



República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Informe firma conjunta

Número:

Referencia: EX-2025- 25847352- -APN-SGAI#TFN; MINETTI MAURO; SENTENCIA (VOCX)

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith Viviana Gómez (Vocal Titular de la 10° Nominación), Agustina O'Donnell (Vocal Titular de la 11° Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la 12° Nominación), para dictar sentencia en el EX-2025- 25847352- -APN-SGAI#TFN, caratulado “MINETTI MAURO s/recurso de apelación”.

La Dra. Gómez dijo:

I.- Que mediante RE-2025-25846191-APN-SGAI#TFN, el Sr. Mauro Minetti interpone recurso de apelación contra la resolución dictada el día 13 de febrero de 2025 por la División Jurídica de la Dirección Regional Junín de ARCA-DGI que le impuso una multa equivalente a un cuarto del 100% del Impuesto a las Ganancias 2022 omitido, atribuyendo la falta de presentación de declaración jurada primitiva, todo ello con sustento en los artículos 45 y 49 de la ley 11.683 (vide RE-2025-25847277-APN-SGAI#TFN).

Relata que fue incluido dentro de los sujetos afectados por la emergencia agropecuaria por sequía que padecieron los establecimientos rurales en virtud de la citada emergencia, por lo que se dispuso diferir para aquellos el vencimiento del pago del Impuesto a las Ganancias por el período 2022 para el 05 de marzo de 2025.

Expone que el vencimiento de la presentación de declaración jurada, que sostiene el Fisco para imputar la infracción, no coincide con la exigibilidad del pago toda vez que este fue diferido. En efecto, señala que el saldo de la declaración jurada atribuida como tardía recién resultó exigible el 5 de marzo de 2025, afirmando que no existió el perjuicio fiscal que requiere la conducta prevista en el artículo 45 de la ley de rito. Incluso remarca que la fecha de vencimiento del pago también resulta ulterior a la instrucción sumarial del 20 de diciembre de 2024. Asimismo, pone de relieve que el pago del tributo en cuestión fue cancelado en tiempo y forma, compensándolo con saldos a favor de libre disponibilidad.

Concluye que la figura infraccional del art. 45 inc. a) de la Ley 11.683 dispone el pago en defecto de un gravamen resultante de una declaración jurada inexacta o por la falta de presentación de ella y, en el caso de marras, al momento de iniciarse la fiscalización el saldo resultante de la DDJJ del gravamen bajo análisis no era exigible, por lo que no corresponde la sanción impuesta. Precisa que se trataría de un mero incumplimiento de un deber

formal que no causó perjuicio fiscal alguno y que el Fisco ya le había aplicado la multa prevista en el artículo 38 de la ley de rito fiscal, la que fue debidamente cancelada. Ello así, plantea que la sanción impuesta por el organismo viola el principio de no bis ídem, en tanto existe una doble persecución y una posterior condena por el mismo hecho y hacia la misma persona.

Acompaña prueba documental y ofrece prueba informativa. Hace reserva de caso federal y solicita se revoque la multa aplicada, imponiéndole las costas al Fisco Nacional.

II- Mediante IF-2025-54096223-APN-DTD#JGM contesta traslado el Fisco Nacional. Resalta que fue necesario el despliegue de una actividad de fiscalización concreta al aquí apelante para que este diera cumplimiento con su obligación de declarar el tributo correspondiente, lo que da cuenta de la absoluta falta de espontaneidad en la presentación de la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias del período 2022.

Sostiene que el accionar que se sanciona es el hecho de haber lesionado el bien jurídico tutelado por las normas tributarias; esto es, la intangibilidad de la recaudación fiscal, aun cuando el sujeto pasivo no haya tenido intención de afectarlo, puesto que la negligencia o imprudencia se han producido por no haber adoptado los recaudos necesarios para evitar el menoscabo al erario público.

Se opone a la producción de prueba. Hace reserva del caso federal. Solicita se confirme la multa aplicada, con costas.

III- Por PV-2025-59453510-APN-VOCX#TFN se resolvió no hacer lugar al oficio dirigido a la Comisión de Emergencia y Desastres Agropecuarios (Ley 10.390) de la Provincia de Buenos Aires, toda vez que la producción de tal prueba deviene inoficiosa atento las constancias de la causa; asimismo, con relación al oficio dirigido a ARCA ofrecido se dispuso que dicha prueba sea reconducida (cfr. art. 164 de la ley de rito fiscal) y por lo tanto, se requirió al Fisco que informara: a) la fecha de vencimiento para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias 2022; b) la fecha de vencimiento para la cancelación del saldo de la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias 2022 respecto al aquí recurrente, señalando en caso de existir diferimiento, los motivos de ello; c) si se aplicó al apelante una multa en los términos del art. 38, Ley 11.683 por la falta de presentación en tiempo y forma de la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias 2022. Ello fue cumplido mediante archivo anexo al IF-2025-72653707-APN-DTD#JGM.

