



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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número:

Referencia: SENTENCIA “FRANCHINO, SANTIAGO s/ Recurso de Apelación” EX-2023-114982913- -APN-SGAI#TFN

AUTOS Y VISTOS:

El **EX-2023-114982913- -APN-SGAI#TFN** caratulado “**FRANCHINO, SANTIAGO s/ Recurso de Apelación**”;

CONSIDERANDO:

I.- Que mediante RE-2023-114982104-APN-SGAI#TFN la actora interpone recurso de apelación contra la Resolución Sumarial N° 2958/23 (DV JRES) de fecha 05/09/2023, dictada por el Jefe de la División Jurídica de la Dirección Regional Resistencia de la Dirección General Impositiva - Administración Federal de Ingresos Públicos.

El apelante impugna la mencionada resolución relativa a una multa de \$ 44.299,94 equivalente al 100% del Aporte Solidario y Extraordinario, período fiscal 2020, supuestamente omitido con la reducción a ¼ conforme los términos de los artículos 45, 49 y 50 de la Ley 11.683.

Solicita la actora que se haga lugar al recurso de apelación y se revoque el acto administrativo en crisis por los fundamentos que a continuación se exponen.

Manifiesta que en el marco de una Orden de Intervención, la AFIP detectó diferencias entre lo declarado como tenencia accionaria de capital proporcional de empresas y diferencias en la cotización de títulos públicos nacionales (diferencias de valuación), determinando una mayor base imponible que incrementó los ingresos gravados. Señala que su mandante expresó que las diferencias se originaron en que la propia AFIP publicó en su sitio de internet tres (3) valuaciones diferentes de títulos públicos nacionales, por lo que el –dice- entendió que podía tomar cualquiera de ellas; y en el ajuste que practicó la inspección en relación a la valuación de la participación accionaria en la sociedad Laguna Limpia S.A explica que su representada declaró en función de la información recibida por la sociedad, pero que luego ésta determinó un valor distinto frente al Impuesto sobre los Bienes Personales acciones y participaciones.

Aclara que en la declaración jurada original declaró bienes sujetos a gravamen determinando un tributo de \$5.317.047,65, mientras que la declaración jurada rectificativa (\$5.494.247,41) arrojó una diferencia de \$177.199,76, lo que equivale a aproximadamente un tres por ciento (3 %) del tributo.

Explica que a fin de evitar litigiosidad con el Fisco y por la escasa relevancia del ajuste, procedió a presentar la declaración jurada rectificativa y a ingresar el saldo correspondiente con más los intereses respectivos.

Sostiene que la naturaleza jurídica del ASE no sería la de un impuesto, sino que constituiría una contribución y agrega que el art. 45 de la Ley 11.683 no aplica al presente caso, ya que prevé la figura de omisión de impuestos, para aquellos casos en que los contribuyentes hayan dejado de pagar un tributo de dicha naturaleza. Indica que una multa por la infracción del art. 45, resulta violatoria de los principios vigentes del derecho tributario infraccional.

Entiende que la AFIP carece de potestades para instruir sumario y aplicar sanciones relativas al ASE, por falta de delegación legislativa en materia infraccional, y agrega que la Administración Fiscal solo tiene potestades para aplicar, percibir y fiscalizar el ASE, no así para instruir sumarios y mucho menos para aplicar una sanción de multa.

Advierte que para el caso que este Tribunal considere que la AFIP cuenta con potestades para instruir sumario y aplicar sanciones con relación al ASE, como también la aplicación del art. 45 de la Ley 11.683 al caso, plantea la ilegitimidad de la sanción aplicada en virtud de que no se ha cometido la infracción que se le imputa, toda vez que, al momento del dictado de la Resolución, la declaración jurada del ASE se encontraba debidamente presentada y el saldo por ella arrojado -con intereses resarcitorios- abonado en su totalidad.

Considera que castigar con una multa por omisión cuando según las actuaciones administrativas es ínfima la diferencia entre lo que arrojó la declaración original y la rectificativa presentada, resulta arbitrario e ilegítimo. Entiende que resulta aplicable el principio de bagatela.

Indica que la aplicación de la sanción a su representada es improcedente por cuanto no se da el elemento subjetivo requerido.

Añade que la sanción impuesta por la Resolución apelada resulta improcedente toda vez que no existe afectación del bien jurídico que la fundamente y en caso de que se interpretara que existe afectación de un bien jurídico protegido, la misma resultaría insignificante.

Plantea que, en el caso que se considere que su representado ha omitido el ingreso del ASE en tiempo y forma, se lo exima de la sanción con arreglo a la causal de error excusable prevista en el artículo 50.2 de la Ley de rito.

Concluye diciendo que, en el caso no se trató de una omisión de impuestos sino eventualmente de un error eximente de responsabilidad que elimina toda subjetividad en la conducta desplegada, toda vez que su mandante declaró y pagó el ASE, solo que tardíamente en un ínfima porción, dada las cuestiones que se suscitaron en relación a la valuación de determinados bienes.

Por lo expuesto precedentemente, cita jurisprudencia que entiende aplicable al caso, formula reserva del caso federal, acompaña documental y solicita se haga lugar al recurso en todas sus partes y se revoque la resolución recurrida, con costas.

II.- Que mediante IF-2023-150070624-APN-DTD#JGM contesta el traslado la representación fiscal.

Manifiesta que, a la recurrente se le imputa haber presentado la Declaración Jurada del Aporte Solidario y Extraordinario, período fiscal 2020, consignando montos en forma inexacta, dejando de ingresar el aporte en su justa medida.

Niega todos los hechos esgrimidos por la parte actora, solicitando por los argumentos de hecho y de derecho que expone, se rechace los planteos de la recurrente y que se confirme el acto apelado, con costas.

Sostiene que la circunstancia de que la recurrente discrepe con el Fisco Nacional no es una cuestión que altere el contenido del acto, sino que integra el fondo mismo de la cuestión a resolver.

Agrega que la recurrente no ha acreditado prueba suficiente que demuestre que se haya visto vulnerado su derecho de defensa en juicio, toda vez que la misma ha tenido la oportunidad de ser oída, esgrimir sus defensas y producir sus probanzas.

Indica que en el caso se verifican los extremos objetivos puesto que, luego de que se detectaran datos inexactos declarados por el recurrente, que procedió a rectificar la declaración jurada e ingresar el impuesto resultante, el organismo fiscal entendió que se admitió la materialidad de la infracción.

Añade que los argumentos del recurrente no alcanzan a desvirtuar la imputación de conducta negligente y culposa que se le reprocha por haber declarado en menos su impuesto a través de declaraciones juradas inexactas, como tampoco significa atenuante que el recurrente haya presentado su declaración jurada rectificativa voluntariamente.

Considera que no existe afectación a garantías constitucionales, sino una reglamentación del ejercicio de derechos en los términos del art. 28 CN, pues no existe un derecho adquirido a que no se altere el régimen normativo del país.

Advierte que no está probado que se haya desnaturalizado el derecho a la propiedad, toda vez que se respetan los estándares constitucionales y convencionales.

En cuanto a la cuestión concreta refiere que, nada aporta la recurrente como prueba en este recurso, que permita activar la inversión de la carga de la prueba en su favor. Agrega que es la recurrente quien debió haber acreditado fehacientemente la falta de culpa, limitándose a expresar que el Fisco no ha probado su intención.

Indica que la omisión del pago del Aporte Solidario mediante la presentación de declaración jurada original a su respectivo vencimiento, de manera omisiva, es la que constituye el sustrato material de la sanción aplicada por su mandante con encuadre en la figura del artículo 45 de la ley de procedimiento fiscal.

Destaca que no se configura el “error excusable” que contempla el art. 45 de la ley procedimental toda vez que, para ser considerado como tal es necesario que haya habido razón para errar, pero cuando la ignorancia del verdadero estado de cosas proviene de una negligencia culpable, el error es inexcusable.

Se opone a la prueba de la recurrente. Acompaña antecedentes administrativos. Solicita que se rechace el recurso impetrado, confirmando en todas sus partes la resolución recurrida, con costas.

III.- Que el Tribunal mediante PV-2023-153900811-APN-VOCV#TFN resuelve, toda vez que la prueba ofrecida por la parte actora se limita a la documental acompañada -Resolución apelada- la que fue acompañada por la representación fiscal mediante IF-2023-150057514-APN-DTD#JGM, no corresponde hacer lugar a la oposición a la prueba efectuada por la representación fiscal y hacer saber a las partes que las presentes actuaciones se

resolverán con las constancias de autos y de las actuaciones administrativas.

IV.- Que en atención al estado de la causa por PV-2024-13381094-APN-VOCV#TFN se elevan los autos a consideración de la sala “B”, y mediante IF-2024-18450078-APN-VOCV#TFN llama autos para sentencia.

V.- Que corresponde señalar que el origen de la fiscalización de la encartada tiene su génesis en las actuaciones administrativas con el inicio en la apertura de la fiscalización bajo la O.I. N° 1952279.

El día 04/08/2021 se inicia el cargo, por cruces sistémicos de Sujetos alcanzados por el Aporte Solidario y Extraordinario Ley 27.605 que hayan declarado un patrimonio inferior al estimado por el organismo.

Se trata de un contribuyente inscripto en el Impuesto al Valor Agregado como sujeto exento, en el Impuesto a las Ganancias y en el Impuesto sobre los Bienes Personales, cuya actividad declarada es Servicios de asesoramiento, dirección y gestión empresarial realizados por integrantes de órganos de administración y/o fiscalización de sociedades anónimas.

Surge que a la fecha de inicio de la inspección el responsable había presentado la declaración jurada original del ASE 2020 e ingresado su saldo en un plan de facilidades 0772174.

Se le solicitó en la fiscalización, corrobore diferencias encontradas en la declaración del Valor Patrimonial Proporcional respecto de la firma Laguna Limpia SA en relación con la declaración jurada de Bienes Personales Acciones y participaciones de aquella firma, y respecto de las inversiones declaradas en la tenencia de Bonos Nacionales en cartera en relación con lo informado por la firma Itau Valores SA.

Asimismo, el contribuyente pone a disposición comprobantes respaldatorios de bienes declarados en las declaraciones juradas del ASE solicitados a través del requerimiento y presenta declaración jurada rectificativa 2020 el 30/11/2021.

La fiscalización, se concentra en tres cuestiones: las diferencias en la declaración de Valor Patrimonial Proporcional respecto de la firma Laguna Limpia SA en relación con la DDJJ de Bienes personales-Acciones y participaciones de aquella firma, las inversiones declaradas en la tenencia de Bonos Nacionales en cartera en relación con lo informado por la Firma ITAU VALORES SA. Y la donación de acciones efectuada de parte de Santiago Franchino a Jose María Franchino, sobre lo cual se efectuaron cálculos para determinar el impacto en el ASE que dicha operación hubiese tenido de continuar en el patrimonio del Fiscalizado. Se obtuvo como conclusión que el monto total de Aporte Solidario abonado por Jose María Franchino con las inversiones de CORNAMUSA SA dentro de su patrimonio, tuvo un mayor impacto del que tendría si aquellas fueran declaradas por Santiago Franchino. En virtud del mayor capital gravado que declaró Jose María Franchino, la porción de activos bajo análisis resultó gravada a una alícuota mayor de la que le hubiese correspondido en caso de declararse dentro del patrimonio de Santiago Franchino. No surgen más observaciones.

Ello así, se obtuvo como resultado un ajuste que surge por incremento de ingresos gravados por diferencias de valuación -títulos públicos y el valor patrimonial proporcional- que fueron puestas a consideración del contribuyente quien las incluyó dentro de la presentación de la Declaración Jurada rectificativa allanándose a las pretensiones fiscales.

VI.- 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 Macchiaiavello y Cía. S.A.” del 26/4/2007, entre otros).

VII.- Que, en cuanto al planteo efectuado por la parte relativo a que el ASE no se trata de un impuesto sino de un aporte y, por ello, no corresponde la aplicación de la sanción apelada, cabe señalar que el artículo 1° de la Ley 27.605 publicada en el Boletín Oficial el 18/12/20 dispone *“Créase, 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 esta ley, determinados de acuerdo con las disposiciones de la presente ley”*.

Por su parte, el artículo 2° establece que *“Se encuentran alcanzadas por el presente aporte: a) Las personas humanas y sucesiones indivisas residentes en el país, por la totalidad de sus bienes en el país y en el exterior, comprendidos y valuados de acuerdo a los términos establecidos en el título VI de la ley 23.966, de impuesto sobre los bienes personales, texto ordenado en 1997 y sus modificatorias, independientemente del tratamiento que revistan frente a ese gravamen y sin deducción de mínimo no imponible alguno, a la fecha de entrada en vigencia de esta ley (...)”*.

El art. 3° aclara que *“Para los sujetos alcanzados en virtud de lo dispuesto en el inciso a) del artículo 2° de la presente ley, la base de determinación allí mencionada se calculará incluyendo los aportes a trusts, fideicomisos o fundaciones de interés privado y demás estructuras análogas, participación en sociedades u otros entes de cualquier tipo sin personalidad fiscal y participación directa o indirecta en sociedades u otros entes de cualquier tipo, existentes a la fecha de entrada en vigencia de esta ley”*.

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.

Cabe señalar en primer término que sin perjuicio del nomen iuris utilizado por el legislador, el Aporte Solidario y Extraordinario creado por la Ley 27605 se encuentra incluido dentro del concepto de “contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General” al que refiere el artículo 4 de la Constitución Nacional. En efecto, se trata de “una suma de dinero que obligatoriamente han de sufragar algunos sujetos pasivos determinados por la norma, en función de ciertas consideraciones de capacidad para contribuir, y que se halla destinada a la cobertura de los gastos públicos” (CSJN, in re “Cladd Industria Textil S.A. Y otro c/Estado Nacional -SAGPYA resol. 91/03”, sentencia del 4/8/2009; “Camaronera Patagónica S.A. C/Ministerio de Economía y otros s/amparo”, del 15/4/2014).

Tiene dicho el Alto Tribunal que para arribar a la caracterización de un tributo, cabe prescindir de la denominación asignada por las normas y atender sólo a su naturaleza, pues no se trata de un problema terminológico sino sustancial (Fallos 303:640); y que para definir su carácter debe estarse a la realidad de las cosas y a la manera como incide (Fallos 280:176).

En ese sentido el Máximo Tribunal ha dicho que “la norma define un presupuesto de hecho que, al verificarse en la realidad del caso concreto, da origen a la obligación de ingresar al erario público una suma de dinero, en las condiciones establecidas por ella, siendo que tal obligación tiene por fuente un acto unilateral del Estado y que su cumplimiento se impone coactivamente a los particulares afectados, cuya voluntad carece, a esos efectos, de toda

eficacia” (CSJN, in re “Pablo Horvath c/Nación Argentina”, Fallos 318:676, sentencia del 4/5/1995).

En función de esa doctrina jurisprudencial cabe concluir que de las previsiones de la ley como de las de su decreto reglamentario, surge que el Aporte en cuestión constituye una contribución de carácter pecuniario, obligatoria, impuesta unilateralmente por el Estado mediante el dictado de una ley en sentido formal, dictada por el Congreso Nacional según el procedimiento consagrado en la Constitución Nacional, en circunstancias excepcionales en el contexto de una emergencia sanitaria.

El destino de los fondos recaudados no desvirtúa la naturaleza tributaria de la obligación pecuniaria creada por la Ley 27605. Tampoco la clasificación formulada por la Secretaría de Hacienda mediante la resolución 22/2021, que en su artículo 1° dispone incorporar “... el concepto ‘12.9.4 Aporte Solidario y Extraordinario para Ayudar a Morigerar los Efectos de la Pandemia’ en la clase ‘12.9 Otros’ del tipo ‘12. Ingresos no tributarios’ del clasificador de recursos por rubros”, forma obstáculo para considerar al aludido aporte como un tributo, dadas las circunstancias apuntadas más arriba en orden a la real naturaleza de dicho aporte -que se subsume en los términos que definen el tributo- (véase CNCAF, Sala I, en los autos “T.,S. c/ EN -AFIP- ley 27605 s/ amparo ley 16.986”, sentencia del 29 de marzo de 2022). En definitiva se trata de una calificación que conduce a un encuadre y tratamiento administrativo de los recursos obtenidos como resultado de la aplicación de la gabela, que carece de virtualidad y efectos a los fines de mudar la naturaleza y rasgos esenciales de la misma -definidos por vía legal-, proceder que por lo demás, le está vedado llevar a cabo al Poder Ejecutivo por vía reglamentaria (en tal sentido, CNCAF, Sala II, in re “Tarasido, Germán Enrique Ignacio c/ EN AFIP Ley 27605 s/Amparo Ley 16.986, sentencia del 14/02/2023).

Ello así, los agravios de la actora en este aspecto no pueden prosperar.

VIII.- Que, señalado ello, 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.

Ahora bien, entonces, corresponde evaluar si en el caso particular concurren ambos elementos, o si se da el supuesto de error excusable.

Del informe final de inspección surge que, la actora presentó la declaración jurada del ASE consignando ciertos montos de base imponible los que luego a instancias de la fiscalización fueron rectificadas por diferencias de valuación lo que, en principio, acarrea el ilícito material de omisión de impuesto al concurrir los presupuestos

esenciales. Sin embargo, ello no implica que no deba analizarse si se configuran en el caso particular los elementos que requiere la figura a los fines de su configuración, en consonancia con las particularidades de la norma tributaria en crisis.

En relación con el elemento subjetivo, el tipo infraccional contemplado en el artículo 45 de la ley procedimental requiere para su configuración el elemento culposo, traducido en una conducta negligente desplegada por el contribuyente respecto del cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

En el caso particular, tal como se reseñó, la inexactitud de la declaración jurada y determinación del gravamen se originó en la diferencia de valuación de ciertos títulos públicos y de la valuación de la participación social de la sociedad Laguna Limpia S.A. En efecto, se puede observar de las actuaciones administrativas (fs. 3 y 4 de los antecedentes administrativos acompañados) que existió una diferencia en la base imponible del tributo en relación al total de bienes alcanzados en el país de \$204.662.621,68 a \$213.522.609,38 resultando una diferencia de base de \$8.859.987,70 que representa menos del 5% de la base declarada y una diferencia de impuesto de \$5.317.047,65 a \$5.494.247,41 teniendo que ingresar la suma de \$ 177.199,76.

Al respecto la apelante esgrime:

1. En cuanto a la valuación de la participación societaria en instancia administrativa acompañó una nota enviada por la sociedad Laguna Limpia (fs. 27) en cumplimiento con lo establecido en el penúltimo párrafo del art. 2° del Decreto 42/2021 que obliga a las sociedades a informar ciertos datos a los fines de la valuación, donde informa el patrimonio neto y el porcentaje en la participación de sus accionistas -entre ellos el aquí apelante-. Menciona que luego la sociedad determinó un valor distinto toda vez que cierra su ejercicio el 30/11 de cada año y el aporte venció el 30/03/2021 lo que pudo generar esta diferencia en la información.

2. En relación a la valuación de los títulos públicos esgrime que tenía títulos de Denominación AL29 cantidad 6.918 y de Denominación AL30 cantidad 92.965. El conocido como AL29, es un título público que, conforme se acredita, con la documental que se adjunta, es un bono emitido por la República Argentina cuyo código ISIN es ARARGE3209Y4, emitido en dólares estadounidenses el 04/09/2020, en el marco del Decreto (PEN) 676/020 y la Resolución 381/2020 del Ministerio de Economía de la Nación Publicada el 18-08-2020. El código de la Caja de Valores es 05927.

Expresa que a los efectos de la liquidación del Aporte Solidario, la Resolución General de AFIP 4930, en su artículo 2, dispone: "Art. 2 - Esta Administración Federal pondrá a disposición de los sujetos alcanzados la información requerida a los efectos de realizar la valuación de los bienes (cotización de divisas, valuación de automotores y moto vehículos, entre otros datos), de acuerdo con lo establecido en los artículos 2° y 3° de la ley, en el micrositio "Aporte Solidario y Extraordinario" (<http://www.afip.gob.ar/aporte-solidario/>) obrante en el sitio "web" institucional..."

El contribuyente tomó la cotización publicada por AFIP en tal sentido, es decir U\$40,80/100 x 82.64 como valuación unitaria. El planteo de la fiscalización fue que cabía tomar la otra cotización publicada por AFIP que era \$5857/100 como valuación unitaria. El título es el mismo. Tiene diversas cotizaciones según se venda en pesos, o se venda en dólares cable, o se venda en dólares en Argentina. Todas ellas son cotizaciones oficiales de la bolsa Argentina.

Señala que el título no se vendió, por eso entendía que cualquiera de las tres cotizaciones eran perfectamente válidas, atento a que eran distintas formas de comercializar el mismo bien. Idéntico planteo realiza con el título AL30.

Invoca que es la propia AFIP la que llevó al contribuyente a entender que estaba actuando correctamente al utilizar una cotización informada por dicho organismo. Expresó que no tenía por qué valorar los títulos a la mayor de todas las cotizaciones publicadas, que ninguna norma exige eso. Por eso entendió que podía aplicar cualquiera de las admitidas por AFIP.

No obstante ello, aceptó hacerlo, rectificando su declaración jurada por la escasa relevancia que tiene. Pero de ninguna manera consiente que su declaración jurada original haya sido incorrecta. Se trata de utilizar una u otra de las cotizaciones publicada, siendo ambas correctas.

Expresado ello, 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.

En efecto, 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.

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

Asimismo, cabe destacar la causa “Arca S.A.” de fecha 18 de marzo de 1998, esta Sala en su anterior composición dijo que *“El error excusable comprende tanto supuestos de error de hecho cuanto de derecho. La admisibilidad del error de derecho, en tanto equiparable al error de hecho, requiere que se alegue y pruebe la existencia de oscuridad en los diferentes preceptos de la ley cuestionada o que de la inteligencia de su texto surjan dudas acerca de la situación frente al tributo. Así debe agregarse que la causal exonerativa del error excusable precisa, a efectos de su viabilidad, que el mismo sea esencial, decisivo e inculpable, extremos que deben ser examinados en consonancia con las circunstancias que rodearon el accionar del contribuyente...”*. En similar sentido se ha expedido la Sala “A” de este Tribunal, en sentencia de fecha 19 de julio de 2007, in re “Unilever de Argentina S.A.” y la Sala “C” de este Tribunal, con fecha 29 de julio de 2013, in re “Carraro Argentina S.A.”, expediente N° 36.304-I.

Siguiendo esta línea, la Sala V de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, el 8 de septiembre de 2004, en autos “Colegio San Gregorio” sentenció que si la persona actuó con la prudencia que

exigía la situación y pese a ello incurrió en omisión, no se la puede condenar.

En virtud de ello, y tal como dispone el nuevo texto de la ley, este juzgador debe tener en cuenta la norma incumplida, la condición del contribuyente y la reiteración de la conducta en anteriores oportunidades. Ello así, teniendo en cuenta las circunstancias de la causa los argumentos expuestos por la actora resultan atendibles. En efecto, del examen de los hechos y las constancias incluidas en los antecedentes administrativos permiten advertir la presencia de los supuestos requeridos para la eximir de responsabilidad al aquí recurrente.

No puede perderse de vista que en el caso, el valor patrimonial declarado fue el que le fuera informado por la sociedad Laguna Limpia S.A., -como las otras participaciones de las otras sociedades que también acompaña y que no han sido motivo de cuestionamiento por parte del Fisco Nacional-, no pudiendo imputarse error alguno al contribuyente de autos, quien en forma diligente requirió la información a las empresas a fin de efectuar la liquidación del tributo de marras.

Y en el caso de la valuación de los títulos se puede observar de la publicación de la base de AFIP que surgen tres tipos de valuaciones para el mismo código de título lo que pudo prestar a confusión del contribuyente, máxime que tratándose de bonos emitidos en dólares, pudo razonablemente considerar el contribuyente que correspondía tomar alguna de las valuaciones publicadas en esa moneda.

Ello así no se observa una conducta negligente, por el contrario se entiende razonable la conducta del contribuyente en las circunstancias que rodearon su accionar .

En consecuencia, de conformidad con el segundo párrafo del artículo 50.2 de la Ley 11683, atendiendo a las particularidades de la causa y a la condición del contribuyente, teniendo en cuenta la colaboración con la fiscalización, su aceptación de los ajustes propuestos sin cuestionar los mismos, los cuales no superan el 5% de la base declarada, y un 3% aproximadamente del tributo; teniendo además en consideración la falta de antecedentes en infracciones materiales tal como surge del informe glosado a fs. 57 de los antecedentes administrativos de la causa, corresponde revocar la resolución apelada. Las costas se imponen por su orden en atención a la complejidad de la cuestión y que el Fisco se pudo considerarse en el derecho de aplicar la sanción.

Por ello, SE RESUELVE:

Revocar la resolución apelada, costas por su orden.

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese.

