



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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-81483890-APN-VOCV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 14 de Julio de 2023

Referencia: SENTENCIA "ARENA LAURA CRISTINA" EX-2022-135535519- -APN-SGAI#TFN

El Expediente EX-2022-135535519- -APN-SGAI#TFN "ARENA LAURA CRISTINA" a resolución de los miembros que integran la Sala "B" de este Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Armando Magallón (Vocal Titular de la Cuarta Nominación), José Luis Pérez (Vocal Titular de la Quinta Nominación) y Pablo A. Porporatto (Vocal Titular de la Sexta Nominación);

El Dr. Pérez dijo:

I. Que, mediante IF-2022-135535419-APN-DTD#JGM la parte actora interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 169/2022 (DV RRLP), notificada el 23/11/2022, en los términos de los artículos 76 inc. b) y 159 de la Ley 11.683 (t.o. vigente) que aplica sanción de multa en los términos del art. 45 de la Ley 11.683 (t.o. vigente) por omisión del 100% del aporte solidario extraordinario ("ASE") en la suma de pesos seis millones ciento treinta y tres mil doscientos noventa y dos con 84/100 (\$6.133.292,84).

Explica que, conforme dispone el artículo 10 de la Resolución General (AFIP) 4930/2021, el 30/04/2021 presentó la declaración jurada informativa del ASE -F.1556-, exponiendo los bienes de su titularidad al 20/03/2020 y al 18/12/2020, de las que surge una variación patrimonial como consecuencia de la donación de acciones de la sociedad uruguaya Dardeny SA realizada el 08/09/2020 a favor de sus hijos en calidad de anticipo de herencia.

Describe que en el marco de la fiscalización explicó que no era sujeto alcanzada por el ASE, toda vez que los bienes de su titularidad al 18/12/2020 no superaron el mínimo no imponible del gravamen (\$200.000.000); que la única variación en su patrimonio operada antes del 18/12/2020 fue la donación realizada el 08/09/2020 como anticipo de herencia a sus herederos forzosos, debidamente documentada y registrada, lícita y ajustada al derecho vigente al tiempo de su realización y por la que donó 11.886 acciones representativas del 40,08% del capital social de la sociedad Dardeny S.A., constituida en la República Oriental del Uruguay.

Resalta que ante el evidente avance fiscal, luego de notificada la vista, por presentación digital del 28/09/2022 acompañó copia de la declaración jurada y comprobante de pago bajo protesto realizado el 09/09/2022 en concepto del ASE, expresando que la presentación de dicha declaración jurada y pago del impuesto fue pura y exclusivamente formal, a los fines de evitar mayores contingencias y costos, no implicando admisión de hechos ni

consentimiento alguno a la pretensión fiscal. Asimismo, hizo reserva de cuestionar judicialmente la legitimidad, validez y constitucionalidad del ASE, como así también de repetir la totalidad de lo pagado, con más sus correspondientes intereses.

Señala que la AFIP le impuso una sanción cuya causa se funda -únicamente- en la aplicación de una presunción (cfr. tercer párrafo del artículo 9 de la Ley 27.605) no comprobada ni constatada mediante hechos o indicios serios, suficientes y concordantes que fundamenten tal aplicación.

Plantea una manifiesta afectación al principio de reserva de ley y a su derecho de propiedad, por constituir una vulneración a las garantías de igualdad, razonabilidad, debido proceso adjetivo y derecho de defensa, garantizado por los artículos 4, 14, 16, 17, 19, 28, 33, 75.2, 76, 99.1, 99.2 y concordantes, de la Constitución Nacional.

Entiende que no se configura el elemento objetivo requerido por el tipo infraccional dado que, a la fecha de entrada en vigencia del ASE no se encontraba alcanzada por el impuesto por cuanto los bienes de su titularidad resultaban inferiores a \$200.000.000, resultando ilegítima la ampliación del hecho imponible practicada por la AFIP por aplicación del tercer párrafo del artículo 9 de la Ley 27.605.

Subsidiariamente, manifiesta que de considerarse que se encontraba alcanzada por el ASE, en el caso concreto, resulta inconstitucional e inaplicable por constituir una manifiesta afectación al derecho de propiedad garantizado por los artículos 14 y 17 de la CN al verificarse un claro supuesto de confiscatoriedad, y una vulneración de las garantías de igualdad y razonabilidad en materia impositiva previstas en los artículos 16 y 28 de la CN, por la aplicación en el caso concreto de alícuotas discriminatorias más gravosas.

Entiende que tampoco se verifica en el caso el elemento subjetivo necesario para tener por configurada la infracción de omisión de impuesto prevista en el artículo 45 de la ley de rito, ya que a la fecha en que hizo la donación, el Proyecto de Ley del ASE ni siquiera había sido tratado por la Comisión de Presupuesto y Hacienda de la Nación.

