



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 “PEREZ COMPANC, PILAR S/ APELACIÓN” EX-2023-15714175- -APN-SGAI#TFN

AUTOS Y VISTOS:

El **Expediente N° EX-2023-15714175- -APN-SGAI#TFN** caratulado: **“PEREZ COMPANC, PILAR S/ APELACIÓN”**;

CONSIDERANDO:

I.- Que mediante IF-2023-15714122-APN-DTD#JGM la actora interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 145/2022 (DV DEOB), de fecha 16 de diciembre de 2022, dictada por el Jefe de la División Determinaciones de Oficio “A” del Departamento Técnico Grandes Contribuyentes Nacionales de la Dirección Grandes Contribuyentes Nacionales de la AFIP-DGI.

El apelante impugna la mencionada resolución mediante la cual se determinó de oficio su obligación frente al Impuesto sobre los Bienes Personales (“IBP”) correspondiente al período fiscal 2019, con más intereses y multa en los términos del art. 45 inc. a) de la ley de rito.

Manifiesta que el 10/8/2020 presentó la declaración jurada del IBP período fiscal 2019 y el 10/08/2020, y a través del Sistema de Presentaciones Digitales se informó la presentación de dicha declaración jurada con la aplicación de las alícuotas establecidas en el primer párrafo del artículo 25 del Título VI de la Ley 23.966 indicando la modalidad de exposición y determinación del citado gravamen, toda vez que -dice- la aplicación de las alícuotas diferenciales previstas en la normativa vulnera principios y garantías constitucionales.

Afirma que, como se desprende de la Declaración Jurada del Impuesto sobre los Bienes Personales correspondiente al período fiscal 2019, complementada con la presentación realizada ante el Organismo fiscal en carácter de declaración jurada, su mandante ha determinado y liquidado el gravamen aplicando la alícuota del 1,25% (conf. a la escala establecida en el primer párrafo del artículo 25 de la LIBP) sobre el valor total de los bienes sujetos a imposición, situados en el país y en el exterior, que excede el mínimo no imponible establecido en el artículo 24 de dicha ley.

Señala que el 18/08/2020, su mandante presentó una Acción Meramente Declarativa en los términos del artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación (“CPCCN”), contra el Estado Nacional y la Administración Federal de Ingresos Públicos – Dirección General Impositiva, a fin de que se declare la inconstitucionalidad del artículo 28 de la Ley 27.541 en cuanto modificó el artículo 25 de la LIBP junto con los artículos 9, 10 y 11 del Decreto Reglamentario N° 99/2019 y sus modificaciones (Decretos N° 116/2020 y 330/220) y demás normas reglamentarias del “bloque normativo”.

Sostiene que, solicitó se declare los efectos liberatorios del pago del IBP respecto de las participaciones indirectas en sociedades regidas por la Ley 19.550 y fideicomisos no mencionados en el inc. i) del artículo 22 de la LIBP, por aplicación del régimen cancelatorio y autónomo de tributación del artículo agregado a continuación del artículo 25 de la LIBP y, subsidiariamente, declare la inconstitucionalidad del artículo agregado a continuación del artículo 28 del Decreto Reglamentario de la LIBP.

Agrega que el 13/04/2021 fue informado el Fisco Nacional y que el 11/06/2021 el mismo le notificó las diferencias de ajuste en el IBP por el período fiscal 2019. El día 18/06/2021, a través de presentaciones digitales procedió a contestar el acto administrativo notificado y, manifestó el rechazo del ajuste.

Añade que el 24/06/2022 contestó la vista conferida y formuló descargo y con fecha 19/12/2022 fue notificada de la Resolución objeto del presente recurso.

En otro orden, solicita se declare la suspensión del proceso por litispendencia. Manifiesta que la causa directa es objeto de discusión en la demanda promovida por su representada contra la AFIP-DGI, en autos caratulados “PEREZ COMPANC, PILAR C/ EN-AFIP-DGI S/PROCESO DE CONOCIMIENTO” (Expte. N° 11689/2020), en trámite ante el Juzgado Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal N° 5.

Considera que el Fisco Nacional basa su ajuste en la aplicación de una alícuota diferencial prevista en el art. 25 de la LIBP, por haber liquidado de modo supuestamente arbitrario el gravamen.

Expresa que la pretensión fiscal, esto es, la liquidación de diferencias en el impuesto y sus accesorios, resulta improcedente.

Indica que, el ajuste resulta ilegítimo toda vez que vulnera los derechos y garantías de la Carta Magna, principalmente, el derecho de propiedad y el principio de capacidad contributiva, como así también el de no confiscatoriedad, en la medida que en el caso se produce un ilegítimo despojo de una parte sustancial de su propiedad.

Sostiene que el patrimonio ya se encuentra gravado tanto mediante impuestos directos sobre la renta como mediante impuestos indirectos.

Agrega que el IBP se determina sobre el valor de la propiedad de bienes o activos, pero el objeto del gravamen no son los bienes en sí mismos, sino la capacidad contributiva que comporta el ser alguien propietario de aquellos.

Advierte que los bienes y activos sujetos a imposición no son otra cosa que renta capitalizada o afectada al “ahorro” que ya ha sido sometida a imposición al momento de su obtención.

Entiende que la alícuota efectiva de imposición asciende a 156% de la renta obtenida, absorbiendo una porción sustancial de su propiedad en el período fiscal 2019.

Indica que la renta neta atribuible a la totalidad de los bienes de la recurrente, ubicados en el país y en el exterior, asciende a \$241.263.516,96, en el ejercicio fiscal 2019. El impuesto a las ganancias determinado en el ejercicio fiscal 2019, asciende a \$ 34.285.465,91. El IBP que resulta al aplicar la alícuota del 1,25% sobre el valor de los bienes del país (conforme a la escala establecida en el primer párrafo del artículo 25 de la LIBP) y la alícuota del 2,25% sobre el valor de los bienes del exterior, asciende a \$230.084.015,34 (conforme al artículo 9 del Decreto 99/2019 y modif.). Por lo tanto, la tasa efectiva de imposición (impuesto a las ganancias y el IBP determinado conforme a las disposiciones del bloque normativo) cuestionado es del 110%. Esta alícuota efectiva a ingresar claramente insume una sustancial porción de la propiedad de la recurrente, excediendo cualquier límite razonable de imposición.

