante la sentencia del 19/05/2019 se encontraba apelada por su parte- sin haberle requerido previamente a las partes que informaran si dicha sanción se encontraba alcanzada por los beneficios establecidos por la ley 27.541 y sus modificatorias.

En vistas de lo decidido comunicó que recabó información de distintas áreas e indicó que de la compulsa de la página pertinente MIPYME del Ministerio de Desarrollo Productivo se constató que la contribuyente no posee la categorización de MiPyme a los efectos de que fuera alcanzada por el régimen de la ley referida.

Asimismo, añadió que de la consulta de la base e-Fisco RG 4816/20 –Activos financieros en el exterior- se desprende que la actora presentó la DD.JJ. informativa prevista por el art. 59 de la citada reglamentación, pero no declaró obligaciones para repatriar.

Sin embargo, indicó, surge de la compulsa de sus bases de datos que la contribuyente registró activos financieros en el extranjero en los años 2019 y 2020 (incrementándose el saldo en este último), lo cual se compone de las DD.JJ. en el Impuesto a las Ganancias por tales períodos, destacando que ello también se advierte de la DD.JJ. presentada para el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta del período 2019, lo cual, a interpretación de la recurrente, *prima facie* hace presumir que debió haber procedido a realizar alguna repatriación.

Acto seguido transcribió lo previsto por los arts. 8° y 12 de la ley 27.541 y consideró que, sin perjuicio de observar que de la consulta al sistema Mis Facilidades no surge una presentación de la parte actora en el marco de la ley referida, el T.F.N. consideró condonada de pleno derecho la multa sin verificar los requisitos exigidos por la norma.

Además, recordó que la ley 27.541 –sobre la cual basó su decisorio del 19/05/2022- fue ampliada por la ley 27.562 (B.O. 26/08/2020) cuyo art. 8° -junto con el art. 4° de la RG 4816/20 (B.O. 16/09/2020)- establecen un nuevo universo de contribuyentes comprendidos, no integrando a la totalidad de sujetos pasivos, como en regímenes de moratorias anteriores o, si los alcanza, es en forma condicionada.

Conforme ello, concluyó que para que la actora sea acreedora del beneficio de condonación automática de multas debe estar comprendida en los términos del art. 8° de la ley 27.541 y del art. 4° de la citada R.G.; es decir, que no posea activos financieros en el exterior o en caso de poseerlos sus socios o sus

accionistas directos o indirectos en un porcentaje no inferior al 30% procedan a la repatriación de por lo menos el 30% del producido de su realización; interpretando que lo expuesto no fue evaluada por la sentencia del T.F.N. recurrida.

Afirmó que en atención a las particularidades que ostenta la actora –no revestir la condición de MiPyme y registrar activos financieros en el exterior- no corresponde la condonación de pleno derecho prevista por el art. 12 de la ley 27.541 decidida en autos, por lo cual consideró que la sentencia recurrida resulta arbitraria. Citó jurisprudencia en apoyo de su postura.

V.2.- En subsidio, expresó los agravios contra la revocación de la multa decidida por la sentencia del 17/05/2019.

Luego de recordar lo previsto por el art. 45 de la L.P.T. señaló que el ilícito sancionado por dicha norma se comete en forma instantánea, quedando consumado en autos en el momento de presentarse la declaración jurada inexacta.

Indicó que la exteriorización de la situación fiscal mediante la presentación de la respectiva declaración jurada reviste esencial importancia y a mérito de ello el legislador ha querido especialmente punir la falta de ingreso del tributo, cuando es debida a la falta de presentación de las declaraciones juradas o cuando éstas contienen datos inexactos.

Destacó que el Tribunal *a quo* basó la revocación de la multa, con fundamento en la figura de la causal de error excusable (art. 45 *in fine*), al señalar: *"...en atención a que la complejidad y excepcionalidad de la materia discutida pudo razonablemente llevar a la recurrente a interpretar el tratamiento tributario diferente al que aquí se confirma, lo que elimina la culpa que exige el tipo descripto en dicha norma".*

Indicó que en el caso de autos dicho tipo infraccional se perfeccionó con el acaecimiento del plazo general para el cumplimiento de la obligación, esto es, la presentación correcta de la declaración jurada respectiva y el pago del impuesto en término, mientras que desde el punto de vista subjetivo la infracción se configura a título de culpa, al no tomar la sumariada los recaudos conducentes al cumplimiento oportuno de sus obligaciones fiscales.

Por lo expuesto, entendió que resultan inconducentes las consideraciones formuladas por el T.F.N.

