**República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional**
Las Malvinas son argentinas

**Informe firma conjunta**

**Número:** IF-2022-83086803-APN-VOCXII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 10 de Agosto de 2022

**Referencia:** SENTENCIA EX-2022-11896853- -APN-SGAI#TFN

---

En la fecha, se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith V. Gómez (Vocal Titular de la Vocalía de la 10a. Nominación), Agustina O´Donnell (Vocal Titular de la Vocalía de la 11a. Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la Vocalía de la 12a. Nominación) para resolver EXPTE N° EX-2022-11896853- -APN-SGAI#TFN- INTECO S.R.L S/ Recurso de apelación.

**El Dr. Martín dijo:**

I.- Que mediante el RE-2022-11893404-APN-SGAI#TFN Inteco S.R.L. interpone recurso de apelación contra la Resolución Nº RESOL-2021-14-E-AFIP-DVRSAL#SDGOPII del 28 de julio de 2021 dictada por el Jefe (Int.) de la Sección Devoluciones A/C de la División Revisión y Recursos de la A.F.I.P.-D.G.I, a través de la cual se aplicó una multa en el Impuesto al Valor Agregado por los periodos fiscales septiembre a diciembre 2015, conforme lo dispuesto en los artículos 46 y 47 incisos a), b) y c) de la Ley N° 11.683 (texto ordenado en 1998 y sus modificaciones) y se dejó diferida la sanción para los períodos enero a junio 2016, atento a lo establecido en el artículo 20 de la Ley N° 24.769.

Explica que en la resolución apelada existe una carencia en el acto administrativo fundado, toda vez que el texto de la notificación cursada, no se sustenta en una resolución con fundamentos de hecho y derecho que permita el ejercicio del derecho de defensa.; sino que, por el contrario, presenta una ausencia de motivación. Por otra parte, insiste en demostrar la operatoria realizada con los proveedores tildados de apócrifos por el Fisco Nacional. Finalmente cuestiona la multa aplicada por improcedente, negando el dolo en su conducta y se agravia de las presunciones legales utilizadas en autos. Ofrece prueba documental e informativa. Hace reserva del caso federal.

II.- Que a través del IF-2022-33304855-APN-DTD#JGM se presenta el Fisco Nacional contestando el traslado deducido en autos.

Señala que la actora pretende acreditar que ha actuado de buena fe en la contratación con los tres proveedores apócrifos, pero sin embargo no logra acreditar que los servicios hayan sido efectuados por ellos realmente. En este orden de ideas, expone que las facturas de autos se convirtieron en apócrifas, por el propio accionar de la recurrente al intentar respaldar con ellas operaciones que no existieron; configurándose de esta forma los aspectos

subjetivo y objetivo de la norma.

Por los motivos expuestos solicita que se confirme la sanción apelada en autos. Ofrece antecedentes administrativos. Cita jurisprudencia y hace reserva del caso federal.

III.- Que mediante el RE-2022-31884152-APN-DTD#JGM la actora comunica el acogimiento al régimen previsto en la ley N° 27.653, desistiendo del recurso de apelación incoado oportunamente. Señala que regularizó las obligaciones principales que dieron origen a la multa apelada en autos a través del Plan de Pagos N° P912584, el que se encuentra vigente a la fecha, y que no se encuentra alcanzada por las exclusiones previstas en el artículo 16 de la Ley N° 27.541 y su modificatoria. En virtud de ello, acompaña certificado Mi pyme, detalle del citado plan, composición de cuotas y Formulario N° 1003 (RE-2022-31884902-APN-DTD#JGM, RE-2022-31884643-APN-DTD#JGM, RE-2022-31884786-APN-DTD#JGM).

IV.- Que a través del IF-2022-38999214-APN-DTD#JGM, el organismo fiscal contesta el traslado conferido oportunamente. Informa que la totalidad de la deuda por impuesto y los montos no condonados de los intereses resarcitorios, correspondiente al Impuesto al Valor Agregado de los períodos fiscales del 09/2015 al 06/2016 se encuentran incluidos en el Plan mis Facilidades N° P912584, de 120 cuotas, vigente a la fecha. Respecto a las causales de exclusión previstas en el artículo 16° de la ley 27.541 (y sus concordantes Ley 27653), señala que la contribuyente no se encuentra incursa en las causales de los incisos a) y b). Acompaña detalle y estado del plan de pago, informe del contador y estado de causas penales y juicios pendientes. (IF-2022-38999776-APN-DTD#JGM, IF-2022-38999881-APN-DTD#JGM, IF-2022-38999462-APN-DTD#JGM, IF-2022-38999299-APN-DTD#JGM).