Explica que los bienes de su representada situados en el exterior se encuentran en su mayoría en Estados Unidos y que no pagó ningún gravamen similar al IBP en dicha jurisdicción. También dice que tiene bienes en la República Oriental del Uruguay y que tampoco pagó ningún gravamen similar al IBP en dicha jurisdicción.

Aclara que, el Impuesto al Patrimonio no es similar al IBP y no pagó ese tributo en Uruguay por no haber estado sujeto a imposición. Por lo cual, -dice- tampoco existió la posibilidad de efectuar ningún cómputo como pago a cuenta.

Señala que surge una manifiesta transgresión al principio de legalidad en materia tributaria por parte del artículo 28 de la Ley 27.541 y de su Decreto Reglamentario 99/2019 y sus modificaciones.

Expresa que la delegación legislativa para la fijación de alícuotas del IBP se encuentra ligada al hecho de la repatriación. Entiende que si se verifica la repatriación el residente del país aplicará sobre el valor total de sus bienes sujetos a impuesto (en el país y en el exterior) las alícuotas fijadas en el primer párrafo del artículo 25 de la LIBP, y que, si ese hecho no se verifica deberá calcular el gravamen aplicando sobre el valor de los bienes del exterior sujeto a impuesto las alícuotas fijadas en el artículo 9 del Decreto 99/2019 y sus modificaciones.

Considera que la normativa no pretende alcanzar con el impuesto la riqueza medida en función de la titularidad de un activo o la renta por él generada, sino el hecho de que la persona humana residente con bienes en el exterior no repatrie esos bienes.

Entiende que la alternativa de la “repatriación” para que la recurrente aplique la alícuota del 1,25% sobre la totalidad de sus bienes no es una opción sino una clara y arbitraria condición restrictiva de su derecho de elección en donde colocar sus activos. Es por ello que la “repatriación” no califica como una opción válida por cuanto no establece ningún beneficio (sino todo lo contrario). Para que fuera válida debió haber sido establecida por el Poder Legislativo sin delegación alguna y generar un beneficio a todos aquellos que opten por esa alternativa. Dicho beneficio no puede estar dado por aplicar la misma alícuota que aplican las personas humanas y sucesiones indivisas que tienen sus bienes en el país, sino una alícuota menor como pudo haber sido la que aplican los sujetos no residentes (0,50%) o aplicar otro mecanismo que constituya una verdadera opción que sea válida jurídicamente en los términos de la jurisprudencia de la Corte Suprema.

Bajo ese lineamiento, indica que se vulnera el principio de legalidad como así también el de igualdad y razonabilidad, en cuanto dice que no resulta razonable ante igual o mayor capacidad contributiva (en el IBP, medida en función del valor de los bienes) una persona humana residente en el país tenga una carga fiscal superior por solo el lugar de ubicación de sus bienes.

Asimismo, agrega que la aplicación de alícuotas diferenciales superiores a las personas residentes en el país por el sólo hecho de la ubicación de los bienes en el exterior discrimina en forma irrazonable con relación a aquellas que

poseen todos sus bienes en el país.

Señala que la “repatriación” no califica como una opción válida jurídicamente; por cuanto dicha opción no coloca a su mandante en una situación de igualdad que a la persona humana que tiene todos sus bienes en el país, porque esta última persona podrá disponer de la totalidad de sus bienes sin restricción alguna.

Manifiesta que no corresponde considerar que su mandante tenía una alternativa jurídicamente relevante y plenamente eficaz para aplicar la alícuota del 1,25% sobre los bienes situados en el exterior.

En ese orden sostiene que su representada posee participación indirecta en sociedades domiciliadas en la República Argentina y regidas por la Ley 19.550 y de fideicomisos ubicado en el país (conforme se acredita con la prueba ofrecida), respecto de las cuales se ha aplicado el régimen de sustitución establecido en el artículo 25.1. de la LIBP, liberando a su representada del pago del IBP.

Manifiesta la improcedencia de los intereses resarcitorios.

Respecto a la multa aplicada, expresa que no se verifican en el caso los elementos objetivo y subjetivo necesarios para la configuración del tipo infraccional previsto en el artículo 45 de la Ley 11.683, motivo por el cual solicita dejar sin efecto la sanción aplicada, con expresa imposición de costas al Fisco Nacional.

Acompaña documental. Ofrece prueba informativa y pericial contable, cita jurisprudencia que entiende aplicable al caso, formula reserva del caso federal y solicita se revoque la resolución determinativa apelada con costas.

II.- Que, en IF-2023-53686916-APN-DTD#JGM la representación fiscal contesta el traslado del recurso interpuesto.

Manifiesta que el caso tuvo origen a raíz de las manifestaciones efectuadas por la contribuyente a través de la Presentación Digital del 10/08/2020, mediante la que informara al Fisco que, al confeccionar la Declaración Jurada del Impuesto sobre los Bienes Personales, período fiscal 2019, aplicó las alícuotas del primer párrafo del artículo 25 de la Ley del gravamen, sobre el valor total de los bienes sujetos a imposición, situados tanto en el país como en el exterior, sin tener en consideración las previsiones establecidas por el artículo 28 de la Ley 27.541, que modificó el citado artículo 25 de la Ley del gravamen con vigencia para el período fiscal en trato.

Niega todos y cada uno de los hechos alegados por el recurrente que no sean materia de expreso reconocimiento en el escrito de responde o no surgieran de los antecedentes administrativos que acompaña.

Manifiesta que en lo que refiere a la suspensión del presente proceso, deviene improcedente, dado que se trata de procesos que tienen un objeto distinto.

Indica que en el caso no se presenta la triple identidad requerida para la procedencia de la excepción en cuestión.

Con respecto a la cuestión de fondo, en primer lugar sostiene que el art. 185 de la ley de rito fiscal veda por regla general la posibilidad de que este Tribunal se pronuncie respecto de la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones.

Expresa que el artículo 76 de la Constitución Nacional, regula la delegación del Poder Legislativo al Poder Ejecutivo y que la habilitación constitucional se da para determinados supuestos, a saber: cuando exista un plazo determinado del ejercicio de la delegación en cabeza del Poder Ejecutivo, y además, cuando se encuentre dentro de las bases de delegación, una clara política legislativa -en términos de la Corte Suprema de Justicia de la

Nación-, situación que se verifica en la presente.