Alegó que la actora no justificó su incumplimiento, por lo que razonó que la multa fue correctamente aplicada y graduada de acuerdo a lo previsto por el art. 45 de la ley 11.683 por encontrarse configurados los elementos subjetivos y objetivos requeridos por el tipo, por lo que solicitó su confirmación. Citó jurisprudencia en apoyo de su postura.

VI.- Que, con posterioridad, a fs. 302/315 el Fisco Nacional acompañó un informe emitido por la División Apoyo de Gestión –dependiente de la Dirección de

#37808246#396577702#20240205133627841

Control de Grandes Contribuyentes Nacionales- por medio de la cual afirmó que si bien la firma actora, al tiempo de presentar su DD.JJ. en el Impuesto a las Ganancias –período 2020- indicó que no poseía obligaciones para repatriar y, asimismo, reportó un socio con participación mayor al 30% respecto del cual informó que no poseía bienes susceptibles de ser repatriados; de la compulsa de las DD.JJ. presentadas para los períodos 2020 y 2021 se visualizó que en ambos la contribuyente declaró poseer, al menos, cuentas en el exterior. Adjuntó documental en apoyo de sus dichos (cfr. fojas digitales 44/59).

Con lo expuesto, denunció que la aquí actora no es susceptible del beneficio de condonación instaurado por el régimen de la ley 27.541 y sus modificatorias; por lo que ratificó, en todos sus términos, los agravios oportunamente presentados contra la condonación dispuesta por el Tribunal *a quo*.

VII.- Que así las cosas, cabe destacar que este caso se originó con la emisión de la Resolución nº 73 (DV DEOB) del 21/12/2007 mediante la cual se impugnó la Declaración Jurada presentada por la firma actora frente al Impuesto a las Ganancias –período fiscal 2002- que, además, determinó de oficio el Resultado Neto Final –Ganancia- por dicho tributo y período luego de cómputo de quebrantos de ejercicios anteriores y el Impuesto a las Ganancias pertinente debiendo ingresar la suma de $ 48.007,38 con más la suma de $ 62.409,59 en concepto de intereses resarcitorios calculados al 21/12/2007 y le aplicó una multa por la suma de $ 33.605,17 equivalentes al 70% del impuesto omitido, con sustento en el art. 45 de la ley 11.683.

Asimismo, cabe precisar que a fs. 143 se abrió la causa a prueba en la instancia del Tribunal Fiscal de la Nación ordenándose la producción de informativa y pericial contable, dictamen que se encuentra agregado a fs. 148/151.

Cumplida la misma y presentados los alegatos, el 17/05/20219 se dictó sentencia definitiva que confirmó, parcialmente, la Resolución n° 73/2007 con excepción de la sanción aplicada a la parte actora, la cual revocó, con costas según sus respectivos vencimientos. Asimismo, ordenó que el Fisco Nacional practique, dentro del plazo de 30 días, una reliquidación de las obligaciones adeudadas por la contribuyente (cfr. reseña efectuada del considerando I del presente).

Tal decisorio fue únicamente recurrido por el Fisco Nacional en cuanto a la revocación de la multa oportunamente aplicada a la actora –por argumentos reseñados en el considerando II del presente-.

Como se viera, con posterioridad el organismo recaudador presentó la reliquidación ordenada, la cual fue conformada por la actora al tiempo de cancelar las sumas calculadas como adeudadas, lo cual derivara en el dictado de la resolución del 19/05/2022 por medio de la cual el Tribunal *a quo* resolvió:

1) aprobar la liquidación practicada por el Fisco Nacional y tener presente la cancelación del impuesto y los intereses acreditados por la actora;

2) declarar condonada la multa aplicada por la Resolución n° 73/2007, con costas en el orden causado y

3) regular, en su conjunto, los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional y los de la perito contadora designada por la demandada, Cdra. Analía López Ledesma, los cuales dispuso que se encuentren a cargo de la parte actora.

Dicho decisorio fue recurrido únicamente por el Fisco Nacional en cuanto a la condonación dispuesta en el apartado 2) por argumentos que fueran reseñados en el considerando II del presente; no siendo replicado ni tampoco apelado lo allí dispuesto por la parte actora.

Asimismo, cabe dejar sentando que de la compulsa de la causa no surge que el mencionado decisorio hubiera sido notificado a la contadora López Ledesma en forma personal.

En tales condiciones es que son elevadas las actuaciones y llegan a esta instancia.