V.- Que ello así, por medio de la PV-2022-81140929-APN-VOCXII#TFN se elevan los autos a conocimiento de la Sala “D”.

VI.- Que corresponde establecer si procede el beneficio de condonación para la multa apelada en autos.

Que el régimen de regularización excepcional de obligaciones tributarias, de la seguridad social y aduaneras previsto en el Capítulo II del Título II de la Ley N° 27.653 contempla beneficios asociados al acogimiento que se realice por alguno de los conceptos allí incluidos o que lo adeudado ya hubiera sido cancelado con anterioridad a la vigencia de la menciona norma.

Que en ese marco procedería de pleno derecho la liberación de multas y demás sanciones siempre que las obligaciones sustanciales devengadas al 31 de agosto de 2021, además de no encontrarse firmes a la fecha de entrada en vigencia de la ley, se hubieren cancelado a ese momento. (art. 6° inc. e). Sin embargo, el último requisito en el presente caso no se había cumplido.

Que en este orden de ideas y de acuerdo a la información proporcionada por las partes a través de los IF-2022-38999776-APN-DTD#JGM, IF-2022-38999881-APN-DTD#JGM, RE-2022-31884902-APN-DTD#JGM, RE-2022-31884643-APN-DTD#JGM, RE-2022-31884786-APN-DTD#JGM, la actora incluyó en el Plan de Pagos Nº P912584 las obligaciones principales referida al Impuesto al Valor Agregado por los períodos fiscales septiembre 2015 a junio 2016, el que se encuentra vigente a la fecha, conforme surge en el IF-2022-38999881-APN-DTD#JGM . Debe mencionarse que de la documental aportada por las partes surge que el referido plan está compuesto por 120 cuotas, hecho que permite arribar a la conclusión que la deuda no se encuentra cancelada en su totalidad ya que abonó 4 de las 120 cuotas que posee el plan.

VII.- Frente a esta descripción de hechos corresponde analizar la legislación vigente y aplicable a fin de evaluar la

viabilidad de la dispensa que dispone el régimen de la Ley N° 27.653.

En lo que al presente caso se refiere, el artículo 6 de la citada ley prevé con carácter general, para los sujetos que se acojan al régimen, mientras cumplan **con los pagos previstos** en la ley N° 27.541 (artículos 10,11 y 13) y sus modificaciones, el siguiente beneficio:

La liberación de multas y demás sanciones por obligaciones vencidas o infracciones cometidas hasta el 31 de agosto de 2021, que no se encuentren firmes ni abonadas, operará cuando con anterioridad a la fecha en que finalice el plazo para el acogimiento al presente régimen, se haya cumplido o se cumpla la respectiva obligación.

De los artículos citados resulta natural deducir el alcance que tiene para el legislador la condonación dispuesta en materia de multas y la importancia que le otorga a los pagos de capital adeudado. Por ello resulta imprescindible conocer las disposiciones de la ley N° 27.653 y su reenvío al régimen de la ley N° 27.541, para comprender la significación y contexto en que se hace dicha remisión.

El primer párrafo artículo 6 inc. c) ley N° 27.653, contempla que el acogimiento producirá la **suspensión** de las acciones penales tributarias..... El segundo párrafo prevé, expresamente vinculado al pago, que la **cancelación total de la deuda**, en las condiciones previstas en el presente régimen, por compensación, de contado o mediante plan de facilidades de pago, producirá la extinción de la acción penal tributaria..... El tercero de los párrafos plantea que la eventual **caducidad del plan de pagos** implicará la reanudación de la acción penal tributaria..... Como se puede apreciar no se reconoce la **extinción definitiva** hasta tanto no haya pago íntegro de lo adeudado.

De la remisión que efectuó el legislador, no abrigo dudas que se proyecta a la única referencia posible que es la **cancelación total de la deuda** -segundo párrafo- sujetándolo a las condiciones del régimen y a tres formas de cancelación posibles.

Pero además de allí subyace la verdadera naturaleza y trascendencia de la “cancelación”, pues el acogimiento produce una **suspensión** de las acciones en curso y sólo la cancelación total de la deuda transforma esa suspensión en **extinción**. Y ello queda confirmado en el tercer párrafo del inc. c) del artículo 6° en tanto prevé que ante la eventual caducidad del plan de pagos solo habrá que reanudar las acciones penales tributarias o habilitará la promoción por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos de la denuncia penal que corresponda..... En ningún momento presume una extinción con la mera adhesión a un plan de pagos pendiente de cancelación total. Y es ese el mismo concepto que el legislador utiliza frente al acogimiento y la eventual condonación de la multa. (Igual alcance que el artículo 10 de la Ley 27.541)

El artículo 6° de la Ley N°27.653, con su ratificación de todas las disposiciones de la Ley N° 27.541 y 27.562 termina de completar y confirmar el objetivo del legislador, cuando en forma expresa contempla que el beneficio -condonación y exención- procederá si los sujetos cumplen, respecto del capital, multas firmes e intereses no condonados, algunas de las siguientes condiciones: a) Compensación....., b) Cancelación mediante pago al contado..... y c) **Cancelación total,** mediante alguno de los planes de facilidades de pago que al respecto disponga la Administración.....La claridad de los términos utilizados ratifica la necesidad de pago.