Señala que la delegación prevista en el artículo 28 de la Ley 27.541, ha sido dictada en ejercicio de las facultades conferidas por la Constitución Nacional, no encontrándose afectado el principio de legalidad en los términos planteados por la encartada en sus agravios.

Sostiene que la interpretación realizada por el artículo 10 del Decreto 99/2019, en cuanto establece que debe entenderse por repatriación el ingreso al país de los activos financieros situados en el exterior, y el porcentaje de activos que debe estar sujeto a repatriación a los fines de considerarse cumplida, establecido en el artículo 11 del mismo decreto, forman parte de la reglamentación de los pormenores de la Ley 27.541, de conformidad con lo previsto por el inciso 2°, del artículo 99 de la Constitución Nacional.

Indica que los artículos 10 y 11 del Decreto 99/2019, no han modificado ninguno de los elementos esenciales del tributo, ni se han ampliado los supuestos establecidos por el legislador. En efecto, ha sido el Poder Legislativo quien ha determinado que debe configurarse la "repatriación" de activos financieros situados en el exterior a fin de gozar de alícuotas reducidas en el Impuesto sobre los Bienes Personales.

Expresa que el Poder Legislativo quien ha determinado que debe configurarse la "repatriación" de activos financieros situados en el exterior a fin de gozar de alícuotas reducidas en el Impuesto sobre los Bienes Personales, y que no puede sostenerse como manifiesta la rubrada, que el Decreto 99/2019 afecte el principio de legalidad tributaria.

Pone de resalto que, el establecimiento de alícuotas más gravosas según la ubicación de los bienes, radicados en el país o en el exterior, no es considerado como violatorio del principio de igualdad; máxime cuando la propia ley y el Decreto 99/2019 -que reglamenta dicha ley-, contemplan una razonable clasificación mediante escalas progresivas que coadyuvan al cumplimiento de los parámetros de equidad y razonabilidad.

Afirma que de la mera lectura del escrito recursivo arrojado, se desprende que sus argumentaciones se limitan a expresar una disconformidad con la ley sancionada por el Poder Legislativo Nacional y promulgada por el Poder Ejecutivo Nacional, con el Decreto 99/2019 y sus modificaciones (Decretos 116/2020 y 320/2020), carente de sentido, puesto que todos los contribuyentes que se encuentren comprendidos en la situación descripta en la norma, recibirán el mismo tratamiento.

Advierte que la recurrente no desconocía -tal como se desprende de sus propias manifestaciones- que tenía la posibilidad de acceder a las alícuotas más bajas, en la medida de que repatriara un mínimo de un cinco por ciento (5%) del valor de los activos financieros que poseía en el exterior.

Expresa que no se ha demostrado la afectación del principio de razonabilidad, y considera que tampoco le asiste razón a la contribuyente al afirmar que "...la norma crea un hecho imponible especial, esto es la no repatriación, en los términos y condiciones de la norma reglamentaria.", ello por cuanto, el artículo 28 de la Ley 27.541, modificó el artículo 25 de la Ley 23.966 (t.o. 1997), en lo que respecta a las alícuotas aplicables a los sujetos alcanzados por el Impuesto sobre los Bienes Personales, y no al hecho imponible, como manifiesta la responsable.

Manifiesta que a la luz de la interpretación del principio de igualdad que efectúa la Corte Suprema de Justicia de la Nación, es de señalar que, pretender que no se le apliquen las disposiciones del artículo 28 de la Ley 27.541 y del Decreto 99/2019 -que tienen incidencia sobre el universo de contribuyentes que resultan alcanzados por los estándares que los mismos establecen- equivale a vulnerar la aplicación de dicho principio con respecto a los

sujetos pasivos que si aplicaron la normativa en trato, quebrantando el principio en análisis.

Entiende que la repatriación no libera a los contribuyentes de estar alcanzados por el Impuesto sobre los Bienes Personales, sino que, les da la posibilidad de acceder a alícuotas menos gravosas.

Señala que en la vista conferida mediante Resolución N° 31/2022 (DV DEOA) de fecha 05/05/2022, al impuesto determinado se le restó el importe pagado por las empresas nacionales de acuerdo a lo que surge de los F. 899 (Responsables Sustitutos), por aplicación del artículo 28.1 del Decreto 127/96.

En cuanto a los intereses resarcitorios indica que resultan de aplicación al presente caso las normas referidas a la liquidación de los intereses resarcitorios previstos en el artículo 37 de la Ley 11.683.

Respecto de la multa aplicada manifiesta que la responsable es una 'gran contribuyente nacional', por cuanto requiere una previsión mayor, en virtud a la capacidad operativa que dispone para conocer la manera correcta en que debía declarar sus obligaciones. Ello así, expresa que no podía escapar a su conocimiento que los reproches que tuviera contra la normativa aplicable, no la relevan de la obligación de liquidar y efectuar el pago del impuesto de conformidad con las normas correspondientes.

Acompaña antecedentes administrativos. Se opone a la prueba ofrecida por la actora, cita jurisprudencia que entiende aplicable al caso y formula reserva del caso federal, solicitando se confirme la resolución apelada con costas.

III.- Que por PV-2023-60789266-APN-VOCV#TFN el Tribunal resuelve previo a cualquier otro trámite, librar oficio al Juzgado Contencioso Administrativo Federal N° 5, a fin de que informe el objeto y el estado procesal de la causa: “PEREZ COMPANC, PILAR C/ EN-AFIP S/PROCESO DE CONOCIMIENTO” (Expte. N° 11689/2020).

A tal efecto, mediante IF-2023-77819852-APN-VOCV#TFN se vinculó la contestación remitida mediante el DEOX N° 10250632, la cual establece que, respecto del estado procesal, la litis se encuentra trabada encontrándose pendiente de contestación el planteo de improcedencia de la acción declarativa opuesta por la accionada en oportunidad de contestar demanda.

Mediante PV-2023-89172912-APN-VOCV#TFN el Tribunal resuelve elevar los autos a la Sala B, y por INLEG-2023-95549240-APN-VOCV#TFN resuelve rechazar la excepción de litispendencia, con costas.