Resalta que nadie puede ser sancionado por la omisión del pago de un impuesto si este no es exigible o es inconstitucional o se funda en una mera presunción no acreditada en las actuaciones administrativas.

Esgrime que las sanciones tributarias poseen naturaleza penal, por lo que son de entera aplicación los principios penales que, impiden la no autoincriminación, respetan la presunción de inocencia y que la culpabilidad debe ser probada, no presumida.

Señala que la actuación del Fisco de utilizar una presunción para tener por configurado el hecho imponible del ASE, trasciende a la esfera penal y de este modo vulnera su derecho de defensa e inocencia, pues tiene por configurado un elemento objetivo del tipo por la sola existencia de una presunción. El Fisco desconoce, en definitiva, sin argumento alguno que la donación efectuada ha sido genuina y un legítimo anticipo de herencia y, en consecuencia, presume que se trata de un ardid evasivo o una operación destinada a eludir el pago del ASE. Indica que la sola presunción para aplicar sanciones ha sido desvirtuada por la CSJN, cita jurisprudencia.

Explica que no existe, en el presente caso, un supuesto de simulación que implique la salida de un bien disminuyendo ficticiamente el patrimonio para no pagar el impuesto, sino un verdadero desprendimiento a través de un acto jurídico real, válido y legítimo. Tampoco se verifica en el caso un abuso de las formas o estructuras jurídicas adoptadas, en tanto la donación a los herederos forzosos es justamente el medio legal que el ordenamiento jurídico ofrece y autoriza para configurar y canalizar el anticipo de herencia.

Pone de relieve que la Ley 27.605 no establece expresamente que debe pagarse el ASE por los bienes que se tuvieran a la fecha de entrada en vigencia y también por los que se hubieren tenido durante los 180 días previos. Por el contrario, la Ley 27.605 únicamente estableció una eventual presunción de que en casos específicos en los que las variaciones hicieran presumir la existencia de intención evasiva o elusiva, la AFIP podría computar los bienes salidos del patrimonio a los efectos de determinar el ASE, siendo evidente a su entender que la mención del elemento “ardid evasivo” refiere a la indebida e intencionada exclusión de bienes que están sujetos al ASE y sólo puede tener relación con una eventual evasión fiscal a perpetrarse luego de sancionada y entrada en vigencia la Ley 27.605, dado que no podría evadirse un tributo que no se encontraba vigente.

Por otro lado, señala que durante la fiscalización aportó toda la documentación e información requerida que respaldan la donación válidamente realizada y el fisco no ha aportado ni indicado ningún elemento serio y suficiente que permita justificar en el caso concreto la aplicación de la presunción. Por lo tanto, la aplicación de una multa fundada en dicho artículo 9 entiende que resulta improcedente.

Esgrime que la aplicación en el presente caso del artículo 9 de la Ley 27.605 implica una ampliación ilegal e inconstitucional del alcance temporal del hecho imponible. Explica que la instantaneidad del hecho imponible del ASE prevista en el artículo 1 de la Ley la ley es retroactiva cuando, como en el caso, pretende regular con sus efectos circunstancias acaecidas con antelación a su dictado, es decir, cuando la ley pretende aplicarse a hechos pertenecientes al pasado ya finiquitados, a situaciones de hecho producidas con anterioridad a su entrada en vigencia. De acuerdo con una tradicional jurisprudencia de la CSJN, si bien no hay garantía constitucional expresa que prohíba por sí misma la retroactividad de las leyes -salvo en materia penal (artículo 18, CN)-, en materia tributaria el efecto retroactivo de las leyes tiene limitación por efecto del principio de legalidad o de reserva de ley (cfr. artículos 4, 14, 17, 19, 75 inc. 2, 76, 99 incisos 2 y 3, CN).

Además entiende que la prohibición de retroactividad también encuentra fundamento en la doctrina de los derechos adquiridos (artículo 17, CN), en lo previsto en el artículo 7 del CCCN y el art. 13 de la Ley de Procedimientos Administrativos N° 19.549. Resalta que el principio de legalidad no se agota en la exigencia de una ley formal del Congreso para establecer o incrementar un tributo, sino que requiere, además, que esa ley sea anterior a la generación del hecho imponible; entendida la garantía constitucional, como una limitación, tanto para la creación de nuevas contribuciones fiscales cuanto para el agravamiento de las existentes, cita jurisprudencia del Máximo Tribunal.

Reitera que resulta claro que el ASE determinado por AFIP y la multa aplicada resultan violatorios de la garantía constitucional de capacidad contributiva. Por último, indica que el hecho de que el ASE se haya sancionado en un contexto de emergencia a los fines de “morigerar” los efectos de la pandemia por COVID-19 y se exija “por única vez”, no es óbice para el cumplimiento de los principios, derechos y garantías constitucionales. Por todo lo expuesto, solicita se revoque el acto, con costas.

