

[Federación Económica de la Provincia de Bs. As.](#)

Voces: [ACTO ADMINISTRATIVO](#) - [CONTROL DE RAZONABILIDAD](#) - [INFRACCIONES TRIBUTARIAS](#) - [MULTA](#) - [ASOCIACIONES Y FUNDACIONES](#) - [IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES](#)

Partes: Federación Económica de la Provincia de Bs. As. s/ recurso de apelación

Tribunal: Tribunal Fiscal de la Nación

Sala/Juzgado: E

Fecha: 30-ago-2006

Cita: MJ-JU-M-50433-AR | MJJ50433 | MJJ50433

El incumplimiento al requerimiento que solicita la presentación de la declaración jurada correspondiente a la R.G. 4120/96 no amerita la aplicación de la sanción prevista en el art. 39, tercer párrafo, de la ley 11683 -t.o. 1998 y sus modif.- cuando la información solicitada resulta inconducente a los fines del Organismo Recaudador.

Sumario:

1.-Corresponde revocar la resolución de la AFIP-DGI que le aplicó a actora una multa en los términos del art. 39, tercer párrafo, de la ley 11683 -t.o. 1998 y sus modif.- por haber incumplido el requerimiento que le solicitó la declaración jurada correspondiente a la R.G. 4120/96, ya que se trata de una asociación civil sin fines de lucro que se encuentra exenta del impuesto a las ganancias -inc. f), art. 20, ley 20628-, por lo que la exigencia de informar sobre sus asociados a efectos de la fiscalización del impuesto sobre los bienes personales deviene incausada, toda vez que sus asociados no tienen derecho de dominio ni presente ni futuro sobre los bienes pertenecientes a la entidad, por lo que su adhesión o asociación a la misma no altera en ningún sentido la materia imponible del gravamen citado en cabeza de los mismos, además de que, por su naturaleza jurídica, las entidades asociadas a la recurrente, no resultan sujetos pasivos del impuesto, dado que no revisten el carácter de personas físicas o sucesiones indivisas (del voto del doctor Vicchi, al que adhiere el doctor Urresti - mayoría).

2.-Resulta improcedente la aplicación de la sanción prevista en el art. 39, tercer párrafo de la ley 11683 -t.o. 1998 y sus modif.- a la asociación civil sin fines de lucro que incumplió en término con el requerimiento que le solicitaba la presentación de la declaración jurada correspondiente a la R.G. 4120/96, pues, si bien del texto de la citada Resolución no surge que se haya excluido a sociedades como la firma actora, el juez administrativo debió haber tenido en cuenta que ésta no registra antecedentes sumariales formales y que en definitiva cumplimentó el requerimiento -aunque en forma tardía- previo al dictado de la resolución sancionatoria, por lo que la infracción cometida no reviste gravedad (del voto por sus fundamentos de la doctora Adorno - mayoría).

Fallo:

En la ciudad de Buenos Aires, a los 30 días del mes de Agosto de 2006, reunidos los miembros de la Sala "C" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Esteban Urresti (Vocal titular de la 7º Nominación), Adriana Adorno (Vocal titular de la 8º Nominación) y Juan Carlos Vicchi (Vocal titular de la 9º Nominación) para resolver el expediente Nº 23.133-I, caratulado "FEDERACIÓN ECONÓMICA DE LA PROVINCIA DE BS. AS. s/ recurso de apelación",

La Dra. Adorno dijo:

I.- Que a fs. 39/43vta. se interpone recurso de apelación contra la resolución de fecha 12 de marzo de 2004 suscripta por la Jefa de Agencia Sede La Plata Nº 1 de la AFIP - Dirección General Impositiva, en cuanto se aplica a la recurrente una sanción de \$14.400.- con sustento en el artículo 39, tercer párrafo de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modif.) - actual artículo agregado a continuación del artículo 39 de la Ley de Procedimiento Tributario -, por haber incumplido un requerimiento por el que se solicitó la declaración jurada correspondiente a la Resolución General Nº 4120/96, correspondiente al período fiscal 2001.

La recurrente entiende que no se encuentra alcanzada por el deber de información establecido por la Resolución General Nº 4120, atento a que se trata de una asociación civil sin fines de lucro y se encuentra exenta en el impuesto a las ganancias teniendo un tratamiento diferente a las sociedades de capital.

Subsidiariamente, alega haber incurrido en error excusable eximente de la subjetividad de la conducta reprochada, ya que al encontrarse exenta en el impuesto a las ganancias, tuvo razonables motivos para considerar que no se encontraba dentro del ámbito de aplicación propio de dicha resolución.

Finalmente, solicita que se revoque el acto apelado, con costas. Plantea el caso federal.

II.- Que a fs.80/89 la representación fiscal contesta el traslado que oportunamente se le corriera, solicitando por los argumentos de hecho y de derecho que expone, se confirme el acto apelado, con costas.

