

## Jurisprudencia

**Mar del Plata, 12 de junio de 2020**

**Fuente: página web A.F.I.P.**

**Procedimiento tributario. Régimen de sinceramiento fiscal. [Ley 27.260 –Libro II, Tít. I–](#) y [Res. Gral. A.F.I.P. 3.919/16](#). Sistema voluntario y excepcional de declaración de tenencia de moneda nacional, extranjera y demás bienes en el país y exterior. Beneficios para contribuyentes cumplidores. Declaración jurada de confirmación de datos. Su cumplimiento. Potestad reglamentaria del ente fiscal. Se rechaza la demanda interpuesta. Contar S.A. c/A.F.I.P.-D.G.I. s/impugnación de acto administrativo. J.F. Mar del Plata 2.**

En la ciudad de Mar del Plata, a los 12 días del mes de junio del año 2020, el expediente N° 21460/2018, caratulado “Contar S.A. c/A.F.I.P.-D.G.I. s/impugnación de acto administrativo”, de trámite ante este Juzgado Federal N° 2, Secretaría N° 1, se encuentra en condiciones de dictar sentencia definitiva, la que estructuro del siguiente modo:

### ANTECEDENTES:

I. A fs. 18/29 se presenta el Sr. Miguel Angel Diulio, en su carácter de Presidente de Contar S.A., con el patrocinio letrado del Dr. Agustín Juan Amestoy y promueve demanda de impugnación judicial de acto administrativo –arts. 74 Dto. 1.397/79 y 23 inc. “a)” Ley 19.549– contra la Res. 255/17 (Dirección Regional Mar del Plata de la A.F.I.P.-D.G.I.), dictada en el marco de la Actuación SIGEA A.F.I.P. N° 11913-601-2017 y notificada el 8/11/2017. Solicita su revocación con costas a la contraria.

Señala que la resolución cuestionada dispone en su art. 2 que “(...) el presente acto agota la vía recursiva en sede administrativa, pudiendo ser impugnado por vía judicial, de conformidad con lo dispuesto en el art. 23 inc. a) de la Ley 19.549 y sus modificaciones”, y que la presenta acción ha sido articulada dentro del plazo establecido por el art. 25 inc. a) de la misma ley, concluyendo que se encuentra habilitada la instancia judicial.

Recuerda que la Ley 27.260 estableció un régimen de sinceramiento fiscal y una moratoria, previendo, en su art. 85, una exención en el impuesto sobre bienes personales para los contribuyentes cumplidores, con el único requisito de ratificar la veracidad de las declaraciones juradas presentadas. Afirma que, pese a ello, la A.F.I.P. dispuso un trámite adicional, consistente en la solicitud on line de tal exención, fijando un plazo para su presentación.

Relata que la actora no cumplió con este último trámite en dicho plazo y cuando quiso hacerlo, le fue rechazado. Agrega que debió enviar por correo la solicitud escrita.

Transcribe el art. 85 de la Ley 27.260 y el art. 38 de la Res. Gral. A.F.I.P. 3.919/16 –que reglamenta la primera norma–, sosteniendo que “(...) reglamentariamente se prevé el inicio de otro trámite para poder gozar de la exención en el impuesto a los bienes personales por los períodos 2016, 2017

y 2018 inclusive, recaudo que no está previsto en la Ley 27.260 ni es exigido por el art. 85 que prevé que con la mera presentación de la declaración jurada de confirmación de datos, el sujeto será beneficiado tanto con la liberación de impuestos, acciones y multas por las tenencias no declaradas oportunamente (art. 46, Ley 27.260), como con la exención en el impuesto a los bienes personales por los períodos 2016, 2017 y 2018 inclusive (art. 63 de la Ley 27.260)” (fs. 20 vta.).

Destaca que la firma accionante cumplió con todos los requisitos exigidos por la Ley 27.260, por lo que la exención no puede ser desconocida por la omisión de un trámite formal on line agregado reglamentariamente.