II. Que, mediante el IF-2023-30538503-APN-DTD%JGM el Fisco Nacional contesta el traslado conferido, solicitando se confirme la resolución apelada, con costas. Aclara que la rubrada registra presentación de Declaración Jurada del Impuesto sobre los Bienes Personales, periodo fiscal 2019, con un patrimonio que supera los \$200.000.000,00. Asimismo se verifica la presentación de la Declaración Jurada informativa de Aporte Extraordinario – F. 1556 – (Art. 10 RG AFIP N° 4930/21), exponiendo los bienes de su titularidad al 20/03/2020 y al 18/12/2020, de la cual surge una variación patrimonial como consecuencia de la donación por parte de la responsable de su participación accionaria en la sociedad Dardeny S.A. constituida en la República Oriental del Uruguay a sus herederos forzosos, operada el 08/09/2020, dentro de lo 180 días inmediatos anteriores a la fecha de entrada en vigencia de la Ley 26.605 (B.O. 18/12/2020).

Señala que, se le confirió vista proyectando la base de determinación del ASE incorporando la donación indicada, conforme lo dispuesto por el art. 9° de la Ley en trato, se le instruyó sumario conforme lo dispuesto por los artículos 70 y 71, encuadrando “prima facie” su conducta fiscal en el artículo 45, todos de la misma ley.

Destaca que la presentación de la declaración jurada y pago del capital como de los intereses resarcitorios por parte de la parte actora fueron verificados en las bases del Organismo; tal situación reportó el acaecimiento de las circunstancias previstas en el último párrafo del artículo 17 de la Ley N° 11.683 -t.o. vigente-

Atento la infracción detectada, se le aplicó la sanción prevista en el artículo 45 inciso a) de la Ley N° 11683, graduando la misma en su mínimo legal.

En alusión a la aplicación retroactiva de la Ley N° 27.605 señala que toda vez que el sistema normativo instaurado tiene su génesis en las leyes dictadas por el Poder Legislativo (principio de legalidad), se genera un procedimiento tendiente a lograr el cumplimiento de las obligaciones tributarias, que no son ni más ni menos que el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejercitando el poder tributario (acreedor) sumas de dinero determinadas por la Ley. Ese principio de reserva o legalidad exige que una ley formal tipifique el hecho que se considere imponible y que constituya la posterior causa de la obligación tributaria, conforme se halla reflejado con la promulgación de la Ley N° 27.605.

Resalta que el tratamiento acerca de la inconstitucionalidad de las leyes, resulta ajeno a las facultadas de la AFIP y del Tribunal Fiscal de la Nación, situación que deja fuera de su competencia esta cuestión.

Indica que no es la AFIP la que debe fundar la presunción, toda vez que es impuesta por la misma ley, recayendo la carga de derribar la presunción por parte de los responsables, en el presente caso no se aprecia que la contribuyente, durante el procedimiento determinativo llevado a cabo, hubiere derribado esa presunción.

En el caso particular, el ilícito sancionado por el citado art. 45, cuyo texto cabe aplicar conforme los términos dispuestos expresamente por el art. 9 de la Ley 27.605, se perfecciona con el incumplimiento por parte de la responsable obligada al ingreso del aporte solidario en tiempo y forma que establece la normativa que rige en la especie, teniéndose por configurado el elemento objetivo de la figura infraccional. En lo atinente al elemento subjetivo, establece que el requerido por dicho dispositivo legal es la “culpa” -mas precisamente, la adopción de hacer negligente – en el cumplimiento del deber establecido por la Ley N° 27.605.

Señala que no se verifican en el caso de autos, hechos que configuren eximentes de responsabilidad ni incapacidades que impidan la aplicación de la sanción correspondiente. Recuerda que, en lo que concierne a la doctrina del error excusable, para poseer entidad eximente de reproche, debe reunir la triple característica de esencial, decisivo e inculpable. Del mismo modo, para que el error de derecho pudiere resultar admisible, debe aducirse y demostrarse oscuridad en las distintas disposiciones de la ley cuestionada o que de la inteligencia de su texto surgieran dudas acerca de la situación frente al tributo.