VIII.- Que cabe destacar que en el estudio y análisis de las posiciones de las partes, se seguirá el rumbo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, y de la buena doctrina interpretativa, que establece que los jueces no estamos obligados a analizar todas y cada una de las argumentaciones de las partes, sino tan sólo aquéllas que sean conducentes y que posean relevancia para decidir el caso con sustento en un pronunciamiento válido (cfr. C.S.J.N., *Fallos*: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970, entre otros; esta Sala, *in re*, “Strina, Natalia D. c/D.G.I.”, del 23/9/2014, entre muchos otros).

Asimismo, es menester recordar que de conformidad con lo establecido por el art. 86 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.), en cuanto al análisis de las cuestiones de hecho y prueba relacionadas con la causa, se prevé una limitación en razón de la cual corresponde -en principio- estar a lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación, salvo que se demuestre que se ha incurrido en arbitrariedad manifiesta, en la valoración de dichos aspectos (énfasis agregado, cfr. esta Sala, *in re,* “Ferrari, Carlos Isidoro c/D.G.I.”, del 7/8/2014, entre muchos otros).

En especial, la ley hace referencia a la ocurrencia de una violación manifiesta de las formas legales en el procedimiento ante el T.F.N., lo que habilitaría a esta Cámara a declarar la nulidad de las actuaciones, salvo que

corresponda abrir a prueba la causa en esta instancia lo que, de por sí, constituye una situación excepcional.

Al respecto, y teniendo en consideración los términos empleados por la representación letrada del Fisco Nacional en sus memoriales, debe agregarse que una correcta hermenéutica del alcance del término manifiesta, indica que se está adjetivando al antecedente de modo patente, descubierto, claro, o sea, sin que resulte necesaria efectuar ninguna investigación para desentrañar lo oculto (cfr. doctr. de *Fallos:* 293:133, *in re,* "Pustelnik").

IX.- Que, así las cosas, corresponde primigeniamente analizar sí la multa que le fuera aplicada a la firma actora mediante la Resolución n° 73/2007 se encuentra alcanzada por el régimen previsto por la ley 27.541 y sus modificatorias -tal como así lo interpretara el Tribunal *a quo* en su resolución del 19/05/2022– y, ante un respuesta negativa, examinar entonces el recurso deducido por el Fisco Nacional contra la revocación de dicha multa decidida por sentencia del 17/05/2019.

Para ello, en primer lugar, es preciso recordar que la ley 27.562 (B.O. 26/08/2020) dispuso, entre otras cuestiones, una ampliación de la moratoria prevista en el art. 8° de la ley 27.541 al incluir para su adhesión al régimen de deudas tributarias y de los recursos de la seguridad social y de condonación de intereses, multas y demás sanciones, a las obligaciones vencidas al 31/07/2020 –inclusive-.

En concordancia con ello, la A.F.I.P. dictó la R.G. 4816 (B.O. del 15/9/2020, modificada por la RG 4873 del 04/12/2020) que reglamentó la moratoria ampliada.

Tal como este tribunal señalara en diversos pronunciamientos emitidos sobre la normativa referida (cfr. esta Sala, *in rebus*: "Unisolutions S.A. c/E.N. -A.F.I.P. -D.G.I. s/D.G.I.", causa n° 60.943/19 del 29/12/2020; "Pérez Ponsa, Luis María c/E.N. -A.F.I.P. s/Proceso de Conocimiento", causa n° 27.682/17, del 26/3/2021; "Río Plagas S.R.L. (TF 57199970-I) c/D.G.I. s/R.D.O.E.", causa n° 11.352/21, del 26/10/2021; "Exportadora e Importadora Bras S.A. c/D.G.I. s/R.D.O.E.", causa n° 55.481/19, del 18/3/2022, "Lorenzo Annecchini S.A. c/D.G.I. s/R.D.O.E.", causa n° 67.818/15 del 09/08/2022 y "Supermercados Mayoristas Yaguar SA (TF 59286649-I) c/D.G.I. s/R.D.O.E.", causa nº 9839/22 del 11/11/2022, entre muchos otros); el art. 8° de la ley 27.541 (B.O. del 23/12/2019) -en su redacción original- establecía que: "*Los contribuyentes y responsables de los tributos y de los recursos de la seguridad social cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentren a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos, que encuadren y se encuentren inscriptos como Micro, Pequeñas o Medianas Empresas, según los términos del artículo 2° de la ley 24.467 y sus*

modificatorias y demás normas complementarias, podrán acogerse, por las obligaciones vencidas al 30 de noviembre de 2019 inclusive, o infracciones relacionadas con dichas obligaciones, al régimen de regularización de deudas tributarias y de los recursos de la seguridad social y de condonación de intereses, multas y demás sanciones que se establecen por el presente Capítulo. A tal fin, deberán acreditar su inscripción con el Certificado Mi Pyme, vigente al momento de presentación al régimen que se aprueba por la presente ley, conforme lo establecido por la Secretaría de Emprendedores y de la Pequeña y Mediana Empresa del actual Ministerio de Desarrollo Productivo. Podrán acogerse al mismo régimen las entidades civiles sin fines de lucro" (el resaltado es propio).