Afirma que la Res. Gral. A.F.I.P. 3.919/16 introduce un trámite adicional para gozar de la exención que no surge de la Ley 27.260, por lo que no es válido. Sostiene que tal exención tiene aplicación por sí misma, sin necesidad de reglamentación alguna ni de requisitos formales adicionales. Cita jurisprudencia de la C.S.J.N. para avalar su posición.

Por lo expuesto, solicita que se revoque la resolución recurrida y se declare que el contribuyente se encuentra exento del impuesto a los bienes personales por los períodos fiscales 2016, 2017 y 2018 con costas.

Reitera que la accionante cumplió con todos los requisitos sustanciales establecidos por la Ley 27.206 para gozar de los beneficios dispuestos por el art. 85 y con los demás requisitos formales, enumerándolos. Por eso, señala que debe aplicarse el principio de informalismo que rige a favor del administrado, conforme art. 1, inc. c) de la Ley 19.549. Transcribe extractos de jurisprudencia del Máximo Tribunal que considera aplicables al caso.

Sostiene que en el procedimiento administrativo los plazos no son perentorios –arts. 116, Ley 11.683 y 1, inc. e), ap. 5 y 6, Ley 19.549–, por lo que la A.F.I.P. debió permitir la solicitud en línea aún luego de transcurrido el plazo previsto por la Res. Gral. A.F.I.P. 3.919/16.

Plantea que exigir el trámite adicional que prevé el art. 38, inc. d), parte final Res. Gral. A.F.I.P. 3.919/16 como condición para que la exención dispuesta en el art. 85 sea reconocida, implicaría privar de sentido a la ley que quiere premiar y beneficiar al contribuyente cumplidor.

Por otra parte, afirma que, si se entendiera que la opción adicional mencionada es una exigencia condicionante, la misma resultaría violatoria del principio de legalidad en materia tributaria –que establece que los tributos y sus alcances sólo pueden establecerse por el Poder Legislativo– y, por ende, inconstitucional. Cita jurisprudencia.

Ofrece prueba, formula reserva de la cuestión federal y peticona que se haga lugar a la demanda, revocando la resolución recurrida y declarando que la contribuyente se encuentra exenta del impuesto a los bienes personales por los períodos fiscales 2016, 2017 y 2018 con costas.

II. Previo dictamen del Ministerio Público Fiscal (f. 42), a f. 43 se declara la competencia de este Juzgado y se tiene por habilitada la instancia. A la vez, se imprime al presente el trámite del proceso ordinario.

III. A fs. 61/71, las Dras. Mirta Susana Calvo y Liliana Raquel Núñez, en su carácter de representantes legales de la Administración Federal de Ingresos Públicos (en adelante, A.F.I.P.), contestan la demanda.

Reseñan los antecedentes del caso, indicando que el 28/6/2017 la sociedad actora presentó multinota F 206/I a través de la cual solicitó información sobre “cómo plasmar lo dispuesto por el art. 85 de la Ley 27.260 con respecto al art. 63 (...)” (fs. 61 vta.). Mediante Nota Externa N° 378/2017 contestó el organismo, poniendo en su conocimiento que no existía la posibilidad de adherir al beneficio del art. 63 de la Ley 27.260 vía adhesión al art. 85 del mismo cuerpo legal, por tratarse de dos beneficios claramente diferenciados por el legislador, que exigen el cumplimiento de distintos requisitos y trámites específicos. Entre ellos, para acceder a lo dispuesto por el art. 63 había que adherir al mismo hasta el 31/3/2017 a través del sitio web de A.F.I.P. –art. 64, Ley 27.260, y art. 36, inc. d) de la Res. Gral. A.F.I.P. 3.919/16–.

Recuerdan que contra la Nota Externa mencionada la contraria interpuso recurso de apelación en los términos del Dto. 1.397/79 y modificatorios, el que fue rechazado por Res. 255/17 (Dirección Regional Mar del Plata de la A.F.I.P.-D.G.I.) impugnada en el presente. Señalan que con dicho acto quedó agotada la vía administrativa.