Mediante PV-2023-128941016-APN-VOCV#TFN el Tribunal resuelve requerir a las partes que manifiesten, si consideran que la audiencia prevista por el artículo 173 de la Ley 11683 deviene inoficiosa en atención a las presentaciones ya efectuadas, quedando en consecuencia este Tribunal en condiciones de resolver sobre la pertinencia y admisibilidad de las pruebas ofrecidas.

A tal efecto, las partes contestan mediante sus presentaciones obrantes en IF-2023-132760641-APN-DTD#JGM y en IF-2023-132986365-APN-DTD#JGM. Señala la representación fiscal que ratifica su oposición realizada respecto de las pruebas ofrecidas y la parte actora estima que no resulta necesaria su realización.

Que por PV-2023-134241695-APN-VOCV#TFN el Tribunal resuelve: 1) Declarar que devine inoficiosa la audiencia prevista en el artículo 173 de la Ley N° 11.683, t.o. Vigente. 2) Hacer lugar parcialmente a la oposición del Fisco Nacional a la producción del punto 5) de la medida probatoria ofrecida por su contraria. 3) Abrir los presentes actuados a prueba por el término de 60 días. 4) Hacer lugar a la pericial contable ofrecida por la actora.

Que en IF-2024-17207536-APN-DTD#JGM los peritos contadores presentan informe pericial.

IV.- Que en atención al estado de la causa por PV-2024-24518035-APN-VOCV#TFN se elevan los autos a consideración de la sala “B”, la que por IF-2024-27100174-APN-VOCV#TFN los pone para alegar. Presentados los alegatos por las partes, mediante IF-2024-47621983-APN-VOCV#TFN se llama autos para sentencia.

V.- Que, las presentes actuaciones tienen su génesis a raíz de una investigación a efectos de verificar la adecuada exteriorización de los bienes situados en el exterior y de las inversiones en el exterior calificadas como exentas por la contribuyente y la correcta determinación del Impuesto sobre los Bienes Personales (periodo fiscal 2019).

El presente caso tuvo su origen en la presentación digital efectuada por la contribuyente el 21/08/2020, respecto al Impuesto sobre Bienes Personales manifestando que aplicó las alícuotas del primer párrafo del art. 25 de la Ley del Gravamen sobre el valor total de los bienes sujetos a imposición -situados tanto en el país como en el exterior-

Con la presentación de la declaración jurada, la contribuyente informó que tal proceder obedece a la no aceptación de la reforma establecida por el artículo 28 de la Ley 27.541 por considerarla inconstitucional ya que vulnera los principios de no confiscatoriedad e igualdad.

En ese orden, se inició la fiscalización solicitando al contribuyente la siguiente documentación respecto a lo declarado en el Impuesto sobre los Bienes Personales periodo fiscal 2019: que aporte nota con carácter de declaración jurada informando, criterio por el cual se aplicaron alícuotas distintas a las establecidas en el art. 25 de la Ley de Impuesto sobre Bienes Personales para los bienes del exterior; detalle de los bienes del exterior declarados como exentos correspondientes a participaciones indirectas en sociedades argentinas considerando que en el período fiscal 2018 en el rubro “títulos acciones cuotas o participaciones sociales y otros títulos valores en el exterior” no fue incorporado ningún ítem bajo el carácter de exento. El contribuyente presentó respuesta a lo solicitado.

El 10/08/2020 la contribuyente, mediante presentaciones digitales, ha comunicado la presentación de la declaración jurada del Impuesto sobre los Bienes Personales periodo fiscal 2019 y el ingreso del saldo de impuesto resultante en la que se aplicaron las alícuotas establecidas en el primer párrafo del art. 25 de la Ley 23.966 sobre el valor total de los bienes sujetos a imposición situados en el país y en el exterior que excede el mínimo no imponible establecido en el art. 24 de dicha ley con excepción de los bienes que ya han tributado el gravamen conforme artículo sin número incorporado a continuación del art. 25 de la misma.

Según surge de las consultas al sistema e-fisco de las participaciones sociales en cada una de las empresas informadas, se pudo corroborar la participación de Santa Margherita LLC.

La contribuyente aporta como anexo I el detalle de los bienes del exterior y su valuación al 31/12/2019 y copia de los estados contables de las firmas Misnay Company SA y de Arequea SA, ambas del Uruguay por el ejercicio cerrado al 31/12/2019.

La responsable presenta multinota remitiéndose a una contestación anterior en la que acompañó copia del estado contable de Misnay Company SA correspondiente al ejercicio cerrado al 31/12/2019 donde se puede constatar en su Nota 5 (inversiones a largo plazo y resultados de actividades ordinarias) que la sociedad detentaba una participación del 14,14% en Santa Margarita LLC a esa fecha.

La contribuyente acompañó copias de los extractos bancarios de las cuentas radicadas en Estados Unidos y

Uruguay correspondientes a diciembre de 2019 que coinciden con los saldos informados.

El Fisco Nacional procedió a recalcular el Impuesto sobre los Bienes Personales período fiscal 2019. Los ajustes propiciados consisten en considerar gravadas en el Impuesto sobre los Bienes Personales los bienes del exterior a la tasa incrementada establecida por el art. 28 de la Ley 27.541 e incorporar como gravadas las participaciones indirectas en sociedades argentinas de empresas del exterior.

VI.-Que, previo a adentrarnos en las particularidades de la causa conviene resumir, en su parte pertinente, la normativa involucrada.

En tal sentido corresponde señalar que el artículo 1° de la Ley 27.541 establece *"Declárase la emergencia pública en materia económica, financiera, fiscal, administrativa, previsional, tarifaria, energética, sanitaria y social, y deléganse en el Poder Ejecutivo nacional, las facultades comprendidas en la presente ley en los términos del artículo 76 de la Constitución Nacional, con arreglo a las bases de delegación establecidas en el artículo 2; hasta el 31 de diciembre de 2020."*

En ese orden cabe recordar en principio que el artículo 28 de la Ley 27.541 (B.O. 23/12/2019), dispone para los bienes del país *"Modifícase, con efectos a partir del período fiscal 2019 inclusive, el artículo 25 de la ley 23.966 del Impuesto sobre los Bienes Personales, texto ordenado en 1997 y sus modificatorias, el cual quedará redactado de la siguiente manera:..."*. *"...Artículo 25: El gravamen a ingresar por los contribuyentes indicados en el inciso a) del artículo 17, será el que resulte de aplicar, sobre el valor total de los bienes sujetos al impuesto -excepto aquellos que queden sujetos a la alícuota que se determine de conformidad a lo dispuesto en el segundo párrafo de este artículo y los comprendidos en el artículo sin número incorporado a continuación, del artículo 25 de esta ley- que exceda del establecido en el artículo 24, la siguiente escala:..."*.