En línea con ello, describe que la responsable no insinuó- y mucho menos probó- la complejidad u oscuridad de la norma, sino que dirigió su defensa en haber realizado lícita y legítimamente un anticipo de herencia a sus herederos forzosos sin representación alguna de evadir o eludir el ASE. Así entonces, no se aprecia que la conducta evaluada esté revestida con elementos propios del error excusable dado que, y como resulta de la propia presentación de la contribuyente, no albergó duda sobre los alcances de la norma tributaria, sino que cuestionó la adecuación de ésta al ordenamiento constitucional como así también en lo que concierne a la carga de la probanza de la presunción en ella establecida. Esa ausencia de posibilidad de error insalvable en el texto de la norma de gravamen se erige en una valla insalvable para suponer admisible el único supuesto de excusación contemplado

en la ley 11.683 - segundo artículo agregado a continuación del 50-, como causal excluyente pena. Conforme lo expuesto, reunidos los elementos objetivo y subjetivo, se considera configurada la infracción normada en el artículo 45 inciso a) de la ley de rito fiscal.

En orden a la afectación del principio de capacidad contributiva por incluir bienes que no integraban su patrimonio al momento de entrada en vigencia de la Ley N° 27.605, refiere que ha sido considerada por el legislador, teniendo en cuenta el patrimonio de los sujetos que se encuentran obligados a su pago, ello de conformidad con lo sostenido por la doctrina, que ha entendido que la valoración de aquellos supuestos representativos de capacidad contributiva es una materia reservada al Congreso Nacional.

En ese sentido, cabe señalar que es el propio legislador que mediante la Ley N° 27.605, impuso en el tercer párrafo del art. 9 un esquema presuntivo de aplicación generalizada respecto de si las variaciones de los bienes sujetos a aporte sean admisibles para morigerar la base imponible, recayendo en el contribuyente probar lo contrario, y siendo que -en el caso en concreto- no fue desvirtuada. Por otra parte, referido al agravio de la supuesta analogía entre el Aporte Solidario y Extraordinario creado por ley N.º 27.605 y el Impuesto sobre los Bienes Personales, enfatiza que, de acuerdo a nuestro ordenamiento constitucional, es el poder político (ejecutivo y legislativo), quien tiene la potestad de evaluar la situación de emergencia y, en este caso, como consecuencia de ese análisis, el legislador optó por imponer un aporte a un grupo de la población a fin de morigerar las consecuencias de la crisis originada con la Pandemia por Covid-19. En atención a lo expuesto, describe que el Aporte Solidario tiene un carácter excepcional propio y su objetivo era gravar grandes manifestaciones de riqueza a fin de coadyuvar a enfrentar una situación puntual, en razón a ello no puede equipararse el Aporte Solidario aquí cuestionado con el impuesto a los Bienes Personales, siendo que constituyen dos instrumentos completamente diferentes desde su creación misma. Por último, manifiesta que no se desprende de las actuaciones que se haya vulnerado el derecho de defensa de la responsable ni el debido proceso adjetivo.

Se opone a la prueba ofrecida, hace reserva del caso federal y solicita se confirme el acto sancionatorio, con costas.

III. Que, mediante las presentaciones obrantes en IF-2023-45531851-APN-DTD#JGM e IF-2023-46319748-APN-DTD#JGM, la representación fiscal ratifica su oposición realizada respecto de las pruebas ofrecidas por la parte actora al momento de contestar el recurso de apelación y por su parte, la recurrente considera que ya ha tenido oportunidad de expedirse de manera acabada respecto a la prueba ofrecida, tanto en el recurso de apelación, como en la contestación al traslado de la oposición a la prueba efectuado por la representación fiscal. Que habida cuenta de lo manifestado por las partes y que sus argumentos respecto de los hechos sobre los que versa la presente causa y teniendo en cuenta que las medidas probatorias ofrecidas se encuentran debidamente desarrollados en los escritos de inicio y de responde producidos por la actora y la representación fiscal, respectivamente. Mediante PV-2023-64827618-APN-VOCV#TFN se concluye que la audiencia preliminar de prueba deviene inoficiosa. Asimismo, el Tribunal respecto de la admisibilidad de las pruebas hace lugar parcialmente a la oposición a la prueba efectuada por el Fisco Nacional en relación a la prueba referida a cual era su participación accionaria, toda vez que ella no se encontraba controvertida en autos.

Por otro lado, no se hace lugar a los puntos de la pericia contable tendientes a demostrar la confiscatoriedad del tributo ya que no resulta pertinente a lo que este Tribunal está llamado a resolver, esto es el encuadre legal de la sanción aplicada por la presentación de la declaración jurada extemporánea de la propia contribuyente, en forma voluntaria, no espontánea.

También, se resuelve rechazar la prueba informativa ofrecida toda vez que las declaraciones juradas del impuesto

a los bienes personales 2019 y 2020 se encuentran agregadas a las actuaciones administrativas y las restantes no resultan relevantes para la resolución de los presentes autos. Contra dicha providencia, la parte actora interpone recurso de reposición, el cual es denegado por conmovir a este Tribunal los fundamentos esgrimidos.

Seguidamente, a través de la PV-2023-68742708-APN-VOCV#TFN se elevan los autos a la Sala B, la que los pasa a dictar sentencia -IF-2023-78351465-APN-VOCV#TFN-.