A través del PV-2025-77682944-APN-VOCX#TFN se eleva a conocimiento de la Sala “D” y por IF-2025-25847352-APN-VOCX#TFN pasan los autos a sentencia.

IV- Según surge de las constancias administrativas, la Orden de Intervención 2174301 fue iniciada el 28 de agosto de 2023 y tuvo su origen en la falta de presentación de declaración jurada original del Impuesto Ganancias del período fiscal 2022, dejando asentado que la presentación recién se hizo con fecha 27 de septiembre de 2023, antes de que se corriera la prevista (vide archivo anexo al IF-2025-54094305-APN-DTD#JGM).

Frente a ello, el Fisco consideró encuadrar la conducta del actor en las previsiones del art. 45° de la Ley 11.683, en cuanto establece la imposición de una multa a quien omitiere el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaración jurada o por ser inexactas las presentadas.

Que de la lectura de la resolución cuestionada se desprende que para el organismo se encuentra acreditado el elemento objetivo de la figura, esto es el tributo omitido por falta de presentación de declaraciones juradas, con su posterior presentación de las declaraciones originales a instancias de la inspección actuante, sin que estime que han existido circunstancias que permitan viabilizar la aplicación del error excusable para eximir al Sr. Minetti de

la sanción aplicada.

V- En primer lugar, cabe destacar que en el recurso incoado ante este Tribunal, el actor señala encontrarse incluido dentro de los sujetos afectados por la emergencia agropecuaria por sequía conforme ley 26.509, aportando como documentación “Certificado para productores agropecuarios, comprendidos en Zonas de Emergencia” expedidos por la Comisión de Emergencia y Desastre Agropecuario de la Provincia de Buenos Aires. Se hace notar que se trata de dos certificados que tienen como extensión el 1 de enero al 31 de marzo de 2023 y el 1 de abril al 31 de octubre de 2023, otorgándose el porcentaje de afectación de las parcelas en un 57% (vide Anexo “B”, RE-2025-25846728-APN-SGAI#TFN). Cabe destacar, que según surge del Informe Final de Inspección el recurrente declara como actividad principal: “Cultivo de cereales, excepto los de uso forrajero” (anexo al IF-2025-54094305-APN-DTD#JGM).

La ley 26.509 de Emergencia Agropecuaria dispone que cuando la afectación de la producción o capacidad de producción sea como mínimo del 50%, corresponderá la declaración de emergencia agropecuaria, mientras que cuando supere el 80%, corresponderá la declaración de desastre agropecuario.

El artículo 23 de dicha norma prevé la adopción de medidas impositivas especiales, para aquellos responsables que con motivo de la situación de emergencia y/o desastre agropecuario vean comprometidas sus fuentes de rentas, siempre que la explotación agropecuaria se encuentre ubicada en ella y constituya su principal actividad, entre ellas la prórroga del vencimiento del pago de los impuestos existentes o a crearse, que graven el patrimonio, los capitales, o las ganancias de las explotaciones afectadas, cuyos vencimientos se operen durante el período de vigencia del estado de emergencia agropecuaria o zona de desastre. Se contempla que tales prórrogas tendrán un plazo de vencimiento hasta el próximo ciclo productivo a aquel en que finalice tal período.

El Decreto 193/2023 (B.O. 10/4/2023) estableció que los contribuyentes cuya actividad principal sea agrícola-ganadera y cuando el inmueble respectivo se ubique en una zona de emergencia y/o desastre agropecuario por sequía, declarada, homologada y vigente al 09/04/2023 y las que se declaren y homologuen hasta el 31/12/2023-, obtendrían automáticamente, entre otros beneficios, diferimiento hasta la finalización del ciclo productivo siguiente a aquel en que concluya el estado de emergencia y/o desastre agropecuario por sequía, del vencimiento del pago de declaraciones juradas correspondientes –en lo que aquí interesa- al Impuesto Ganancias, excluido el impuesto cedular.