Desconocen todos y cada uno de los hechos alegados por la actora que no sean objeto de expreso reconocimiento, efectuando una negativa pormenorizada de los mismos.

Transcriben los arts. 85 y 63 de la Ley 27.260 así como los preceptos de la Res. Gral. A.F.I.P. 3.919/16 que los reglamentan (arts. 38 y 35/36 respectivamente), afirmando que se trata de distintas situaciones jurídicas y que la contraria confunde los conceptos y normativa aplicable. Reiteran que no es posible adherir a los beneficios del art. 63 de la Ley 27.260 mediante la adhesión al art. 85 de la misma.

Concluyen que “es improcedente la exención en el impuesto a los Bienes Personales por el período 2016, 2017 y 2018 en los términos previstos en el art. 63 de la Ley 27.260, ante la falta de cumplimiento de los requisitos dispuestos en la Res. Gral. A.F.I.P. 3.919/16, arts. 35 y 36” (fs. 67 vta.).

Contestán el planteo de inconstitucionalidad de la actora respecto del art. 38, inc. d) in fine de la Res. Gral. A.F.I.P. 3.919/16, sosteniendo que la Ley 27.260 faculta a la A.F.I.P. a reglamentar el régimen previsto por el Libro II de la ley (art. 93), potestad que ha sido ejercida en el marco de la razonabilidad a través de la Res. Gral. A.F.I.P. 3.919/16, determinando el modo, forma y plazos de acuerdo con cuestiones de oportunidad, mérito y conveniencia. Destacan que “la Res. Gral. A.F.I.P. 3.919/16 no desconoció, ni restringió la exención o derecho alguno, ni ha subvertido el espíritu y finalidad de la ley, sino que simplemente ha fijado los requisitos formales (para cuya finalidad ha sido creada), concluyendo el modo de exteriorizar la voluntad de adhesión, habiendo otorgado para ello un amplio plazo de siete meses y medio, requisitos que no han sido cumplidos por la hoy demandante” (fs. 68 vta.).

Citan jurisprudencia que consideran aplicable al caso, manifiestan que no poseen facultades conciliatorias, formulan reserva de la cuestión federal y peticionan que se rechace la acción incoada con costas a la actora.

IV. A f. 74 se declara la cuestión como de puro derecho.

V. A f. 76 se dicta el llamado de autos para sentencia, providencia que se encuentra firme y consentida a la fecha.

#### FUNDAMENTOS:

I. Analizando los escritos postulatorios de las partes, entiendo que la cuestión litigiosa radica en determinar si corresponde revocar la Res. 255/17 de la Dirección Regional Mar del Plata de la A.F.I.P., mediante la cual se desestimó el recurso de apelación articulado por la sociedad accionante contra la Nota Nº 378/17 del mismo organismo, fundando tal rechazo en el hecho de que el contribuyente, aun habiendo presentado la declaración jurada del art. 85 de la Ley 27.260, no había exteriorizado su voluntad de adherir a los beneficios concedidos por el art. 63 de la misma norma en la forma y plazo establecidos por la Res. Gral. A.F.I.P. 3.919/16.

Recuerdo que la disposición impugnada goza de la presunción de legitimidad que favorece a todo acto administrativo (art. 12, Ley 19.549). Sin embargo, la Ley 19.549 establece que estos actos serán nulos, de nulidad absoluta e insanable, cuando la voluntad de la Administración resultare excluida por error esencial, dolo –en cuanto se tengan como existentes hechos o antecedentes inexistentes o falsos–, violencia física o moral ejercida sobre el agente o simulación absoluta, o cuando fuere emitido mediando incompetencia en razón de la materia, del territorio, del tiempo o del grado, salvo, en este último supuesto, que la delegación o sustitución estuvieren permitidas; falta de causa –por no existir o ser falsos los hechos o el derecho invocados–; violación de la ley aplicable, de las formas esenciales o de la finalidad que inspiró su dictado (art. 14). Por otra parte, si se hubiere incurrido en una irregularidad, omisión o vicio que no llegare a impedir la existencia de alguno de sus elementos esenciales, el acto será anulable en sede judicial (art. 15, Ley 19.549).