Del mismo surge nítidamente que cuando no se compense o no se pague al contado, la cancelación por vía de un plan de facilidades de pago debe ser total. En primer lugar, guarda estrecha relación con el criterio que en forma contundente expresa el artículo 6° inc. c) referido a las acciones penales.

En segundo lugar, mantiene la consistencia entre el beneficio y los requisitos para usufructuarlo. Pensar en un plan de facilidades y que con la cancelación de un pago a cuenta, o de una única o varias cuotas, en nuestro caso a

lo sumo 4 -teniendo en consideración que el mismo puede extenderse hasta 120 cuotas (10 años) en el régimen de la Ley N° 27.653 y que ello resulta suficiente para proceder sin más a una condonación de multas, implicaría estar pulverizando toda una labor administrativa que se vino desarrollando desde la fiscalización, la intervención del juez administrativo al aplicar la multa, la interposición de un recurso ante este Organismo, la eventual propuesta de pruebas y su admisión, el tratamiento y análisis por parte de este Tribunal, según el grado de avance que hubieren tenido cada una de las causas.

Adicionalmente a la letra de la ley, considero que tal como se encuentra presente en forma expresa en el artículo 6° de la norma, la falta de pago que implique una caducidad lleva una REANUDACIÓN del proceso y no a la iniciación de uno nuevo.

Entiendo que ese es el sentido que tuvo en cuenta del legislador, que por otro lado, lo confirma de una manera terminante en la redacción que le otorgó al artículo 13 de la Ley N° 27.541 con la modificación introducida por la Ley N° 27.562 (art.8°) al establecer "El beneficio que establece el artículo 11 procederá si los sujetos cumplen, respecto del capital, multas firmes e intereses no condonados, **sin otro requisito**, algunas de las siguientes condiciones: a) Compensación....b) Cancelación mediante pago al contado..... c) **Cancelación total** mediante alguno de los planes de facilidades de pago....." El legislador limitó, los requisitos, a estos efectos, a sólo uno, que es el referido al pago. Por ello entender que un plan de facilidades de pago vigente, pero aún no cancelado en su totalidad, resulta suficiente para conceder una condonación total, implica considerar que el legislador le pide al Tribunal que condone sin cumplirse todas las condiciones que exige el régimen y cuando una de las partes del proceso (AFIP) verifique la caducidad de un plan de pagos, es ella la que haría caer la decisión de este Tribunal de haberse expedido en favor de la condonación en forma anticipada. Se trataría de una situación sumamente delicada si se la observa desde las funciones de cada uno de los organismos involucrados. Entiendo que este Tribunal debe hacer justicia, reconociendo los derechos de ambas partes. En el caso del contribuyente, otorgando el beneficio cuando cumpla con la totalidad de los pagos que dieron lugar al acogimiento. En el caso del Fisco Nacional preservando las tareas que desarrolla la Administración, su función recaudatoria, la inducción al pago, y no desestimando lo avanzado del proceso, según corresponda a cada caso.

Por ello considero que, en especial con la flexibilidad que otorga a estos fines el uso del Sistema de Expedientes de carácter electrónico, el Tribunal Fiscal debe contemplar que, ante la existencia de planes de pago no cancelados en su totalidad -como en el presente caso-, se remitan los expedientes al archivo (Guarda Temporal), hasta tanto la parte actora acredite la cancelación total de la obligación principal y de los intereses no condonables, comportamiento que conduce a la condonación de la multa; o por el contrario el Fisco denuncie el incumplimiento por caducidad del plan de pagos. Ello se apega a la voluntad de legislador tanto en la ley 27.541 como en las leyes 27.562 y 27.653 pues conceder una extinción como expresamente lo prevé en el artículo 6 inc. c), evita exponer a este Tribunal a otorgar una condonación plena en situaciones que potencialmente pueden a posteriori revertirse. A su vez la actora conserva todo su derecho a reclamar la condonación una vez cumplido el requisito de pago. Al mismo tiempo el Tribunal Fiscal acompañaría estos principios básicos de justicia, los cuales abandonaría si se condonara la multa en forma prematura que aún no han visto plasmados plenamente los requisitos para su goce.