Por su parte, el art. 12 de la referida ley, en su 4º párrafo prevé el beneficio de condonación de pleno derecho de multas y demás sanciones correspondientes a obligaciones sustanciales devengadas al 30/11/2019 (fecha posteriormente prorrogada por la ley 27.562 hasta el 31/07/2020), siempre que no se encontrasen firmes y la obligación principal hubiese sido cancelada a la fecha de entrada en vigencia de las referidas leyes (esto es, diciembre de 2019 o agosto de 2020, respectivamente).

A su turno, la A.F.I.P. dictó la RG 4667 cuyo art. 25 reza: "*el beneficio de condonación de intereses y multas correspondientes a obligaciones de capital canceladas con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley N° 27.541, en los términos del artículo 12 de la misma, se registrará en forma automática en el sistema "Cuentas Tributarias" así como en el servicio con Clave Fiscal "CCMA - Cuenta Corriente de Monotributistas y Autónomos". Será requisito para hacer efectivo el beneficio de condonación obtener el "Certificado Mi Pyme" hasta el día 31 de agosto de 2020, en los términos de la Resolución N° 220/19 de la ex Secretaría de Emprendedores y de la Pequeña y Mediana Empresa y sus modificatorias*" (el destacado es propio).

Además, cabe señalar que la reglamentación de la ley 27.541 dispuso que: *"…se entenderá por firmes [a las multas y sanciones] emergentes de actos administrativos que a la fecha de acogimiento o a la fecha de entrada en vigencia de la mencionada ley, según corresponda, se hallaren consentidas o ejecutoriadas, de conformidad con las normas de procedimiento aplicables, cualquiera sea la instancia en que se encontraran (administrativa, contencioso-administrativa o judicial*)" (RG 4667, art. 22. B.O. del 31/01/2020).

Con el dictado de la ley 27.562 (B.O. del 26/08/2020) se sustituyó el art. 8° *supra* por el siguiente -en lo que al caso interesa-: *"Los contribuyentes y las contribuyentes y responsables de los tributos y de los recursos de la seguridad social cuya aplicación, percepción y fiscalización estén a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía, podrán acogerse, por las obligaciones vencidas al 31 de*

#37808246#396577702#20240205133627841

julio de 2020 inclusive o infracciones relacionadas con dichas obligaciones, al régimen de regularización de deudas tributarias y de los recursos de la seguridad social y de condonación de intereses, multas y demás sanciones que se establecen en el presente capítulo. Se excluyen de lo dispuesto en el párrafo anterior las deudas originadas en cuotas con destino al régimen de riesgos del trabajo, los aportes y contribuciones con destino a las obras sociales y a los siguientes sujetos: Personas humanas o jurídicas que, no revistiendo la condición de: i) Mi Pymes, ii)… posean activos financieros situados en el exterior, excepto que se verifique la repatriación de al menos el treinta por ciento (30%) del producido de su realización, directa o indirecta, dentro de los sesenta (60) días desde la adhesión al presente régimen, en los términos y condiciones que determine la reglamentación.

Para el caso de personas jurídicas, la condición de repatriación será de aplicación para sus socios y accionistas, directos e indirectos, que posean un porcentaje no inferior al treinta por ciento (30%) del capital social de las mismas. Quedan incluidos en estas disposiciones quienes revistan la calidad de uniones transitorias, agrupamientos de colaboración, consorcios de cooperación, asociaciones sin existencia legal como personas jurídicas, agrupamientos no societarios o cualquier otro ente individual o colectivo, incluidos fideicomisos…" (el resaltado es un agregado).

Asimismo, el art. 8º de la RG 4816 (B.O. del 16/09/2020, modificada por la RG 4873 del 04/12/2020), establece las condiciones que deberán cumplir aquellos sujetos que posean activos financieros en el exterior.