IV.- Que, en principio, debe precisarse que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas sus argumentaciones, sino tan sólo pronunciarse acerca de aquellas que estimen conducentes para sustentar sus conclusiones (conf. C.S.J.N., in re: “Sopes, Raúl Eduardo c/Administración Nacional de Aduanas”, sentencia del 12/2/87, “Stamei S.R.L. c/Universidad de Buenos Aires s/Ordinario”, sentencia del 17/11/87, C.N.C.A.F., Sala V, in re “Werner Tomás M. c/B.C.R.A. s/ Proceso de Conocimiento”, sentencia del 27/4/98 y “Congelados Macchaiavello y Cía. S.A.” del 26/4/2007, entre otros).

V. Que, corresponde a este Tribunal resolver si se ajusta a derecho la multa aplicada por el Fisco Nacional referente al aporte solidario extraordinario, con sustento en el artículo 45 de la Ley N° 11.683 (texto vigente).

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

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

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

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

Y continúa, en orden a evaluar la existencia de error excusable eximente de sanción, deberán valorarse, entre otros elementos de juicio, la norma incumplida, la condición del contribuyente y la reiteración de la conducta en anteriores oportunidades.

Ahora bien, entonces, a fin de evaluar si en el caso particular concurren ambos elementos, o si se da el supuesto de error excusable, corresponde analizar las particularidades de la norma que estableció el ASE, puesta en crisis.

En ese sentido, la ley 27.605 en su art. 1° crea, con carácter de emergencia y por única vez, un aporte extraordinario, obligatorio, que recaerá sobre las personas mencionadas en el artículo 2°, según sus bienes existentes a la fecha de entrada en vigencia de esa ley, determinados de acuerdo con las disposiciones de la misma, estableciendo un mínimo exento por debajo de los \$200.000.000.

Por su parte, el tercer párrafo del art. 9° dispone “Cuando las variaciones operadas en los bienes sujetos al aporte, durante los ciento ochenta (180) días inmediatos anteriores a la fecha de entrada en vigencia de esta ley, hicieran presumir, salvo prueba en contrario, una operación que configure un ardid evasivo o esté destinada a eludir su pago, la Administración Federal de Ingresos Públicos podrá disponer que aquellos se computen a los efectos de su determinación”.

Conforme el art. 10° de la norma, comenzará a regir el día de su publicación en el Boletín Oficial de la República Argentina; la que fue publicada el 18/12/2020.

Señalado lo anterior, se puede observar que el hecho imponible previsto en la norma, en su aspecto temporal se define en relación a los bienes existentes al 18/12/2020. Y por otro lado, que la norma establece una cláusula anti-abuso para alcanzar determinadas variaciones patrimoniales efectuadas con ardid evasivo o con el destino de eludir el tributo.

VI. Que, señalada la normativa pertinente, corresponde describir sucintamente los hechos de la causa que no se encuentran controvertidos por las partes, a saber:

a. La recurrente presentó la declaración jurada informativa del ASE declarando un monto inferior al monto mínimo exento establecido en la norma al 18/12/2020 (fs. 21 AA declaración jurada informativa del ASE al 18/12/2020) e informando una variación patrimonial en relación a una donación efectuada a sus hijos (fs. 27 declaración jurada informativa al 20/03/2020). Además, presentó su declaración jurada de bienes personales del año anterior 2019, exponiendo bienes por un monto superior al establecido en la norma del ASE -200.000.000- (fs. 65/71 AA).

b. La recurrente efectuó una donación de la participación de la sociedad uruguaya a sus herederos forzosos, con fecha 8/09/2020 la que se encuentra certificada por escribano público con fecha 13/10/2020 esto es dentro de los 180 días anteriores a la entrada en vigencia de la norma (a fs. 16/18 de los antecedentes administrativos). La recurrente ha acompañado certificación contable respecto de la participación accionaria de dicha sociedad (vide fs. 23 de los AA) y su legitimidad no fue cuestionada por el Fisco Nacional.

c. No contabilizando la variación del patrimonio sufrida con la donación, a la fecha que entra en vigencia el ASE -18/12/2020- los bienes existentes de la recurrente a esa fecha no alcanzaban el monto previsto en el art. 2° de la norma.

d. A fin de considerar al contribuyente de autos alcanzado con el ASE, el Fisco Nacional aplica la presunción prevista en el art. 9° de la norma, e incorpora dicha participación como parte del patrimonio, lo que lleva a instancias de ello, que la contribuyente presente la declaración jurada del ASE, no espontáneamente, pero si voluntariamente y a abonar el mismo. e. De conformidad con lo acontecido, el Fisco Nacional sobre la base de la aplicación de la presunción aplicada para instar el pago del ASE, aplica la sanción prevista en el art. 45 ya citado. Descartando pese a superar los montos establecidos en la Ley Penal Tributaria la formulación de la denuncia penal, toda vez que dicho régimen contempla solo conductas dolosas, no apreciando por parte de la contribuyente de autos la voluntad de promover la defraudación del Fisco -vide Dictamen Jurídico N° 221/22 a fs. 123/125 de los AA-.