En tal sentido, el propio organismo en el acto apelado expone que las leyes N° 24.959 de zonas de desastre y N° 26.509 de emergencia agropecuaria, así como los decretos y resoluciones complementarios, establecieron los mecanismos para determinar las herramientas de asistencia a productores y sus alcances en las zonas afectadas. Asimismo, puntualiza que tales normas eran destinadas para los productores de la actividad cuya producción hubiera sido afectada como mínimo entre un 50% y un 80% por factores climáticos, meteorológicos, telúricos, biológicos o físicos. Destaca también que los mismos fueron beneficiados con la prórroga o eximición del pago de todos o algunos impuestos, entre ellos el Impuesto a las Ganancias. Finalmente, señala expresamente “que lo que se prorrogó fue el pago de la Declaración Jurada del Impuesto a las Ganancias, no la presentación de dicha declaración, que es lo que justamente se encuentra sancionando el presente sumario, la presentación inexacta de la misma.” (sic. RE-2025-25847277-APN-SGAI#TFN)

En esta línea, el recurrente afirmó que el Estado Nacional le prorrogó el pago del Impuesto a las Ganancias 2022 para el día 5 de marzo de 2025, mientras que el Fisco señaló como fecha tope el 3 de marzo de 2025 (vide archivo anexo al IF-2025-72653707-APN-DTD#JGM, punto b). No obstante ello, no resulta controvertido que el actor canceló el Impuesto a las Ganancias 2022 el día 19 de febrero de 2025, es decir antes de cualquiera de las fechas

de vencimiento invocadas por las partes, por compensación con saldos de libre disponibilidad en el IVA (vide Anexo “C”, RE-2025-25846728-APN-SGAI#TFN)

Ahora bien, el artículo 45 de la ley de rito fiscal establece: “Omisión de impuestos. Sanciones. Será sancionado con una multa del ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, 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”.

Ello así, cabe señalar que el tipo infraccional del art. 45 de la ley 11.683 requiere que no se pague oportunamente el tributo como consecuencia de no haber presentado la declaración jurada correspondiente teniendo la obligación de hacerlo.

Se ha dicho que tal infracción es de carácter prevalentemente objetivo, bastando el hecho externo de la falta de pago en término para que se la tenga por configurada; sin embargo en el supuesto de que la culpabilidad esté totalmente excluida, no puede considerarse cometida la infracción omisiva ya que la finalidad de la norma penal es castigar a quien, por su culpa o negligencia no paga, pudiéndolo hacer. De allí es que puedan existir circunstancias que atenúen o, inclusive, eliminen la imputación, tales como el error excusable de hecho o de derecho, la imposibilidad material de pago u otras circunstancias excepcionales debidamente justificadas (conf. C.N.A.C.A.F. Sala IV “Frigorífico San Jorge Patagonia S.A.”, del 9 de marzo de 1995).

Además, la omisión de presentación de declaración jurada no debe confundirse con la figura del art. 38, que se refiere a un incumplimiento formal, y en este caso la recurrente había sido sancionada por tal infracción, abonando el importe resultante según consta de la documental aportada con el recurso (vide Anexo “D”, RE-2025-25846728-APN-SGAI#TFN). Por su lado, para el artículo 45 de la ley de rito, la no presentación de la declaración jurada debe conllevar la falta de pago del gravamen adeudado, es decir debe tratarse de una deuda que sea exigible, vencida y no cancelada.

Según las constancias de autos, si bien existió una omisión de presentar declaración jurada ello no implicó un perjuicio a la recaudación, en tanto el pago no era exigible y se había prorrogado su vencimiento tal como lo reconoce el Fisco tanto en el acto apelado como en la respuesta al requerimiento cursado por este Tribunal, verificándose de la documental por el recurrente, la cancelación de la obligación antes de la cualquiera de las fecha tope indicadas por las partes y mediante compensación con saldos de libre disponibilidad en el IVA.

Además y en línea con lo expuesto, cabe señalar que la existencia de saldos a favor utilizados para pagar obligaciones tributarias como aquí ha sucedido, representa una diferencia apreciable en el tratamiento que corresponde acordar a la solución de estos casos, ya que mediando sanciones, no puede tratarse del mismo modo a quien siendo deudor del Fisco incumple sus obligaciones fiscales en tiempo oportuno, que a quien resultando ser acreedor, ha intentado una compensación reglamentariamente procedente y la misma no ha tenido oposición desde el organismo fiscal. Estas consideraciones apuntan a poner de relieve que si quien adeuda un tributo es al mismo tiempo acreedor, máxime en este caso cuando la obligación no era exigible, no se puede sostener valaderamente que exista un perjuicio fiscal que merezca ser sancionado, toda vez que el bien tutelado, en este caso la recaudación, es inexistente (conf. Criterio expuesto por el Dr. Brodsky in re “Pouyet Argentina S.A.”, sentencia del 5 de febrero de 1999; “Camaronera Patagónica S.A.A.P.I.C.I y E.” sentencia del 16 de octubre de 2001 y “Ritenere S.A.” del 6 de diciembre de 2004, que comparto).