Interpretando las normas comentadas, se ha señalado que la exigencia de razonabilidad es un principio aplicable a todos los actos del Estado. En este sentido, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha decidido que “(...) los jueces intervinientes, poseen, además, la potestad de revocar o anular la decisión administrativa sobre los hechos controvertidos, si ella fuera suficientemente irrazonable, o se apoyara tan sólo en la voluntad arbitraria o en el capricho de los funcionarios, o implicara denegación de la defensa en juicio (...)” (Fallos: 244: 554).

En consecuencia, y atendiendo a los cuestionamientos expresados por la accionante en su presentación inicial, corresponde analizar si la resolución impugnada satisface el requisito de razonabilidad comentado.

II. El art. 85, contenido en el Tít. VII del Libro II de la Ley 27.260, establece: “Los sujetos indicados en el art. 36 de la presente ley que no realicen la declaración voluntaria y excepcional prevista en el Tít. I del libro II, deberán presentar una declaración jurada de confirmación de datos, en los términos, formas y condiciones que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos, indicando que la totalidad de los bienes y tenencias que poseen son aquellos exteriorizados en las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias del impuesto sobre los bienes personales o, en su caso, del impuesto a la ganancia mínima presunta, correspondientes al último ejercicio fiscal cerrado al 31 de diciembre de 2015.

**Quienes presenten la declaración jurada de confirmación de datos** indicada en el párrafo precedente, gozarán de los beneficios previstos en el art. 46 de la presente ley, por cualquier bien o tenencia que hubieren poseído –lo mantengan o no en su patrimonio– con anterioridad al último ejercicio fiscal cerrado al 31 de diciembre de 2015 y no lo hubieren declarado. Asimismo, **gozarán de los beneficios previstos en el Tít. III del Libro II de esta norma (...)**” (el resaltado me pertenece).

El título referido instituye, en su art. 63, una serie de concesiones para los contribuyentes cumplidores, a saber: exención del impuesto sobre los bienes personales por los períodos fiscales 2016, 2017 y 2018; devolución o compensación de los anticipos del Impuesto sobre los Bienes Personales, período fiscal 2016, abonados hasta la fecha de acogimiento al beneficio, y exención del impuesto a las ganancias aplicables a la primera cuota del sueldo anual complementario correspondiente al período fiscal 2016.

Por su parte, la Res. Gral. A.F.I.P. 3.919/16, que reglamenta la ley comentada, en su art. 38 prescribe: “(...) A los fines indicados en el **segundo párrafo ‘in fine’ del art. 85 de la Ley 27.260** (goce de los beneficios previstos por el art. 63 y ss. del mismo cuerpo legal), **deberá procederse conforme al procedimiento que se establece en el Tít. II de la presente**” (el resaltado no es original), según el cual “la adhesión a los beneficios establecidos por el art. 63 de la Ley 27.260 se efectuará **entre el día 16 de agosto de 2016 y 31 de marzo de 2017**, ambas fechas inclusive, **a través del sitio ‘web’ de este organismo (...)**” (art. 36 –el destacado me pertenece–).

De la letra de los preceptos transcriptos se desprende que la Ley 27.260 y su reglamentación facultan a los contribuyentes calificados como “cumplidores” a presentar una declaración jurada de confirmación de datos que les permitirá acceder a los beneficios otorgados por los arts. 46 y 63 de la misma ley, siempre que cumplan con los requisitos fijados al efecto.