VII. Que, reseñado esto, cabe dejar sentado que el presente análisis y abordaje de la normativa en cuestión se circunscribe al marco de la aplicación de la sanción administrativa impuesta, por lo que en atención a la naturaleza jurídica penal de ésta, corresponde recordar que tal como ha señalado el Máximo Tribunal resultan aplicables los principios generales del derecho penal (Fallos 192:229, 200:495, 332:1492), entre ellos, el principio

de personalidad de la pena que indica que solo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquel a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente.

En efecto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dispuesto en el fallo Casa Elen-Valmi de Claret y Garello, de fecha 31/03/1999 que *“esta Corte ha reconocido en numerosas oportunidades que en el campo del derecho represivo tributario rige 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 pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos - T. 271 - pág. 297; T. 303 - pág. 1548; T. 312 - pág. 149). Si bien, por lo tanto, es inadmisibile 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 sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (Fallos - T. 316 - pág. 1313; causa L.269.XXXII “Lambruschi, Pedro Jorge s/L. 23771”, fallada el 31/10/1997)”*.

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

Cabe señalar que los bienes de la recurrente al momento de la generación del hecho imponible (18/12/2020) de no ser por la incorporación por parte del Fisco Nacional de la participación societaria que ya no formaba parte de su patrimonio, no resultarían alcanzados por el ASE, es decir que en el caso particular, sólo con la aplicación de la presunción establecida en el art. 9º se llegaría a su gravabilidad, y en definitiva, la aplicación de dicha norma es lo que en principio trae controversia entre las partes.

Ahora bien, sin emitir un pronunciamiento respecto a la constitucionalidad del art. 9º de la ley 27.605, como ha dicho el suscripto, la circunstancia de que este Tribunal Fiscal no pueda, como regla general, declarar la inconstitucionalidad de las normas no impide que pueda analizar la cuestión y formular las objeciones constitucionales que considere pertinentes en el caso (CNCAF, Sala II, in re “Tagliaferro Susana Norma”, sentencia del 25/02/2022). En ese sentido, cabe destacar la importancia del principio de legalidad o reserva de ley en materia tributaria y penal tributaria.

Éste principio no es sólo una expresión jurídico formal de la tributación, sino que constituye una garantía substancial en este campo, en la medida en que su esencia viene dada por la representatividad de los contribuyentes. En tal sentido, este principio de raigambre constitucional abarca tanto a la creación de impuestos, tasas o contribuciones especiales como a las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo, es decir, el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones (Fallos 329:1554). Pero no sólo ello, si no que garantiza que ninguna persona pueda ser sometida a una sanción penal por una ley posterior al momento que cometió el ilícito. Así se entiende inadmisibile pensar en un Estado de Derecho en el cual la persona no pueda conocer, en el momento que actúa, si su conducta es punible.

Además, la ley que estableció el ASE no extiende el hecho imponible a los bienes existentes a los 180 días anteriores a la entrada en vigencia de la norma, sino que dispone una presunción que faculta al Fisco a incluir las variaciones patrimoniales operadas en los 180 días anteriores a la entrada en vigencia de la ley en la determinación del ASE; pero para ello debería al menos argumentar las razones que fundamentan tal consideración, ya que la norma no alcanza a toda variación patrimonial sino sólo a aquellas que *“hicieran presumir, salvo prueba en contrario, una operación que configure un ardid evasivo o esté destinada a eludir su*

pago", lo cual debe ser sustentado por el Fisco, circunstancia que no acontece en autos, desde que el organismo fiscal no ha cuestionado la legitimidad de la donación a los herederos forzosos ni afirma que se hayan utilizado formas inadecuadas ni que la operación estuviera destinada a eludir el aporte que -a la fecha de la donación- todavía no se encontraba vigente. Más aún el propio Fisco Nacional descartó que la conducta de la contribuyente fuera realizada con "ardid" o defraudación al Fisco (vide Dictamen Jurídico N° 221/22 ya citado).

En el caso particular, más allá de la previsión legal de sospecha establecida en la norma, al momento del desapoderamiento de la participación por parte del contribuyente de autos de su patrimonio, no existía la ley que establecía el ASE ni las condiciones de gravabilidad del mismo, por lo que mal pudo tener en miras la contribuyente la evasión o elusión de una norma que todavía no existía.