**Además, resulta contundente la reglamentación de la ley -RG 5101/2021, art 31-, en cuanto prevé que, de producirse la caducidad del plan de pagos, el Fisco reclamará la parte proporcional de la deuda total -capital, intereses y multas- aún no cancelada. Esto demuestra que de otorgarse en este ámbito una condonación plena ésta entraría en colisión con la facultad del Fisco para reclamar multas "supuestamente condonadas".**

Frente a lo expuesto, infiero que debe demostrarse la cancelación total de la obligación principal. Esta verificación solo podrá ser posible cuando lo adeudado - capital + intereses según el respectivo límite- se hubieren cancelado íntegramente.

VIII.- Por todo lo expuesto considero:

a) No habiéndose acreditado la cancelación total de la obligación principal que da origen a la multa, pero estando vigente un plan de pagos, procédase a remitir la presente causa al archivo (Guarda Temporal), hasta tanto la actora acredite la cancelación total de dicha obligación o que el Fisco Nacional denuncie que se ha producido un incumplimiento en el plan de pago que implique la caducidad de los mismos e impulse la prosecución del trámite.

b) De no existir presentaciones en ninguno de los dos sentidos, se tendrá por condonada la multa, en la fecha que se cumpla el vencimiento de la última cuota del plan de pago original, atento haber dado cumplimiento a los demás requisitos subjetivos que requiere la citada ley. En este supuesto costas por su orden.

**La Dra. Gómez dijo:**

Que el artículo 5° de la ley 27.653 (B.O. 11/11/2021) amplió la moratoria de regularización de obligaciones tributarias, de la seguridad social y aduaneras aprobada por la ley 27.541, de Solidaridad Social y Reactivación Productiva en el Marco de la Emergencia Pública, y modificada por la ley 27.562, prorrogándose la vigencia de las mismas, para que las y los contribuyentes y responsables de los tributos y de los recursos de la seguridad social cuya aplicación, percepción y fiscalización estén a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía, puedan acogerse, por las obligaciones vencidas al 31 de agosto de 2021 inclusive o infracciones relacionadas con dichas obligaciones, a dicho régimen de regularización de deudas tributarias y de los recursos de la seguridad social y de condonación de intereses, multas y demás sanciones.

Por su parte, el artículo 6° dispuso que a los efectos de la ampliación prevista por el artículo anterior, resultarán de aplicación todas las disposiciones previstas en la ley 27.541, de Solidaridad Social y Reactivación Productiva en el Marco de la Emergencia Pública, y modificada por la ley 27.562, extendiendo el beneficio de condonación de sanciones en las condiciones oportunamente fijadas.

Además, el artículo 36 de la RG 5101/2021 estableció que el beneficio de condonación de sanciones que no se encontraran firmes ni abonadas correspondientes a obligaciones sustanciales de naturaleza tributarias será procedente cuando se hubiera efectuado el pago íntegro de la obligación sustancial al momento de la entrada en vigencia de la Ley N° 27.653, o bien se regularizara la obligación sustancial e intereses no condonados mediante compensación, pago al contado o plan de facilidades de pago en los términos de dicha normativa o mediante planes de facilidades de pago vigentes dispuestos con anterioridad al momento de entrada en vigencia de la Ley N° 27.653.
Ello así, surge de las constancias de autos que el organismo recaudador reconoce que la deuda que diera origen a la sanción fue regularizada a través de un plan de pagos que se encuentra vigente a la fecha, que la recurrente posee la condición de MiPyMe; a su vez, no se desprende del trámite del expediente que la contribuyente se encontrara incurso en alguna causal de exclusión para acceder al beneficio de la condonación de la sanción, siendo que tampoco existe obligación de la recurrente de informar sobre ello.

Por lo expuesto, corresponde declarar la condonación de la multa discutida en autos. En cuanto a las costas, teniendo en cuenta el artículo 60 inciso a) de la RG 5101/2021 jurisprudencia pacífica de este Tribunal, estas

deben distribuirse en el orden causado.

**La Dra. O´Donnell dijo:**

Que adhiere al voto de la Dra. Gómez

Que del resultado de la votación que antecede, por mayoría SE RESUELVE:

Declarar la condonación de la multa discutida en autos. En cuanto a las costas, teniendo en cuenta el artículo 60 inciso a) de la RG 5101/2021 jurisprudencia pacífica de este Tribunal, estas deben distribuirse en el orden causado.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos al Organismo Fiscal y archívese. -

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.10 10:04:17 -03:00

Edith Viviana Gomez
Vocal
Vocalía X Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.10 12:47:55 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal
Vocalía XI Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.10 13:45:26 -03:00

Daniel Alejandro Martín
Vocal
Vocalía XII Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.10 13:45:27 -03:00