Ahora bien, el accionante cuestiona la exigencia del trámite contemplado por el art. 36 de la Res. Gral. A.F.I.P. 3919/16 –es decir, la adhesión vía web en el período indicado– sosteniendo que, de acuerdo con el art. 85 de la Ley 27.260, “(...) con la mera presentación de la declaración jurada de confirmación de datos, el sujeto será beneficiado tanto con la liberación de impuestos, acciones y multas por las tenencias no declaradas oportunamente (art. 46 Ley 27.260), como con la exención en el impuesto a los bienes personales por los períodos 2016, 2017 y 2018 inclusive (art. 63 de la Ley 27.260)” (fs. 20 vta.). Agrega que “la exención dispuesta por la ley tiene aplicación por sí misma, sin necesidad de reglamentación alguna ni requisitos formales adicionales que cumplir para entrar en vigor o para tener efectividad” (f. 22).

Sin embargo, la propia Ley 27.260 se refiere a la necesidad de reglamentar sus normas a los efectos de su aplicación, otorgando expresamente tal facultad a la Administración Federal de Ingresos Públicos (art. 93).

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha admitido la delegación de cierta autoridad al Poder Ejecutivo o a un cuerpo administrativo, a fin de **regular los pormenores y detalles necesarios para la ejecución de la ley** (Fallos: 148:430). En este sentido, ha expresado que “(...) la **potestad reglamentaria habilita para establecer condiciones o requisitos, limitaciones o distinciones** que, aún cuando no hayan sido contemplados por el legislador de una manera expresa, cuando se ajustan al espíritu de la norma reglamentada o sirven, razonablemente, a la finalidad esencial que ella persigue, son parte integrante de la ley reglamentada y tienen la misma validez y eficacia que

esta” (Fallos: 325:645; 326:3521; 330:2255; 335:146; 337:149, entre muchos otros –el destacado no es original–).

Así, entiendo que al dictar la Res. Gral. A.F.I.P. 3.919/16, el organismo actuó en virtud de la habilitación concedida explícitamente por el Poder Legislativo (art. 93, Ley 27.260), sin que pueda concluirse que la remisión que efectúa su art. 38 al procedimiento establecido para acceder al beneficio contemplado por el art. 63 de la Ley 27.260 (art. 36 de la resolución general mencionada), altere el sentido o los fines con que la misma ha sido sancionada. En otras palabras, no encuentro arbitrario que a través de la normativa citada se establezca que el contribuyente que quiera acceder a un beneficio fiscal deba cumplir con determinados requisitos –en el caso, la adhesión vía web en el período comprendido entre el 16/8/2016 y el 31/3/2017– que, a la vez, hacen a la mejor ejecución de la ley reglamentada y no implican el desconocimiento ni la restricción irrazonable de los derechos consagrados por ella (conf. Fallos 337:149).

Por otra parte, el principio de informalismo invocado por el accionante –art. 1, apart. c) de la Ley 19.549–, excusa al administrado de la observancia de “exigencias formales no esenciales y que puedan ser cumplidas posteriormente”, carácter del que no participa el plazo fijado por la reglamentación para adherir al beneficio. Es que, este principio “(...) no puede significar la existencia de un procedimiento ‘sin formas’ aún cuando esa ausencia pretenda aplicarse sólo en beneficio de los particulares”, como procura el actor (conf. COMADIRA, Julio - MONTI, Laura, “Procedimientos Administrativos”, 2003, La Ley, prov. de Buenos Aires, T. 1, p. 58).

Por lo expuesto, entiendo que la Res. 255/17 (Dirección Regional Mar del Plata de la A.F.I.P.-D.G.I.), que desestimó el recurso de apelación deducido por la actora contra la Nota Nº 378/17 emitida por la Agencia Sede Mar del Plata, fundando el rechazo en la falta de exteriorización de la voluntad del contribuyente de adherir a los beneficios del art. 63 de la Ley 27.260 en la forma y plazos establecidos por la Res. Gral. A.F.I.P. 3919/16 (arts. 38; 36 y ccdtes.), no desconoce ni restringe irrazonablemente los derechos otorgados por la Ley 27.260. En consecuencia, no existiendo mérito para revocar el acto impugnado, corresponde rechazar la demanda promovida por Contar S.A.