"Delégase en el Poder Ejecutivo nacional hasta el 31 de diciembre de 2020, la facultad de fijar alícuotas diferenciales superiores hasta en un cien por ciento (100%) sobre la tasa máxima expuesta en el cuadro precedente, para gravar los bienes situados en el exterior, y de disminuirla, para el caso de activos financieros situados en el exterior, en caso de verificarse la repatriación del producido de su realización, supuesto en el que podrá fijar la magnitud de la devolución de hasta el monto oportunamente ingresado. En el supuesto de definir dichas alícuotas diferenciales y a fin de determinar el monto alcanzado por cada tasa, el mínimo no imponible se restará en primer término de los bienes en el país."

"A los fines previstos en el párrafo precedente, se entenderá por activos financieros situados en el exterior, la tenencia de moneda extranjera depositada en entidades bancarias y/o financieras y/o similares del exterior; participaciones societarias y/o equivalentes (títulos valores privados, acciones, cuotas y demás participaciones) en todo tipo de entidades, sociedades o empresas, con o sin personería jurídica, constituidas, domiciliadas, radicadas o ubicadas en el exterior incluidas las empresas unipersonales; derechos inherentes al carácter de beneficiario, fideicomisario (o similar) de fideicomisos (trusts o similares) de cualquier tipo constituidos en el exterior, o en fundaciones de interés privado del exterior o en cualquier otro tipo de patrimonio de afectación similar situado, radicado, domiciliado y/o constituido en el exterior; toda clase de instrumentos financieros o títulos valores, tales como bonos, obligaciones negociables, valores representativos y certificados de depósito de acciones, cuotapartes de fondos comunes de inversión y otros similares, cualquiera sea su denominación; créditos y todo tipo de derecho del exterior, susceptible de valor económico y toda otra especie que se prevea en la reglamentación, pudiendo también precisar los responsables sustitutos en aquellos casos en que se detecten maniobras elusivas o evasivas."

"Los sujetos de este impuesto podrán computar como pago a cuenta las sumas efectivamente pagadas en el exterior por gravámenes similares al presente que consideren como base imponible el patrimonio o los bienes en forma global. Este crédito sólo podrá computarse hasta el incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de los bienes situados con carácter permanente en el exterior. En caso de que el Poder Ejecutivo nacional ejerciera la facultad prevista en el segundo párrafo de este artículo, el cómputo respectivo procederá, en primer término, contra el impuesto que resulte de acuerdo con las disposiciones del primer párrafo de este artículo, y el remanente no computado podrá ser utilizado contra el gravamen determinado por aplicación de las alícuotas diferenciales."

Asimismo, el artículo 9° del Decreto 99/2019, que reglamentó la Ley ut supra citada, establece para los bienes en el exterior que: *"Los sujetos indicados en el inciso a) del artículo 17 del Título VI de la Ley N° 23.966, t.o. en 1997 y sus modificatorias, de Impuesto sobre los Bienes Personales, deberán calcular el gravamen a ingresar dispuesto en el segundo párrafo del artículo 25, conforme la siguiente tabla:..."*

En tal sentido el artículo 10 establece *"Se entenderá por repatriación, a los fines del segundo párrafo del artículo 25 de la ley referida en el artículo precedente, al ingreso al país, hasta el 31 de marzo de cada año, inclusive, de: (i) las tenencias de moneda extranjera en el exterior y, (ii) los importes generados como resultado de la realización de los activos financieros pertenecientes a las personas humanas domiciliadas en el país y las sucesiones indivisas radicadas en el mismo.*

Por su parte el artículo 11 indica *"Quedan exceptuados del pago del gravamen al que hace referencia el artículo 9° de este decreto, los sujetos que hubieren repatriado activos financieros a la fecha señalada en el artículo anterior, que representen, por lo menos un CINCO POR CIENTO (5%) del total del valor de los bienes situados en el exterior."*

"El beneficio se mantendrá en la medida que esos fondos permanezcan depositados hasta el 31 de diciembre, inclusive, del año calendario en que se hubiera verificado la repatriación, en entidades comprendidas en el régimen de la Ley N° 21.526 y sus modificatorias, a nombre de su titular."

"En aquellos casos en que no corresponda el ingreso del importe de la alícuota diferencial a que hace referencia el segundo párrafo del artículo 25 de la ley, el gravamen a ingresar en los términos de su primer párrafo deberá incluir el valor total de los bienes sujetos al impuesto, excepto los comprendidos en el artículo sin número incorporado a continuación de aquel."

"En caso de corresponder la devolución, ésta procederá hasta un monto equivalente al que exceda al incremento de la obligación que hubiera correspondido ingresar de haber tributado los activos del exterior a la escala progresiva comprendida en el primer párrafo del artículo 25 del Título VI de la Ley N° 23.966, t.o. en 1997 y sus modificatorias, de Impuesto sobre los Bienes Personales."

Entrando al análisis de los agravios constitucionales esbozados por la parte actora, cabe precisar que los mismos deben ser analizados en esta instancia en el marco de lo dispuesto por el artículo 185 de la Ley 11683, debiendo recordarse que tal como ha señalado reiteradas veces nuestro Máximo Tribunal la declaración de inconstitucionalidad de una norma constituye la más delicada de las funciones susceptibles de encomendarse a un tribunal de justicia y configura un acto de suma gravedad que debe ser considerado como última ratio del orden jurídico; por lo que no cabe formularla sino cuando un acabado examen del precepto conduce a la convicción cierta de que su aplicación conculca el derecho o la garantía constitucional invocados (Fallos: 345:951).