III.- A fs. 109 se elevan los autos a consideración de la Sala C y se ponen los mismos a sentencia.

IV.- Que corresponde entonces examinar la procedencia de la sanción impuesta mediante la resolución de fecha 12 de marzo de 2004.

Que el artículo agregado a continuación del artículo 39 de la Ley de Procedimiento Tributario (t.v.) establece que serán sancionados con una multa de entre \$500 (pesos quinientos) y \$45.000 (pesos cuarenta y cinco mil), aquéllos que incumplan con los requerimientos dispuestos por la Administración Federal de Ingresos Públicos, a presentar las declaraciones juradas informativas -originales o rectificativas-, previstas en el artículo agregado a continuación del artículo 38, y las previstas en los regímenes de información propia del contribuyente o responsable o de información de terceros, establecidos mediante resolución general de la AFIP.

Que cabe destacar que la naturaleza formal de la infracción hace que la multa sea aplicable por la sola existencia de la

transgresión, por lo que no se exige que el Fisco Nacional sufra perjuicio como consecuencia del incumplimiento del contribuyente; bastando que el mismo (que consiste en la interferencia al debido funcionamiento de la Administración).

V.- Que con relación al error excusable argumentado por la recurrente, vale recordar que dicha causal exonerativa de responsabilidad requiere para su viabilidad que sea esencial, decisivo e inculpable, extremos que deben ser examinados en consonancia con las circunstancias que rodearon el accionar de aquél a quien se le atribuye la infracción. Al respecto, tanto la doctrina como la jurisprudencia han sostenido que el error será excluyente de culpabilidad cuando provenga de una razonable oscuridad de la norma, ya sea por normas intrincadas o contrapuestas, o simplemente por criterios interpretativos distintos que colocan al contribuyente en la posibilidad -razonable- de equivocarse al aplicarla. A tal efecto, la apelante deberá acreditar que su conducta se ajustó a derecho o, cuanto menos, que su accionar no pudo ser calificado a título de culpa.

Que la Resolución General Nº 4120/96 dispone la aplicación de las previsiones que contiene para los sujetos comprendidos en el artículo 49, incisos a) y b) del impuesto a las Ganancias. Dicho artículo establece cuáles deben considerarse ganancias de la tercera categoría. A su vez, dicho inciso a) remite a las ganancias obtenidas por sociedades de capital cuyas ganancias netas imponibles quedarán sujetas a la tasa del 35%, enumerando en el punto 3. a las asociaciones civiles y fundaciones constituidas en el país en tanto no corresponda otro tratamiento impositivo por dicha ley (el destacado es propio).

Que en el caso de autos la apelante entendió que actuó conforme a derecho, en atención a que al encontrarse exenta del pago del impuesto a las ganancias (v. fs. 76/79), se configuraría el "otro tratamiento impositivo" que establece el punto 3. del inciso a) del artículo 69 de la ley del tributo.

Que cabe destacar que del texto de la Resolución General Nº 4120/96 no surge que se haya excluido a sociedades como la firma apelante, siendo que cuando se ha pretendido excluir a determinados sujetos se lo ha hecho en forma expresa y ello ha ocurrido sólo con relación a las sociedades unipersonales y cooperativas (v. art. 1 de dicha resolución). En este sentido, nótese que posteriormente, mediante la Resolución General Nº 1777/04 -que actualmente forma parte del Anexo I de la Resolución General Nº 4120/96- se excepcionó expresamente de la obligación de actuar como agentes de información a las asociaciones, fundaciones y demás personas de existencia ideal sin fines de lucro, siempre y cuando destinen los fondos que administren y/o dispongan a la promoción de actividades hospitalarias bajo la órbita de la administración pública y/o de bomberos voluntarios oficialmente reconocidos. Que en este sentido, el acierto o desacierto de la mentada resolución dictada en el marco de facultades de administración tributaria, no es una materia sobre la que pueda expedirse este Tribunal, salvo la manifiesta ilegalidad.

Que previo a continuar con el análisis de la sanción aplicada en autos, cabe precisar que se comparten las conclusiones vertidas en la causa "Vesubio SRL s/ Recurso de apelación" de la Sala A de este Tribunal de fecha 6/7/05 en la que se estableció que: "El juez administrativo debe poner especial celo en el desarrollo de la delicada actividad que por ley le es confiada, en la que su guía debe ser evitar incurrir en la irrazonabilidad de sus decisiones y procurar una coherencia racional (léase razonada) que justifique la pena impuesta, atendiendo las peculiaridades de cada causa. Es que el principio de razonabilidad importa, dentro de nuestro sistema constitucional, la exclusión de toda arbitrariedad o irrazonabilidad y, en sentido positivo, la exigencia de arribar a un acto administrativo de un contenido razonable y con una decisión justa (Cfr. Bidart Campos: "Derecho Constitucional (T. II - págs. 118/199; CNFed. Cont. Adm., Sala I - "Frigorífico Paso de los Libres SA" - 31/10/1995).