Alcanza lo allí dispuesto a la repatriación por parte de las personas humanas o jurídicas, y de sus socios y accionistas -directos e indirectos- con una participación no inferior al 30% del capital social de aquellas, de al menos el 30% del producido de la realización de los activos financieros situados en el exterior que posean a la fecha de entrada en vigencia de la ley 27.562 a que se refiere el artículo 8° de la ley 27.541 y sus modificaciones.

Además, indica que: *"…1. Los fondos repatriados podrán: a) Ser ingresados y liquidados en el Mercado Único y Libre de Cambios (MULC), o b) permanecer depositados en una cuenta abierta a nombre de su titular, en entidades financieras regidas por la Ley N° 21.526 y sus modificaciones, conforme a las condiciones que determine el Banco Central de la República Argentina…"*

"2. En el caso de que el mismo sujeto regularice la deuda mediante diversos planes de facilidades de pago, pago al contado y/o compensación, el plazo de SESENTA (60) días previsto en el artículo 8° de la Ley N° 27.541 y sus modificaciones se computará desde la primera adhesión.".

"3. El incumplimiento de la repatriación del producido de la realización de los activos financieros en el plazo fijado en el artículo 8° de la Ley N° 27.541 y sus modificaciones, en los términos y condiciones previstos en esta resolución general, determinará el rechazo de la adhesión al régimen de regularización.".

"4. La existencia y el valor de los activos financieros situados en el exterior se deberán considerar a la fecha de entrada en vigencia de la Ley N° 27.562, teniendo en cuenta las pautas establecidas en el Anexo II que integra la presente" (el resaltado es un agregado).

Mientras que el art. 24 establece: *"El beneficio de liberación de multas y demás sanciones por incumplimiento de obligaciones formales susceptibles de ser subsanadas, procederá en la medida que no se encuentren firmes ni abonadas y se cumpla con el respectivo deber formal con anterioridad al 15 de diciembre de 2020. (Expresión "…con anterioridad al 30 de noviembre de 2020.",* sustituida por la expresión *"…con anterioridad al 15 de diciembre de 2020", por art. 1° inc. b) de la Resolución General N° 4873/2020 de la AFIP B.O. 4/12/2020. Vigencia: desde la fecha de su dictado)".*

Y, el art. 25 dispone que: *"El beneficio de condonación de sanciones que no se encuentren firmes ni abonadas correspondientes a obligaciones sustanciales de naturaleza tributaria o previsional, resultará procedente cuando se verifique alguna de las siguientes condiciones: a) Haberse efectuado el pago íntegro de la obligación sustancial al momento de entrada en vigencia de la Ley N° 27.562, siempre que la sanción no se encuentre firme ni abonada a dicha fecha. b) Haberse regularizado la obligación sustancial e intereses no condonados mediante compensación, pago al contado o plan de facilidades de pago, en los términos de la presente resolución general, en la medida en que la sanción no se encuentre firme a la fecha de acogimiento al régimen de regularización. c) Haberse regularizado la obligación sustancial y su respectivo interés mediante planes de facilidades de pago vigentes dispuestos con anterioridad al momento de entrada en vigencia de la Ley N° 27.562, siempre que la sanción no se encuentre firme ni abonada a dicha fecha".*

X.- Que así las cosas, tal como surge de la normativa analizada, se advierte que, contrariamente a lo decidido por el Tribunal *a quo*, no se encuentran reunidas las condiciones para declarar operado de pleno derecho el beneficio instituido por la ley 27.541 y aplicado en el caso de autos, en particular, la condonación de la multa oportunamente impuesta a la parte actora mediante la Resolución n° 73/2007 cuya revocación fuera posteriormente decidida por sentencia del 17/05/2019 y recurrida por el Fisco Nacional.

Ello es así, en primer lugar, por cuanto no surge que la firma actora se hubiera presentado ante el organismo recaudador, o siquiera ante la instancia de origen, solicitando el acogimiento o adhesión al régimen de regularización previsto



#37808246#396577702#20240205133627841

por las leyes 27.541 y/o 27.562 –en particular la condonación de la multa-; debiéndose recordar el carácter de voluntario del sometimiento al régimen jurídico preferencial, cuya operatividad requiere la expresa manifestación de voluntad del contribuyente en tal sentido, todo lo cual ha sido claramente establecido por la propia norma en análisis como requisito indispensable para la procedencia de los beneficios allí contemplados.

Tampoco se encuentra acreditado que la contribuyente se encuentre inscripta en el régimen de Micro, Pequeñas o Medianas Empresas y que cuente con el certificado “Mi Pyme” tal como lo requiere la normativa en análisis, ni que no se encontraba alcanzada por las exenciones descriptas en el art. 16 de la ley 27.541.