En primer lugar, corresponde señalar que la CSJN en autos "Camaronera Patagónica S.A. c/Ministerio de

Economía y otros s/Amparo", sentencia del 15 de abril de 2014, dejó sentado que *"... resulta admisible que el Congreso atribuya al Poder Ejecutivo ciertas facultades circunscriptas, exclusivamente, al aspecto cuantitativo de la obligación tributaria, es decir, autoriza elevar o disminuir las alícuotas aplicables, siempre y cuando, para el ejercicio de dicha atribución, se fijen pautas y límites precisos mediante una clara política legislativa."*

"Cabe recordar que la interpretación de la Constitución Nacional debe hacerse de manera que sus limitaciones no lleguen a trabar el eficaz ejercicio de los poderes atribuidos al Estado a efecto del cumplimiento de sus fines del modo más beneficioso para la comunidad (Fallos: 311:1617; 315:952; 327:4376, entre otros)."

"En efecto, una inteligencia dinámica del texto constitucional, superadora de una concepción pétrea de sus directivas, conlleva la posibilidad de encontrar en él los remedios adecuados para cada una de las circunstancias que está llamado a regir. En ese sentido ha observado también el Tribunal que la Constitución, que es la ley de las leyes y se halla en el cimiento de todo el orden jurídico positivo, tiene la virtualidad necesaria de poder gobernar las relaciones jurídicas nacidas en circunstancias sociales diferentes a las que, existían en tiempo de su sanción. Este avance de los principios constitucionales, que es de natural desarrollo y no de contradicción, es la obra genuina de los intérpretes, en particular de los jueces, quienes deben consagrar la inteligencia que mejor asegure los grandes objetivos para que fue dictada la Constitución (Fallos: 332:111)."

Sentado ello, corresponde verificar si -tal como lo argumenta la actora- en el caso en análisis se produce la consiguiente vulneración de principios constitucionales.

En tal sentido, se advierte que el legislador estableció a través de las modificaciones introducidas a la Ley 23966 por la Ley 27541 el hecho imponible, las alícuotas y la posibilidad de fijar una alícuota diferencial superior hasta en un 100% sobre la tasa máxima prevista en la ley, respecto de los bienes situados en el exterior, facultad esta que delegó en el Poder Ejecutivo hasta el 31 de diciembre de 2020, como así también la posibilidad de disminuirla para el caso de activos financieros situados en el exterior, en caso de verificarse la repatriación del producido de su realización. En efecto, como se aprecia en el texto de los artículos de la ley antes transcriptos, el legislador ha fijado pautas y límites precisos para el ejercicio de la atribución delegada, esto es, tanto respecto del aspecto cuantitativo de la obligación tributaria como de los activos financieros situados en el exterior, cuya repatriación facultaría al Ejecutivo a disminuir la alícuota, ya que el texto legal hace una enumeración de los que comprende la definición. En definitiva no se aprecia en el Decreto 99/2019 una modificación en el alcance de la delegación de las mencionadas facultades de determinación de las alícuotas diferenciales.

Corresponde destacar que la definición que realiza por el artículo 10 del Decreto 99/2019, en cuanto establece que debe entenderse por repatriación el ingreso al país de los activos financieros situados en el exterior, y el porcentaje de activos que debe estar sujeto a repatriación a los fines de considerarse cumplida establecido en el artículo 11 del mismo decreto, forman parte de la reglamentación de los pormenores de la Ley 27.541, de conformidad con lo previsto por el inciso 2º, del artículo 99 de la Constitución Nacional, situación que se encuentra convalidada por nuestro Máximo Tribunal, no advirtiéndose un exceso reglamentario en cuanto a las facultades delegadas por la ley.

Cabe tener presente que la Corte ha señalado que al admitir la validez del reconocimiento legal de atribuciones libradas al arbitrio razonable del órgano ejecutivo, lo hizo a condición de que la política legislativa haya sido claramente establecida. Ello habida cuenta de que en tales supuestos, el órgano ejecutivo no recibe una delegación, sino, al contrario, se encuentra habilitado para el ejercicio de la potestad reglamentaria que le es propia, cuya mayor o menor extensión depende del uso de la misma potestad que haya hecho el Poder Legislativo (vide Fallos 246:345 y sus citas; 270:42 y 315:1820).

Por este motivo, no se observa en la presente causa una vulneración del principio constitucional de reserva de ley en materia tributaria.

En lo relativo a los agravios de la actora basados en la violación del principio de igualdad corresponde señalar que de conformidad con la jurisprudencia de la Corte Suprema en la materia, cabe considerar la condición de las personas que soportan los impuestos en orden al carácter y magnitud de la riqueza (arg. Fallos: 207:270). Cabe recordar que la igualdad en materia tributaria alude a establecer gravámenes idénticos a los contribuyentes en condiciones análogas (arg. Fallos: 138:313), lo cual comporta la consecuencia de que todas las personas sujetas a una legislación específica sean tratadas del mismo modo, siempre que se encuentren en idénticas circunstancias y condiciones (arg. Fallos: 149:417).

Así pues, en el precedente “Unanué” (Fallos: 138:313) se dejó sentado que: “...la igualdad preconizada por el artículo 16 de la Constitución, importa, en lo relativo a impuestos, establecer, que en condiciones análogas deberán imponerse gravámenes idénticos a los contribuyentes. Fallos: tomo 132, página 198 y los allí citados. Que en ese mismo orden de ideas ha dicho la Suprema Corte de los Estados Unidos que la garantía constitucional mencionada no se propone erigir una regla férrea en materia impositiva, sino impedir que se establezcan distinciones, con el fin de hostilizar o favorecer arbitrariamente a determinadas personas o clases como serían si se hicieran depender de diferencias de color, raza, nacionalidad, religión, opinión, política u otras consideraciones que no tengan relación posible con los deberes de los ciudadanos como contribuyentes (Bell's Gap Railward C°.V. Pennsylvania 134 U. S. 232). Que, en consecuencia, cuando un impuesto es establecido sobre ciertas clases de bienes o de personas debe existir alguna base razonable para las clasificaciones adoptadas, lo que significa que debe haber alguna razón sustancial para que las propiedades o las personas sean catalogadas en grupos distintos (Cooley On Taxation 3ª ed. página 75 y siguientes; Willoughby, On The Constitución, página 593)”.