En relación con el elemento subjetivo, el tipo infraccional contemplado en el artículo 45 de la ley procedimental requiere para su configuración el elemento culposo, traducido en una conducta negligente desplegada por el contribuyente respecto del cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Sin embargo, en el caso particular, la declaración jurada informativa representa la situación patrimonial de la contribuyente, y la última presentada a los fines del pago del ASE fue a instancias de la pretendida aplicación de la presunción por parte del Fisco Nacional y bajo protesto.

Respecto de la existencia de un error excusable, como se dijo, la ley de rito establece que existirá cuando la norma aplicable al caso —por su complejidad, oscuridad o novedad— admitiera diversas interpretaciones que impidieran al contribuyente o responsable, aun actuando con la debida diligencia, comprender su verdadero significado. Además, dispone que deberán valorarse, entre otros elementos de juicio, la norma incumplida, la condición del contribuyente y la reiteración de la conducta en anteriores oportunidades.

Por su parte, la jurisprudencia ha señalado que *"para su viabilidad se requiere que el error sea esencial, decisivo e inculpable, extremos que deben ser analizados en consonancia con las circunstancias que rodearon el accionar de aquél a quien se le atribuye la infracción tributaria. En todos los casos, el contribuyente debe demostrar que ha actuado con un comportamiento normal y razonable frente al evento en que se halló, procediendo con la prudencia que exigía la situación"* (CSJN, "Morixe Hnos. S.A.C.I", pronunciamiento del 20/08/1996, Fallos: 319:1524; CNCAF, Sala III, Causa N° 36.571/12, *in re* "Argentino Foot Ball Club (TF 28506-I) c. DGI", del 13/02/2013; Sala V, "Athu, el Electrónica S.A. (TF 20.688-I) c. D.G.I.", expte. 22.846/06, 11/05/2006 y recientemente, Sala III "Arauca Bit A.F.J.P. S.A." (TF 36903-I) c. D.G.I. s/ recurso directo de organismo externo, del 16/02/2017).

En el caso, la norma aplicable no se encontraba vigente al momento del desapoderamiento de parte de su patrimonio, lo que lleva al suscripto a entender por configurada la excusa absolutoria. A contrario sensu de lo que en general se valora para descartar la aplicación del "error excusable", esto es que *"la empresa actora conocía concretamente la vigencia de la norma legal que infringió (artículo sin número agregado a continuación del art. 25 de la ley 23966 por la ley 25585), así como que se encontraba incluida en sus disposiciones (CSJN, causa "Morixe", ya citada)"* en el caso particular, no había una norma que la actora conociera y haya decidido infringir y al momento en que entró en vigencia la norma, la actora razonablemente pudo interpretar que los bienes existentes en su patrimonio no se encontraban alcanzados por el ASE, los que luego incorporó como bienes gravados a instancias de la activación de la presunción por parte del Fisco.

La contribuyente de autos al momento de realizar la donación o adelanto de herencia a sus herederos no conocía la norma legal que se alega infringió, en efecto, la donación efectuada podría o no haberla colocado por debajo del monto mínimo establecido en la norma, o incluso podría no haberse aprobado dicha ley, o haberse aprobado en

otras condiciones, por lo que difícilmente en materia sancionatoria podría aplicarse dicha presunción con el fin de sancionar el incumplimiento de una norma que no se encontraba vigente.

En definitiva, en el caso de autos, este juzgador entiende que de la valoración de la norma incumplida y la conducta de la actora, se destruye el elemento subjetivo, alegando y demostrando la existencia de un error excusable con entidad para marginarlo del reproche punitivo. Ello así, corresponde revocar la resolución apelada en autos, las costas se imponen por su orden en atención a las particularidades del caso bajo análisis.

El Dr. Porporatto dijo:

I.- Que adhiero al voto del Dr. Pérez, en el sentido que, en los presentes actuados no se configura el elemento subjetivo necesario para la aplicación de la sanción que impulsa el Fisco Nacional, en razón de la existencia de error excusable alegado por la recurrente, con entidad suficiente para marginar la conducta del reproche sancionatorio que se le pretende aplicar.

II.- Al respecto, cabe indicar que al momento del desapoderamiento de su patrimonio de la participación societaria por parte de la recurrente de autos, no existía la ley que estableció el ASE ni las condiciones de gravabilidad del mismo, por lo que en principio no puede inferirse sin más que aquella haya tenido en miras un ardid evasivo o una elusión del aporte con tal desapoderamiento.

III.- Por su parte, el Fisco Nacional no expone las razones o fundamentos concretos que lo llevan a presumir, con sustento en la facultad que le otorga el art. 9 de la ley de ASE, que la donación efectuada configure un ardid evasivo o una elusión del ASE.