Lo expuesto, a criterio de este Tribunal, alcanza para la revocación de la condonación de oficio decidida en la instancia anterior, con manifiesta extralimitación de las facultades de la judicatura, toda vez que de la compulsa de la causa no surge que con anterioridad al dictado de la resolución del 19/05/2022 el Tribunal Fiscal de la Nación hubiera dado intervención a las partes en el marco de las leyes referidas previamente o, en tal caso, tomado los recaudos pertinentes a los fines de conocer, en forma actualizada para ese entonces, el estado fiscal y jurídico en el que se encontraba la firma actora en el marco de los requerimientos exigidos por el régimen de regularización de deudas que aplicó.

Cabe añadir por lo demás que el hecho de que la obligación principal hubiera sido cancelada -al conformar la reliquidación practicada por el organismo recaudador- y que la sanción de multa no se encuentre firme -como consecuencia de la apelación interpuesta por el Fisco Nacional contra la sentencia del 17/05/2019- no alcanza, *per se,* para superar la objeción referida y convalidar la condonación dispuesta.

Es que, al tratarse el régimen de regularización previsto en la ley 27.541 –y su modificatoria ley 27.562- de un mecanismo de excepción, la regla hermenéutica que impera en orden a la asignación de sus alcances exige considerar con estrictez y riguroso apego a la letra de sus preceptos, la inclusión de aquéllos supuestos de hecho que han de ser alcanzados por sus previsiones, lo que descarta naturalmente una interpretación extensiva o por “defecto”; de donde es imperioso concluir que aquellos casos no comprendidos de manera expresa, tampoco podrán entonces considerarse incluidos –siquiera en forma tácita– en las previsiones del sistema (cfr. esta Sala, *in re:* “Klabin Argentina S.A. c/D.G.A. s/R.D.O.E.”, causa n° 49.564/18, del 25/09/2018).

Lo expuesto lleva al entendimiento de este Tribunal que, contrariamente a lo sostenido por el Tribunal Fiscal de la Nación en su resolución del 19/05/2022,

no se encuentran reunidos, siquiera en mínima medida, los recaudos establecidos por el régimen previsto por la ley 27.541 (modificado por la ley 27.562) para la condonación de la multa dispuesta (en similar sentido, esta Sala *in re:* “M3 Construcciones S.A. (TF 36414-I) c/D.G.I. s/R.D.O.E.”, causa nº 43.541/22 del 1/02/2023).

Una decisión en contrario, importaría convalidar el accionar del Tribunal *a quo* que, al disponer la condonación que aquí se revoca y ante la manifiesta ausencia de petición de la contribuyente, no solo omitió el cumplimiento de los requerimientos establecidos por el propio cuerpo normativo que él mismo aplicara –la ley 27.541 y sus modificatorias–, sino que además, su actuación, importó sustituir la inactividad u omisión de la firma actora, contradiciendo así un principio procesal cuyo cumplimiento debe velar en todo proceso judicial, esto es, “...*mantener la igualdad entre las partes”* -conf. art. 34, inciso 5), apartado c), del C.P.C.C.N.- (cfr. esta Sala en similar sentido “A.F.I.P. -D.G.I. c/De Paola, Darío Leonel s/Ejecución Fiscal-A.F.I.P.”, causa n° 37.663/12 del 31/05/2022).

A mayor abundamiento, es preciso indicar que este Tribunal tampoco puede soslayar la denuncia –y acreditación- efectuada por el Fisco Nacional, realizada con posterioridad al dictado de la resolución recurrida, en cuanto advierte que la contribuyente actora cuenta con activos en el exterior, respecto de los cuales no resulta que hubieran sido sometidos a la repatriación ordenada por la normativa aplicable.

En virtud de lo hasta aquí expuesto y tomando debida razón de las particularidades del caso, se impone dejar sin efecto por improcedente, la condonación de oficio dispuesta en el apartado 2°) del resolutorio del 19/05/2022, sin especial imposición de costas sobre el punto.

XI.- Que, como consecuencia de lo decidido en tanto es determinante de la vigencia de la sanción, corresponde expedirse entonces respecto de los agravios deducidos por la demandada contra la revocación de la multa decidida por sentencia del 17/05/2019 y las costas derivadas de ello.

En suma, la demandada sostuvo que la conducta de la parte actora encuadra en el artículo 45 de la ley 11.683 por lo cual entiende que debe confirmarse la multa aplicada en el Impuesto a las Ganancias, período fiscal 2002, equivalente al 70% del tributo omitido.