En el precedente “Drysdale” (Fallos: 149:417), la CSJN afirmó: “Que la igualdad ante la ley, impuesta en el precepto citado, comporta la consecuencia de que todas las personas sujetas a una legislación determinada dentro del territorio de la Nación, sean tratadas del mismo modo, siempre que se encuentren en idénticas circunstancias y condiciones. Y en materia impositiva esta Corte ha establecido reiteradamente que la observancia de aquél principio se cumple cuando en condiciones análogas se imponen gravámenes iguales a los contribuyentes”.

Asimismo corresponde señalar que en lo relativo al principio de capacidad contributiva, se ha señalado en distintos precedentes de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que la misma debe ser entendida como la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto particular, a partir de la existencia de una riqueza en su posesión, siendo que constituye la causa jurídica del tributo (conf. Jarach, Dino, *El Hecho Imponible*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1996, ps. 85/86, 91, 102/103, 119; citado por la Sala III de la CNCAF en la causa 5267/2021; P., S. O. c/ EN-MINISTERIO DE ECONOMÍA Y OTRO s/ PROCESO DE CONOCIMIENTO).

En el caso del artículo 28 de la Ley 27541 y el Decreto 99/2019 que aquí nos ocupa, se advierte que el hecho imponible ha sido establecido en base a un criterio de manifestación directa de capacidad contributiva, en virtud de la existencia de un determinado patrimonio y que luce legítima la técnica utilizada por el legislador en cuanto formó categorías de contribuyentes de acuerdo con su alta capacidad contributiva, disponiendo que cada persona contribuya en proporción a su potencial aptitud para hacerlo, siendo que la contribución será igual para todas las personas de igual capacidad contributiva.

Al respecto, cabe recordar que la Corte tiene dicho que “...escapa a la competencia de los jueces pronunciarse sobre la conveniencia o equidad de los impuestos o contribuciones creados por el Congreso Nacional o las legislaturas provinciales (Fallos: 242:73; 249:99; 286:301). Salvo el valladar infranqueable que suponen las limitaciones constitucionales, las facultades de esos órganos son amplias y discrecionales de modo que el criterio de oportunidad o acierto con que las ejerzan es irrevisable por cualquier otro poder (Fallos: 7:331; 51:349; 137:212; 243:98). En consecuencia, aquéllos tienen la atribución de elegir los objetos imponibles, determinar las finalidades de percepción y disponer los modos de evaluación de los bienes o cosas sometidos a gravamen siempre que, conviene reiterarlo, no se infrinjan preceptos constitucionales (Fallos: 314:1293)” (“HERMITAGE S.A. C/ PEN – MeyOS”, 15/06/2010).

Ello así, es dable concluir en la ausencia de arbitrariedad en las clasificaciones realizadas por el legislador al definir el hecho imponible. En efecto, la normativa impugnada no establece excepciones que excluyan a unos de lo que se les concede a otros en las mismas circunstancias. Debe tenerse presente que el legislador resulta facultado a contemplar situaciones que considere disímiles y, en consecuencia, ordenar y agrupar, distinguiendo y clasificando los objetos de su reglamentación (Fallos: 329:304; 332:1039 y 1060; 340:141).

Dicho ello, cabe analizar el agravio sustentado por la parte en cuanto a la pretendida alegación de confiscatoriedad del aporte determinado por el Fisco Nacional.

En particular, en relación al supuesto de confiscatoriedad, se ha señalado inveteradamente que, para que ésta exista, debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital (Fallos: 242:73 y sus citas; 268:56; 314:1293; 322:3255, entre muchos otros). Asimismo, en todos los casos en que se ha hecho lugar a tal planteo, se ha puesto especial énfasis en la actividad probatoria desplegada por la parte actora, requiriendo una prueba concluyente a efectos de acreditar la mentada confiscatoriedad (Fallos: 220:1082, 1300; 239:157; 314:1293; 322:3255, entre otros). Bajo tales pautas, y como ha dicho esta Sala B en otros antecedentes (“Casino de Misiones” del 19/07/2019), debe interpretarse que la confiscatoriedad no puede ser establecida sino a consecuencia del análisis detenido de las circunstancias de hecho que condiciona su aplicación, en definitiva, la violación del derecho constitucional de propiedad no puede resultar sino de la prueba de absorción por el Estado de una parte sustancial de la renta o del capital gravado, debiendo estarse al valor real de los bienes, no a su valuación fiscal, y considerar su productividad posible, esto es, su capacidad productiva potencial (Fallos: 314:1293 ya citado y sus citas). En esa línea conceptual se ha establecido asimismo, que la comprobación del índice de productividad es "siempre indispensable" (Fallos: 209:114) o un "elemento de juicio primordial e insustituiblemente necesario para estimar de un modo concreto y objetivo la gravitación del impuesto" (Fallos: 220:1082).

También se ha sostenido que la doble imposición no importa por sí misma violación constitucional (Fallos: 210:500, 257:127, 263:534, 327:1729, entre otros).

En definitiva, en palabras de la Corte (*in re* “Gómez Alzaga, Martín Bosco c/ Buenos Aires, Provincia de y otro s/ inconstitucionalidad”, sentencia del 21/12/1999), “...surgen principios básicos aplicables en casos semejantes: **a) el carácter confiscatorio de los tributos debe relacionarse con el valor real y actual del bien o su potencialidad productiva;** **b) esta apreciación de una situación fáctica no debe surgir de una mera calificación pericial de la racionalidad presunta de la explotación sino de la comprobación objetiva de los extremos indicados precedentemente;** y **c) la acreditación del agravio constitucional debe ser clara y precisa, esto es, inequívoca.**” (el destacado es propio).

Nada de ello se encuentra debidamente acreditado en las presentes actuaciones.

Los puntos de pericia propuestos por la parte actora están dirigidos en definitiva a que los expertos informaran el porcentaje de la renta declarada por la contribuyente en el período 2019 que sería absorbida por el pago de la sumatoria del Impuesto a los Bienes Personales de ese período y el Impuesto a las Ganancias. Cabe considerar que en función de la manifestación de capacidad contributiva escogida por el legislador en el tributo que nos ocupa, no cabe considerar las rentas o ganancias reales que haya obtenido la recurrente, como elementos para establecer la posible confiscatoriedad en este tributo patrimonial.