III. Habiendo expresado que A.F.I.P. no ha incurrido en exceso reglamentario al dictar el art. 38 de la Res. Gral. A.F.I.P. 3.919/16, sino que ha obrado dentro del marco de la delegación efectuada expresamente el art. 93 de la Ley 27.260 (conf. Fundamento II), entiendo que debe desestimarse el planteo de inconstitucionalidad formulado por la accionante.

IV. Atento el modo en que se resuelve la cuestión, y no habiendo mérito para apartarse del principio general que rige en la materia, corresponde imponer las costas del proceso a la demandada vencida (art. 68, Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

V. Por último, teniendo en particular consideración lo dispuesto en el pto. 3 –“Habilitación de oficio para el dictado de sentencias”– del ap. IV del Anexo I –Protocolo y Pautas para la tramitación de causas judiciales durante la Feria Extraordinaria– de la AA. C.S.J.N. 14/20, corresponde ordenar en este acto la habilitación de la feria dispuesta por las AA. C.S.J.N. 6/20, 8/20, 10/20, 13/20 y 14/20, todas del corriente año, al efecto de proceder al dictado de la presente sentencia definitiva y su notificación electrónica. A la vez, se habilitan los plazos procesales para la eventual interposición de los recursos pertinentes contra este pronunciamiento.

Por las consideraciones y fundamentos expuestos, normas citadas, y jurisprudencia referida, arts. 36; 68, 2da. parte y concordantes del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación,

RESUELVO:

I. Habilitando la feria judicial extraordinaria dispuesta por las AA. C.S.J.N. 6/20, 8/20, 10/20, 13/20 y 14/20 para el dictado de esta sentencia, su notificación electrónica y los plazos procesales para la eventual articulación de los recursos pertinentes, conforme lo expuesto en el Fundamento V.

II. Rechazando la demanda promovida por Contar S.A. en contra de la Administración Federal de Ingresos Públicos, conforme lo expuesto en el Fundamento II.

III. Rechazando la solicitud de declaración de inconstitucionalidad del art. 38 Res. Gral. A.F.I.P. 3.919/16, de acuerdo con lo expresado en el Fundamento III.

IV. Imponiendo las costas a la accionante vencida (art. 68 Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

V. Atento el estado de las presentes actuaciones, se regulan en este mismo acto los honorarios de los profesionales intervinientes, teniendo en cuenta que no existe valor económico a considerar como base a los fines arancelarios, evaluando la actuación de los citados, la calidad, eficacia, incidencia y trascendencia de la labor profesional desarrollada, las etapas del proceso transitadas, así como también el resultado obtenido en el juicio:

a) Dras. Mirta Susana Calvo y Liliana Raquel Núñez (apoderadas de la A.F.I.P.), en la suma de pesos cuarenta y un mil cuatrocientos noventa y seis (\$ 41.496), equivalentes a la cantidad de 13 UMA, a cada una de ellas (AA. C.S.J.N. 2/20).

b) Dr. Agustín Juan Amestoy (patrocinante de Contar S.A.), en la suma de pesos sesenta y tres mil ochocientos cuarenta (\$ 63.840), equivalentes a la cantidad de 20 UMA (AA. C.S.J.N. 2/20).

Todo ello, con más el 10% de aportes previsionales a cargo de la parte y conforme lo normado por los arts. 2, 14, 16 y 48 de la Ley 27.423 y AA. C.S.J.N. 28/19; y si los profesionales fueran responsable inscripto con relación al I.V.A., con más el porcentaje correspondiente a dicho impuesto. Notifíquese a los profesionales y a las partes en sus domicilios reales en virtud de lo normado por los arts. 56 y 57 de la Ley 27.423.

V (\*). Notifíquese, regístrese y, oportunamente, procédase al archivo de la causa.

Fdo.: Santiago José Martín (juez federal).

En igual fecha se libraron cédulas a las partes a los fines de anotar la presente sentencia definitiva dictada en el día de la fecha. Conste.

*(\*) Textual página web A.F.I.P.*