A mayor abundamiento, cabe destacar que la cita que hace la representación fiscal al responder el traslado (vide

fs. 3/4 del IF-2025-54096223-APN-DTD#JGM) referida a la sentencia dictada por la Sala B de este Tribunal en el EX-2023-124086303- -APN-SGAI#TFN, caratulado “LA RIOJA TELECOMUNICACIONES SAPEM” (decisorio del 19 de abril de 2024), no se relaciona con lo ocurrido en autos, siendo que aquí el recurrente se encontraba alcanzado por un régimen legal especial que difería el pago de la obligación tributaria, lo que de ningún modo surge del precedente citado por la representación fiscal.

Que, de acuerdo con lo expresado y no siendo controvertido que el recurrente ya había sido sancionado por el artículo 38 de la ley de rito fiscal por la presentación tardía de su declaración jurada del Impuesto a las Ganancias del período 2022, y en virtud de los demás argumentos expuestos en torno a la falta de configuración del ilícito previsto en el artículo 45 de dicha norma, corresponde revocar la resolución apelada, con costas al Fisco Nacional

La Dra. O'Donnell dijo:

Que adhiere al voto precedente.

El Dr. Martín dijo:

I.- Que comparto el relato de los hechos efectuado en el voto de la Vocal Instructora.

II.- Que en autos se aplicó al recurrente una sanción encuadrada en los términos de los artículos 45 y 49 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y mod.) en el Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2022.

Que ello así, la cuestión se dirige a indagar si estaban cumplidos los recaudos previstos en el art. 45 de la ley de procedimiento tributario, en tal sentido se observa que si bien la declaración jurada original no había sido presentada en tiempo y forma, el vencimiento de pago recién operaba en marzo de 2025, por ende al momento del dictado del acto aquí recurrido, esto es 13/02/2025, y menos aún al inicio de la instrucción sumarial del 20/12/2024, no se encontraba configurado uno de los presupuestos que hacen al tipo infraccional imputado al Sr. Minetti.

No obstante, la compensación operada en fecha 19/02/2025 carece de virtualidad ya que aún de no haber existido, a la fecha de la resolución que impuso la sanción, se presenta la situación expuesta precedentemente.

III.- Que el art. 7 de la ley N° 19.549, de aplicación supletoria, enumera a la causa entre los requisitos esenciales del acto administrativo, al expresar que el mismo deberá sustentarse en los hechos y antecedentes que le sirvan de causa y en el derecho aplicable. A su turno, el art. 14 del citado cuerpo legal establece: “El acto administrativo es nulo, de nulidad absoluta e insanable en los siguientes casos: b) cuando ... (ii) careciere de causa por no existir o ser falsos los hechos o el derecho invocado.”

Ello así, cabe considerar que la nulidad procesal es la sanción impuesta por la cual la ley priva a un acto de sus efectos normales cuando en su ejecución no se han guardado las normas prescriptas y en tal sentido, no debe olvidarse que las formas procesales no tienen un fin en sí mismas y su razón de ser no es otra que la de asegurar a las partes la defensa justa de sus derechos. (conf. Alsina, Hugo “Tratado teórico-práctico de derecho procesal civil y comercial” Ed. Ediar –T.I- pág. 625 y sigs.).

IV.- Por ello, voto por declarar la nulidad del sumario, y por ende dejar sin efecto la multa, con costas.

Del resultado de la votación que antecede, por mayoría; SE RESUELVE:

1º) Revocar el acto apelado, con costas.

2º) Regular los honorarios del Dr. Luis Andrés Panetta, en su carácter de letrado patrocinante en la suma de \$342.790 (trescientos cuarenta y dos mil setecientos noventa) equivalente a 4,61 (cuatro con 61/100) UMA; todo lo cual queda a cargo del Fisco Nacional, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y la actividad desarrollada en la etapa procesal cumplida, conforme Ley 27.423, Resolución SGA N° 1687/2025 (5/08/2025) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017.

Regístrese y notifíquese.-