VII.- Que, de acuerdo a los presupuestos descriptos ut supra corresponde revisar la resolución apelada en autos.

Que a fs. 1 de los antecedentes administrativos obra el requerimiento de la AFIP, de fecha 18 de octubre de 2002 (notificado el 5/11/02), a fin de que la apelante regularice su situación, atento a no constar en dicha dependencia la presentación de la declaración jurada informativa del régimen de la Resolución General Nº 4120/96. Tal requerimiento fue contestado tardíamente con fecha 23/4/03 (v. fs. 7 de los ant.adm.), previo al dictado de la resolución que se apela, que aplica por el mero incumplimiento de dicho requerimiento una multa de \$ 14.400.

Que en el caso concreto de autos, el juez administrativo argumentó la aplicación de la sanción por la mera falta de cumplimiento en término, debiendo haber discriminado los distintos aspectos del litigio, a fin de lograr en cada hipótesis la justicia concreta del caso. Ello, con mayor razón aún si se tiene en cuenta que la actora no registra antecedentes sumariales formales y que en definitiva cumplimentó el requerimiento -aunque en forma tardía- previo al dictado de la resolución apelada.

Que corresponde hacer hincapié en que sin duda existieron razonables motivos que llevaron a la apelante a considerarse con derecho a no presentar la declaración jurada requerida.

Que como consecuencia de todo lo expuesto y no revistiendo la infracción cometida gravedad alguna es que corresponde eximir al contribuyente de la sanción aplicada (cfr. art. 49, último párrafo de la ley 11.683), revocándola.

Que habida cuenta de las dificultades interpretativas y las particulares circunstancias del caso es que procede imponer las costas por su orden.

El Dr. Juan Carlos Vicchi dijo:

I. Que adhiere a los relatos de los hechos efectuados por la Vocal preopinante.

II. Que en lo que hace al fondo de la cuestión traída a sentencia, corresponde destacar que la razón de la Resolución General Nº 4120, tal como lo reconoce la representación fiscal, atiende a un bien jurídico protegido que es "la proporción de información sobre terceros, omisión que por sí misma afecta a las posibilidades de verificar y fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes".

Que asimismo cabe reproducir un considerando de la Resolución General Nº 4120/96, citado por la aludida representación en cuanto señala "que razones de administración tributaria, aconsejan el establecimiento de un sistema a través del cual los sujetos comprendidos en el artículo 49, incisos a) y b) de la Ley del Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1986 y sus modificaciones, deberán informar respecto de las personas físicas y sucesiones indivisas que tengan participación en el capital de las mismas, así como de otros sujetos que potencialmente exterioricen capacidad contributiva frente al impuesto sobre los bienes personales" el cual refleja claramente el fin perseguido por dicha resolución. Que a su vez el apartado 3º del inciso a) del primer párrafo del artículo 69 del texto legal citado, señala como responsables a título propio del impuesto a las ganancias a "las asociaciones civiles y fundaciones constituidas en el país en tanto no corresponda por esta ley otro tratamiento impositivo".

Que dicho otro tratamiento impositivo es el que surge del inciso f) del artículo 20 de la ley del impuesto a las ganancias, en cuanto establece que quedarán exentas las que obtengan las asociaciones, fundaciones y otras entidades de fines ideales "siempre que tales ganancias y el patrimonio social se destinen a los fines de su creación y en ningún caso se distribuya directa o indirectamente entre los socios".

Que en el caso de autos se ha verificado la procedencia de la exención en virtud del inciso mencionado, la que por otra parte ha sido reconocida por el fisco nacional, dado que según surge del artículo 55 de los estatutos originales de la actora, en caso de disolución, extinguidas las deudas los bienes de la entidad pasan al estado provincial (vide folios 36vta y 37 de los presentes actuados).

Que por lo expuesto la exigencia a la recurrente de informar sobre sus asociados a efectos de la fiscalización de la materia imponible correspondiente al impuesto sobre los bienes personales, deviene incausada (artículo 7 de la ley 19.549), toda vez que sus asociados no tienen derecho de dominio ni presente ni futuro sobre los bienes pertenecientes a la entidad, por lo que su adhesión o asociación a la misma no altera en ningún sentido la materia imponible del gravamen citado en cabeza de los mismos, además de que, por su naturaleza jurídica, las entidades asociadas a la recurrente, no resultan sujetos pasivos del impuesto, dado que no revisten el carácter de personas físicas o sucesiones indivisas. Que en consecuencia siendo la información solicitada vacua e inconducente a los fines del cumplimiento de los altos fines confiados al Organismo Recaudador, corresponde revocar la resolución apelada con costas.

El Dr. Urresti dijo:

Que adhiere al voto precedente. SE RESUELVE, por mayoría:

Revocar la resolución apelada, con costas.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas acompañadas y archívese.