Ello así, no se advierte que el informe pericial producido haya arrojado la información que se ha estimado prudente a la luz de la doctrina emanada en los fallos citados en el presente, habida cuenta de que nada dice respecto del valor real de los bienes que la actora posee, ni respecto del valor potencial estimado de sus bienes a partir de los flujos de rentas o ingresos que producirían aquellos bienes. Es decir, no se encuentra acreditado que el importe determinado por el Fisco Nacional, que se ajusta a los parámetros de la ley, produzca resulte una absorción sustancial de los bienes alcanzados por aquél, en los términos requeridos en los precedentes jurisprudenciales de nuestro Alto Tribunal antes citados.

En definitiva, ello conlleva a que la pretensión deducida carezca de la prueba “*clara y precisa*” (Fallos: 207:238) o “*concluyente*” (Fallos: 314:1293 y sus citas) que ha exigido la Corte, razón por la cual no puede acogerse el planteo de confiscatoriedad de la recurrente en autos.

Por último, en cuanto al planteo relativo al efecto liberatorio alegado por la actora donde indica que se produciría por los pagos realizados por los sustitutos en los casos de fideicomisos, como así también en los supuestos de acciones y participaciones societarias, ello según lo previsto por el artículo sin número a continuación del 25 de la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales, corresponde destacar que tal como señala la fiscalización actuante la contribuyente posee participación indirecta en sociedades argentinas a través de la empresa Misnay Company SA, radicada en la República Oriental del Uruguay, de la cual posee el 100% de las acciones, y que a su vez posee el 14,4% en la firma Santa Margarita LLC, siendo esta última inversora en las sociedades argentinas y que no optó por la repatriación de activos financieros, corresponde gravar dichas participaciones en el exterior, aplicando las alícuotas establecidas en el artículo 9° del Decreto 99/2919. Cabe recordar que en la vista conferida mediante Resolución N° 31/2022 (DV DEOA) de fecha 05/05/2022, al impuesto determinado se le restó el importe pagado por las empresas nacionales de acuerdo a lo que surge en los F. 899 (Responsables Sustitutos), por aplicación del artículo 28.1 del Decreto 127/96.

Es dable señalar al respecto, que la CSJN en autos “Dirección General Impositiva c/Coca Cola SA”, de fecha 16/10/1975 dejó sentado que la doctrina del efecto liberatorio del pago en materia fiscal supone un pago perfecto. El pago solo extingue la obligación tributaria cuando el contribuyente ingresa el monto debido legalmente, por lo que aquél no posee efecto liberatorio cuando es menor al estipulado en la norma. En este sentido, la Corte ha señalado (Fallos: 251:7) que la doctrina del efecto liberatorio del pago en materia impositiva supone la efectiva satisfacción de un gravamen (*vide* Dictamen de la Procuración, en CAF 28564/2018 “BIOCARDALES SA C/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”).

En tal sentido corresponde rechazar los argumentos esbozados por la recurrente por cuanto se ha efectuado un pago menor al estipulado por la normativa aplicable.

Ello así, cabe confirmar la resolución apelada, en cuanto determina el tributo, con costas.

VII. Que, respecto de los intereses resarcitorios cabe precisar que la CSJN ha señalado que “*Es evidente entonces que la conducta del contribuyente que ha dejado de pagar el impuesto o que lo ha hecho por un monto inferior al*

debido en razón de sostener un criterio en la interpretación de la ley tributaria sustantiva distinto del fijado por el órgano competente para decidir la cuestión no puede otorgar sustento a la pretendida exención de los accesorios, con prescindencia de la sencillez o complejidad que pudiese revestir la materia objeto de controversia. Ello es así máxime si se tiene en cuenta que, como lo prescribe la ley y lo puntualizó la corte en otros precedentes..., se trata de la aplicación de intereses resarcitorios cuya naturaleza es ajena a la de las normas represivas” (cfr. CSJN, Citibank NA c/ DGI, 01/06/2000). Por lo tanto, se confirman los intereses fijados en la determinación recurrida, con costas.

VIII.- Que en el caso de autos se le aplicó al contribuyente multa con sustento en el artículo 45 de la ley procedimental. En ese sentido, es sabido que dicho ilícito requiere para su configuración, además de los presupuestos de culpa o negligencia, la concurrencia de dos situaciones: a) omisión de pago y b) falta de presentación de declaraciones juradas o presentación de declaraciones juradas inexactas.

Al respecto, corresponde tener en cuenta lo expresado por la Corte Suprema de Justicia en la sentencia recaída en los autos “Elen Valmi de Claret y Garello” del 31 de marzo de 1999, en donde al analizar la figura del art. 45 de la ley 11683, en lo que aquí interesa dijo: “...Surge claramente del texto transcrito que no es exigible una conducta de carácter doloso del contribuyente que deba ser acreditada por el organismo recaudador”. Sentado ello, y tras recordar su conocida doctrina en el sentido que en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la pena (que en esencia responde al principio de que solo puede ser reprimido quien sea culpable, esto es, aquél a quien la acción punible puede ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente), concluyó: “...si bien, por lo tanto, es inadmisibles 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 de alguna excusa admitida por la legislación vigente”.

Con respecto a la excusabilidad del error, la jurisprudencia se ha inclinado por comprender tanto al error de hecho como al de derecho. Para que el error de derecho, en cuanto equiparable al de hecho 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 (CSJN -Morixe Hnos. SACI - 20/8/96). En efecto, la causal exonerativa del error excusable requiere para su viabilidad que sea esencial, decisiva e inculpable, extremos que deben ser examinados en consonancia con las circunstancias que rodearon el accionar de aquel a quien se le atribuye la infracción tributaria. El error es excusable si la conducta del infractor proviene de la certeza y de la convicción de la obligatoria aplicación de las normas fiscales de difícil y alambicada interpretación”.

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. En el caso de autos, nada de ello ha sido acreditado.

En tales condiciones, en el caso particular, corresponde concluir que se encuentra acreditada en autos la materialidad de la infracción prevista en el art. 45 de la ley de procedimiento fiscal, y ante la falta de elementos que permitan tener por configurada la existencia de un error excusable previsto en la norma, corresponde confirmar la multa aplicada. Con costas.

IX.- Que en virtud de lo anteriormente expuesto corresponde confirmar la resolución apelada en autos en todos sus términos. Con costas.

Por ello, SE RESUELVE:

Confirmar la resolución apelada en autos en todos sus términos. Con costas.

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese.