Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2024-20058040-APN-VOCIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 26 de Febrero de 2024

Referencia: Voc. 9ª EXPTE. N° 49.528-I "ERG NORANDINA S.R.L". Sentencia.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

En la ciudad Autónoma de Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala “C” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Viviana Marmillon (Vocal Titular de la 7ma. Nominación), Claudio E. Luis (Vocal Titular de la 8va. Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal subrogante de la 9na. Nominación), para resolver el **Expediente N° 49.528-I** caratulado **“ERG NORANDINA S.R.L. s/ recurso de apelación”**,

El Dr. Martín dijo:

I- Que a fs. 13/28vta. ERG NORANDINA S.R.L., interpone recurso de apelación en los términos del art. 76, 165 y 166 de la ley 11.683 (t.o. 1998) contra la Resolución N° 2221/18 (DV JSAL) dictada por la División Jurídica de la Dirección Regional Salta de la AFIP-DGI del 15 de noviembre de 2018, por la cual se le aplica una multa equivalente a dos veces el Impuesto al Valor Agregado evadido, períodos fiscales 02-06/2015 y 07/2017, en virtud de los arts. 46 y 47 incs. a) y b), con la reducción del art. 49 de la ley 11.683.

Por las razones de hecho y de derecho que alega, solicita se revoque la resolución impugnada y la multa aplicada. Con costas.

El Fisco Nacional contesta el traslado del recurso de apelación a fs. 34/47vta., solicitando se confirne la resolución recurrida en todas sus partes, con ejemplar imposición de costas.

II- A requerimiento de este Tribunal, a fs. 90 la recurrente informa que los períodos que dieron origen a la multa recurrida en autos se encuentran cancelados de la siguiente manera: “*IVA 02/2015: cancelado mediante plan de pago K 909607 presentado el 09/08/2018, este plan se encuentra caduco, pero la obligación se pudo cancelar. IVA 06/2015 mediante plan de pago K 909607 presentado el 09/08/2018 este plan se encuentra caduco, por el cual en este caso quedó un saldo de $ 61.779,16, el mismo vuelve a entrar en un plan de pagos el L584131 el dia 17/05/2019 que se logra pagar 38.974,38* ***quedando un saldo por $ 22.804,78 que es cancelado mediante plan Moratoria Ley 27562 O503339 que aún continúa vigente. IVA 07/2017 Está en el plan Moratoria Ley 27562 O503339 que continúa vigente”.*** **(El resaltado me pertenece).**

Corrido el pertinente traslado de lo expuesto al Fisco Nacional, a fs. 94/95 informa que *“… el Impuesto al Valor*

Agregado evadido por los períodos fiscales febrero y junio de 2015 y julio de 2017, fue o está siendo cancelado según el siguiente detalle: 1. IVA 02/2015: saldo a pagar $ 324.811.28 (s/rectif 1 del 27/07/2018) - plan H526931 - CADUCO - PAGOS IMPUTADOS A LA OBLIGACION POR $ 151.687,28 - plan K909607 - CADUCO - PAGOS IMPUTADOS A LA OBLIGACION POR $ 173.124.- 2. ***IVA 06/2015:*** *saldo a pagar $ 184.214,90 (s/rectif 1 del 27/07/2018) - plan K909607 - CADUCO - PAGOS IMPUTADOS A LA OBLIGACION POR $ 75.033,21.- plan L584131 - CADUCO - PAGOS IMPUTADOS A LA OBLIGACION POR $ 38.974.38 -* ***plan O050339: $ 22.804.78 VIGENTE*** *- COMPENSACION $ 48402.53* ***3. IVA 07/2017:*** *saldo a pagar $ 249.486,22 (s/rectif 2 del 02/08/2019 posterior a la rectif 1 del 27/07/2018 - incrementa monto a pagar) - plan M408653 REFORMULADO - PAGOS IMPUTADOS A LA OBLIGACION POR$ 19.090,91.- -* ***plan O503339 - $ 142.482,62 VIGENTE -*** *PAGO BANCARIO DEL 30/08/2017 $ 87.912,69"*. **(La negrita me pertenece).**

Asimismo agrega que "*...se comprobó que la actora cuenta con el certificado MiPyme vigente y que no se encuentra incursa en las causales de exclusión previstas en el art. 16 de la Ley 27.541, inciso a) al no encontrarse fallida, ni en la del inciso b), atento no registrar condena por alguno de los delitos previstos en el mismo. Con relación a los incisos c) y d) del mismo precepto legal, se hace saber que mi mandante no tiene acceso a dicha información, por lo cual se encuentra imposibilitada de comprobar que no deba resultar excluida por dichas causales y –por ende- si le corresponden los beneficios de la ley 27,541 y sus modif. en relación a la multa aquí apelada, mas allá de la regularización expuesta en el punto precedente"*.

Finalmente, a fs. 105 Guillermo Assaf, socio gerente de la recurrente declara bajo juramento que ERG NORANDINA S.R.L. no se encuentra incluída en las causales de exclusión previstas en el art. 16 incs. c) y d) de la ley 27.541.

III- Que a fs. 110 se elevan las presentes actuaciones a consideración de la Sala "C".

I.- Que corresponde establecer si procede el beneficio de condonación de la multa establecido en el artículo 11 de la ley N° 27.541 y su modificatoria 27.562.

Que el régimen de regularización excepcional de obligaciones tributarias, de la seguridad social y aduaneras para MiPyMEs previsto en el Capítulo 1 del Título IV de la ley N° 27.541 – universo ampliado por ley N° 27.562- contempla los beneficios asociados al acogimiento que se realice por alguno de los conceptos allí incluidos o lo adeudado ya hubiera sido cancelado con anterioridad a la vigencia de la mencionada norma.

Que conforme la información suministrada por el Fisco Nacional a fs. 94/94vta., la recurrente reviste la condición de MIPYME con certificado vigente y de la información suministrada por el Fisco Nacional a fs. 94/94vta. y por la propia recurrente a fs. 74/90 se desprende que ésta regularizó mediante diferentes planes de facilidades la obligación fiscal relativa al Impuesto al Valor Agregado, períodos fiscales 02-06/2015 y 07/2017, que dio origen a la multa aquí recurrida, restando un saldo por los períodos 06/2015 y 07/2017 que se encuentran regularizados en el Plan O050339 (Ley 27.562) consolidado el 15/12/2020, el cual está compuesto de 121 cuotas.

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° 27.541 y su modificatoria.

En lo que al presente caso se refiere, el artículo 11 de la citada ley prevé con carácter general, para los sujetos que se acojan al régimen, mientras cumplan con los pagos previstos en el artículo anterior, las siguientes exenciones y/o condonaciones:

a) De las multas y demás sanciones previstas en la ley 11.683 (t.o. en 1998) y sus modificatorias.....que no se encontraren firmes a la fecha del acogimiento al régimen de regularización previsto en este Capítulo;

b) Del .....de los intereses resarcitorios y/o punitorios .....correspondiente al aporte personal de los trabajadores autónomos;

c) De los intereses resarcitorios y/o punitorios previstos en los artículos 37, 52 y 168 de la ley 11.683.....en el importe que por el total de intereses supere el porcentaje que para caso se establece..... (ej. 25% o 50% del capital adeudado).

De lo expuesto resulta natural deducir el alcance que tiene para el legislador la condonación dispuesta, en este caso en materia de multas. Lo hace a través de una remisión al artículo anterior (art. 10°), pero expresamente en materia de pagos. Por ello resulta imprescindible conocer las disposiciones que integran este último artículo, para comprender la significación y contexto en el que se hace la remisión.

El primer párrafo en lo que aquí concierne, contempla que el acogimiento producirá la suspensión de las acciones penales tributarias..... El segundo 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.....

De la remisión que efectuó el legislador al artículo 10, no abrigo dudas -en forma directa y lineal- que se proyecta a la única referencia posible que es la cancelación total de la deuda -segundo párrafo- atándolo a las condiciones del régimen y a tres formas de cancelación posibles, supuestos que vincularé inmediatamente con las normas del artículo 13 de la ley. Pero además en la remisión al "artículo anterior" que hizo el legislador 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 en tanto prevé que ante la eventual caducidad del plan de pagos solo habrá que reanudar las acciones penales tributarias..... En ningún momento presume una extinción con la mera adhesión a un plan de pagos pendiente de cancelación total. Y ese es el mismo concepto que el legislador utiliza frente al acogimiento y la eventual condonación de multas -en el caso que nos convoca-.

Decía, que el artículo 13 termina de completar y confirmar el objetivo del legislador, cuando en forma expresa contempla que el beneficio que establece el artículo 11 -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..... Nunca aparece presente que la sola adhesión a un plan de pagos pueda hacer presumir una cancelación, por el contrario la claridad en los términos utilizados ratifican la necesidad de pago.

Del mismo surge claramente 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 10 si bien referido a las acciones penales, pero en síntesis es la remisión que eligió el legislador.

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 121 cuotas y que ello resulta suficiente para proceder sin más a una condonación de multa, implicaría estar pulverizando toda una labor administrativa que se vino desarrollando desde la fiscalización, la intervención del juez administrativo al aplicar la multa -en este caso-, la interposición de un recurso ante este Tribunal, la eventual propuesta de pruebas y su admisión, el tratamiento y análisis en esta instancia, según el grado de avance que hubieren tenido cada una de las causas.

Por ello, considero que al encontrarse aún parte de la obligación sustancial incluida en un plan de pagos aún no cancelado en su totalidad, que tanto la representación fiscal como la propia recurrente informó como vigente -, no procede el otorgamiento del beneficio en este ámbito y oportunidad, tal como como lo he sostenido en las causas ARNOLDI ADOLFO IGNACIO 18-05-21 Expte. .....9612; LACASE MARTIN 13-5-21 Expte. .....1998; BUFALO S.A. 02-6-21 Expte. 49.435-I; SPG S.R.L. 04-06-21 Expte. 49807; NOVILLO MIGUEL 14-6-21 Expte. 33590; GIRAUDO JULIAN 26-11-20 Expte. .....4721 ; SACHI S.A. 25-11-20 Expte. .....6953 ; ARQUIMEDES CARRIZO S..R.L. 23-12-20 Expte. .....0284, EXPORTADORA E IMPORTADORA PAR BRAS S.A -04-06-21 - Expte. 47.583-I; REDONDA

S.A. 09-11-20 - Expte. ……2771; IMPORTAUTO SA – 16-12-20 Expte. ……8872; CIANCAGLINI LEOPOLDO- 02-06-21 Expte. 49.523; ASOCIACION MUTUAL SICILIANA ALCARA LI FUSI - 02-06-21 Expte. 49.691-I; HUGO DEL CARMEN OJEDA S.A. 23-03-21 Expte. …….9396; BROKERS GROUP S.A. 01-06-21 Expte. 49.612-I, todas ellas de la Sala D y a las que me remito en mérito a la brevedad.

Adicionalmente a la letra de la ley, considero que tal como se encuentra presente en forma expresa en los artículos 10 y 13 de la ley, la falta de pago que implique una caducidad debería llevar a una REANUDACIÓN del proceso y no a la iniciación de uno nuevo. Entiendo que ese es el sentido que tuvo en cuenta el legislador, que por otra parte resulta confirmado de una manera contundente en la nueva redacción que se le otorgó al artículo 13 con la modificación de la ley 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.....<u>. c) Cancelación total mediante alguno de los planes de facilidades de pago…"</u> El legislador limitó a estos efectos los requisitos 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 desestima todo el proceso administrativo realizado hasta la fecha y que al mismo tiempo quita un incentivo a seguir abonando la obligación principal y su impacto en las multas, teniendo en cuenta que el único título ejecutivo que conservaría el Fisco es el vinculado con el capital, y eventualmente intereses, pero respecto de la sanción perdería todo lo actuado, por no haberse preservado adecuadamente el proceso . 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 a la multa. 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.

En síntesis atento la especial flexibilidad que otorga a estos fines el uso del Sistema de Expedientes de carácter electrónico y ante la existencia de un plan de pagos no cancelado en su totalidad -como en el presente caso-, se deberá remitir el expediente al archivo (Guarda Temporal), hasta tanto la parte actora acredite la cancelación total de la obligación principal (en este caso del **Impuesto al Valor Agregado periodos fiscales 02-06/2015 y 07/2017**), comportamiento que conduce a la condonación de la multa aquí recurrida; 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 y mod. pues conceder una extinción, 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.

Además, resulta contundente la reglamentación de la ley 27.562 -R.G 4816/2020, 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".

Por último, estimo que las referencias a los artículos 24 de la Resolución General N° 4667/2020 y artículo 25 de la R.G. 4816/20, tampoco contienen suficiente sustento ni resultan aplicables ya que si el legislador requiere la cancelación total de la obligación principal incluida en planes de facilidades de pago para que proceda la condonación de multas vinculadas, con qué facultades la AFIP podría considerar que únicamente estando incluidas en planes de pago vigentes -sin cancelación total- sí gozaran del beneficio de la condonación.

Frente a lo expuesto, infiero que debe demostrarse la cancelación total de la obligación principal que dio génesis a la multa aquí debatida

V- Por todo lo expuesto considero:

a) No habiéndose acreditado la cancelación total de la obligación principal relativa al **Impuesto al Valor Agregado períodos fiscales 02-06/2015 y 07/2017**, pero estando vigente un plan de pagos, procédase a remitir la presente causa al archivo, 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 pagos que implique la caducidad del mismo.

b) De no existir presentaciones en ninguno de los dos sentidos, se tendrán por condonada la multa aquí apelada en el **Impuesto al Valor Agregado períodos fiscales 02-06/2015 y 07/2017** según el artículo 11 de la ley 27.541 y modificatoria, en la fecha que se cumpla el vencimiento de la última cuota del plan de pagos, atento haber dado cumplimiento a los demás requisitos subjetivos que requiere la citada ley. En este supuesto costas por su orden.

La Dra. Marmillon dijo:

I.- Que de las constancias agregadas en autos y lo informado por las partes en sus presentaciones de fs. 90 y 94/95, surge que la recurrente ha regularizado la obligación sustancial en un plan de facilidades N° O503339 (ley 27.562) -que se encuentra vigente-, que reviste condición MiPyME y que no se encuentra incursa en las causales de exclusión del régimen previstas en el artículo 16.

Siendo ello así, toda vez que el artículo 11 de la ley 27.541 (y su modificatoria 27.562) contempla con alcance general y para los sujetos que opten por dicho régimen de regularización excepcional y en tanto cumplan con los pagos previstos en el artículo anterior, las siguientes exenciones y/o condonaciones: "*a) De las multas y demás sanciones previstas en la ley 11.683 (t.o. 1998) y sus modificatorias [...] que no se encontraren firmes a la fecha del acogimiento al régimen de regularización previsto en este Capítulo*", corresponde tener por condonada la sanción apelada, sin perjuicio de lo previsto en los artículos 13 de la ley bajo análisis y 44 de la RG 4816/2020. Costas por su orden.

Finalmente, cabe destacar que el control de los términos y condiciones del régimen le compete exclusivamente al organismo recaudador, por lo que, una vez firme el presente pronunciamiento, corresponde su archivo.

El Dr. Luis dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. Marmillon.

En virtud de la votación que antecede, por mayoría, **SE RESUELVE:**

Tener por condonada la sanción apelada, sin perjuicio de lo previsto en los artículos 13 de la ley 27.541 y 44 de la RG 4816/2020. Costas por su orden.

Regístrese, notifíquese oportunamente devuélvanse los antecedentesa administrativos y archívese.-

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.02.26 12:51:23 -03:00

Viviana Marmillon
Vocal
Vocalía VII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.02.26 15:09:51 -03:00

Claudio Esteban Luis
Vocal
Vocalía VIII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.02.26 15:39:34 -03:00

Daniel Alejandro Martín
Vocal Subrogante
Vocalía IX Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.02.26 15:39:34 -03:00