IV.- En base a lo expuesto previamente, entiendo que resulta correcto concluir en estas actuaciones, que no es posible achacarle la “culpa” –más precisamente un hacer negligente –a la recurrente en el cumplimiento del deber establecido por la Ley N° 27.605, siendo atendible su planteo de error excusable eximente de responsabilidad, dado que al momento de hacer frente a la obligación de ingreso del aporte, aquella pudo razonablemente haber interpretado que los bienes existentes en su patrimonio no se encontraban alcanzados por el ASE, los que luego incorpora -adicionando las participaciones sociales objeto de la donación- como bienes gravados a instancias de la activación de la presunción impulsada por el Fisco Nacional.

El Dr. Magallón dijo:

I.- Que adhiero al relato de los hechos efectuado por el Dr. Pérez, así como también a la enunciación de la normativa aplicable al caso bajo análisis.

II.- Que, en principio, debe precisarse que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas sus argumentaciones, sino tan sólo pronunciarse acerca de aquellas que estimen conducentes para sustentar sus conclusiones (conf. C.S.J.N., in re: “Sopes, Raúl Eduardo c/Administración Nacional de Aduanas”, sentencia del 12/2/87, “Stamei S.R.L. c/Universidad de Buenos Aires s/Ordinario”, sentencia del 17/11/87, C.N.C.A.F., Sala V, in re “Werner Tomás M. c/B.C.R.A. s/ Proceso de Conocimiento”, sentencia del 27/4/98 y “Congelados Macchaiavello y Cía. S.A.” del 26/4/2007, entre otros).

III.- Que corresponde a este Tribunal resolver si se ajusta a derecho la multa aplicada por el Fisco Nacional bajo la imputación de la figura infraccional tipificada en el artículo 45 de la Ley N° 11.683 (texto vigente en la actualidad) respecto de un supuesto incumplimiento del régimen del Aporte Solidario Extraordinario instituido por la Ley N.º 27.605.

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

El artículo pretranscripto requiere que el resultado de omisión de pago del impuesto se produzca, sea mediante la falta de presentación de declaración jurada, o bien, porque la presentada lo ha sido de manera inexacta. Se trata de un ilícito culposo que protege como bien jurídico la renta fiscal. Asimismo, la norma establece expresamente que no procederá la sanción en los casos en que exista error excusable.

Por último, resta señalar que la penalidad que responde a este tipo infraccional -como a cualquier otra imputación de carácter penal- sólo puede ser válidamente aplicada al sujeto cuando su conducta pueda serle reprochada tanto objetiva como subjetivamente (Fallos 271:297).

IV.- Pasando al análisis de la aplicación que la demandada ha efectuado de la normativa tributaria propiamente dicha como base para la imputación aparece, como dato central, la fecha de entrada en vigencia de la Ley 27.605. Ello así, debido a que, en rigor de verdad, la norma del artículo 9º tercer párrafo que establece *"Cuando las variaciones operadas en los bienes sujetos al aporte, durante los ciento ochenta (180) días inmediatos anteriores a la fecha de entrada en vigencia de esta ley, hicieran presumir, salvo prueba en contrario, una operación que configure un ardid evasivo o esté destinada a eludir su pago, la Administración Federal de Ingresos Públicos podrá disponer que aquellos se computen a los efectos de su determinación"* no podría dar sustento a la imputación de carácter penal.

Cabe recordar que el artículo 18 de la Constitución Nacional establece, en lo que aquí interesa, que *"Ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso, ni juzgado por comisiones especiales, o sacado de los jueces designados por la ley antes del hecho de la causa"*.

Ahora bien, contrastando las fechas en que se produjeron los hechos centrales del caso, esto es, la de la donación de acciones efectuada por la actora a favor de su hijos -08/09/2020- y la de entrada en vigencia de la Ley 27.605 -18/12/2020-, puede advertirse que aquél acto jurídico se concretó íntegramente con antelación a la fecha en que la norma inició su operatividad.

Bajo estas premisas resulta de toda evidencia que, al momento de efectuar la cesión, la actora no tenía -ni pudo haber tenido- conocimiento de la norma contenida en la Ley 27.605, simplemente porque la misma no se encontraba en vigencia. En tales condiciones, la falta de conocimiento del imputado de la norma que sustenta -en el aspecto del pretendido incumplimiento tributario, es decir, la omisión- la aplicación de la multa cuestionada, torna improcedente la imputación, en la medida que no puede serle reprochada la responsabilidad, en grado de culpa, que es inherente a la figura del art. 45 de la ley procedimental.

Que merced a lo expuesto, voto por revocar la multa aplicada por la AFIP, con costas.

Por ello, por mayoría, SE RESUELVE:

Revocar el acto apelado, las costas se imponen por su orden.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2023.07.13 18:05:28 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2023.07.13 15:30:39 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Jose Luis Perez
Date: 2023.07.14 10:31:54 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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