Tal como fuera reseñado en su oportunidad, argumentó que la fundamentación dada por el Tribunal *a quo* resulta inconducente puesto que niega la presencia de los elementos objetivos y subjetivos requeridos para la configuración de la infracción, ya que quedó verificada la omisión de impuesto con la presentación inexacta de la declaración jurada. Asimismo añadió que: *“…siendo ésta de naturaleza culposa, cabe considerar que la presentación de la declaración inexacta que motivó la omisión del oportuno ingreso del impuesto tuvo lugar como*

#37808246#396577702#20240205133627841

consecuencia de la negligencia o imprudencia incurrida por el contribuyente en el cumplimiento de la obligación a su cargo, correspondiéndole a él demostrar la existencia de circunstancias eximentes –que no ha sucedido en autos– y, acreditado la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente que le hubiese impedido contar con la real y efectiva posibilidad de comprender el carácter antijurídico de su conducta, lo que no surge de la compulsa de las presentes actuaciones".

Al respecto es preciso recordar que el texto del art. 45 en cuestión, vigente al momento de que fuera impuesta la sanción de multa –puesto que fue modificado sustancialmente con el dictado de la ley 27.430 (B.O. del 29/12/2017)– establecía: *"El que omitiere el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas, será sancionado con una multa graduable entre el cincuenta por ciento (50%) y el 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.."*

"Será sancionado con la misma multa quien mediante la falta de presentación de declaraciones juradas, liquidaciones u otros instrumentos que cumplan su finalidad, o por ser inexactas las presentadas, omitiera la declaración y/o pago de ingresos a cuenta o anticipos de impuestos", es decir, el aspecto material de la infracción requiere de un resultado disvalioso: la omisión del pago mediante la falta de presentación de las declaraciones juradas o su inexactitud, no exigiendo una intención dolosa, sino que resulta suficiente la culpa del contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales (cfr. T.F.N., Sala "D", en los autos "Neobio S.R.L. s/recurso de apelación" causa nº EX2019-93416135, del 13/03/2020).

En lo concerniente a la caracterización del ilícito, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha consagrado 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 aquel a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (cfr. *Fallos:* 271:297, entre otros y esta Sala, in re, "Caligari, Pericles (TF 34.520-I) c/D.G.I.", del 3/12/2013 y sus citas).

Cabe agregar que, si bien no procede admitir 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 solo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por el sistema penal vigente (cfr. *Fallos* 278:266).

XII.- Que, así, cabe indicar que de la lectura de la Resolución nº 73/2007 surge que el "juez administrativo" consideró que la prueba aportada por la

contribuyente no resultaba idónea a los efectos de acreditar los extremos que se pretendían demostrar, en particular, aquéllos referidos a que todos los gastos se vinculan exclusivamente con ganancias gravadas.

Por tal motivo es que confirmó el criterio expuesto en la vista corrida el 13/07/2007 a la actora, dando lugar así a la determinación de oficio del Impuesto a las Ganancias por el período fiscal 2002.

Asimismo, recordó lo sostenido por la División Jurídica del Departamento Legal de Grandes Contribuyentes Nacionales en el Dictamen nº 578/07 (DV JUGN) en cuanto a que entendió que se encontraba configurada en la especie la conducta descripta por el art. 45 de la L.P.T. por lo que aconsejó aplicar dicha sanción conforme a las pautas de graduación dispuestas en el punto 1.1) del art. 1º del Anexo II de la Instrucción General nº 6/2007, esto es, en el 70% del gravamen omitido.

Señaló que la dependencia referida destacó que la infracción del artículo 45 se perfeccionó en su faz objetiva con el vencimiento del plazo general para el cumplimiento de la obligación –consistente en la correcta presentación de la DD.JJ. respectiva y el pago del impuesto en término– y, desde el punto de vista subjetivo se configuró la infracción a título de culpa, puesto que la contribuyente no tomó los recaudos conducentes a la satisfacción oportuna de la deuda en su justa medida.

Añadió que: *"…la contravención contenida en el artículo 45 de la ley de forma es de las denominadas de consumación instantánea, esto implica la necesidad del vencimiento de la obligación fiscal, la omisión del pago del impuesto, el resultado dañoso de esa conducta y la culpabilidad del agente"* y que *"…la finalidad punitiva en estas actuaciones es la de sancionar la falta de adecuación de la conducta juzgada a la normativa fiscal a la que se encuentra obligada la sumariada, pues es deber de todos y cada uno de los contribuyentes ajustar su comportamiento a dichas normas legales, siendo responsables por los incumplimientos en que incurrieran y por ende sujetos pasibles de todas las sanciones de tipo contravencional contenidas en la Ley Nº 11.683…".*

Sobre la base de todo lo expuesto es que el juez administrativo a través de la Resolución nº 73/2007 le aplicó a la aquí firma actora la multa equivalente al 70% del impuesto omitido, sanción que ascendió a la suma de $ 33.605,17.

XIII.- Que cabe recordar que, el Tribunal *a quo* mediante la sentencia del 17/05/2019 confirmó la determinación de oficio dispuesta por la Resolución nº 73/2007 pero revocó la multa aplicada como consecuencia del ajuste y los extremos verificados,

Para así decidir, tal como fuera reseñado en el considerando I del presente, el T.F.N. entendió que el canje efectuado por la parte actora en el marco del decreto 1387/01 (al cual calificó como una operación voluntaria y no compulsiva y

#37808246#396577702#20240205133627841

producto de una decisión empresarial que le generó una ventaja fiscal -exención del impuesto a las ganancias sobre la utilidad por la diferencia de valor de la cotización prevista en el art. 21 de la norma indicada-) no la habilitaba a sustraerse del tratamiento impositivo que la ley y su reglamentación le imponen en cuanto a que, en los casos en que en un mismo período fiscal existan ganancias gravadas y exentas, a efectos de su deducción los gastos deben ser prorrateados en orden a determinar la proporción a asignar a cada una de ellas, en caso de que no se pueden apropiar en forma directa.

Asimismo, consideró que la liquidación practicada por la instancia administrativa era errónea al tomar en consideración una cantidad distinta respecto de los sueldos asociados al canje, determinando así cuál era el parámetro que debía adoptarse, motivo por lo cual ordenó practicar una reliquidación de la suma adeudadas por la actora.

Sin embargo, al tiempo de expedirse sobre la multa aplicada a la actora en los términos del art. 45, la Vocal Instructora fundó su revocación de la siguiente forma *"…en atención a la complejidad y excepcionalidad de la materia discutida pudo razonablemente llevar a la recurrente a interpretar el tratamiento tributario diferente al que aquí se confirma, lo que elimina la culpa que exige el tipo descripto en dicha norma".*

De lo manifestado se advierte que la revocación de la sanción no encuentra asidero legal e, incluso, se vislumbra como contradictoria con lo decidido primigeniamente por el T.F.N. así como también con lo dispuesto por el art. 45 analizado.

Esto es así, pues de la atenta lectura de la resolución administrativa impugnada, en particular en su aspecto sancionatorio, así como de su confronte con los hechos que fueron especialmente tenidos en cuenta tanto por el ente recaudador como por el T.F.N. para en definitiva determinar, y confirmar, el ajuste propiciado se evidencia una situación de hecho infraccional, compatible con la sanción aplicada en la instancia administrativa (cfr. esta Sala, *in re* "Lugón, Estela Beatriz c/D.G.I. s/R.D.O.E.", causa nº 46.966/17, sentencia del 23/11/2017).

Como se viera, el "juez administrativo" brindó argumentos fácticos y jurídicos dotados de convicción suficiente como para sustentar la configuración de la sanción aplicada.

Sobre la base todo lo expuesto, y no habiéndose expuesto fundamentación alguna -ni de orden fáctico ni jurídico- a los fines de justificar la exención con base en un supuesto error excusable; a criterio de este Tribunal corresponde hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por el Fisco Nacional e invalidar lo decidido en la instancia anterior que fuera materia de agravios; con costas de

ambas instancias a la parte actora (cfr. art. 68 del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria por conducto del art. 197 de la ley 11.683 -t.o. 1998).

XIV.- Que en atención a la forma en la que se decide; el Tribunal Fiscal de la Nación deberá adecuar los emolumentos oportunamente regulados mediante el resolutorio del 19/05/2022.

Por lo expuesto, el Tribunal **RESUELVE**: hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por el Fisco Nacional en todos su términos y en consecuencia, dejar sin efecto el apartado 2º) del pronunciamiento del 19/05/2022 y la revocación de la multa decidida en la sentencia del 17/05/2019, con costas de ambas instancias a la parte actora vencida (art. 68 del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria por conducto del art. 197 de la ley 11.683 -t.o. 1998 y modif.).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.-

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

LUIS M. MÁRQUEZ

Fecha de firma: 06/02/2024
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA

#37808246#396577702#20240205133627841