República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2025-65766822-APN-VOCIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 18 de Junio de 2025

Referencia: SENTENCIA V.9 "FENDYAN S.A." EX-2023-20011094- -APN-SGAI#TFN

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

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 7ª Nominación), Claudio E. Luis (Vocal Titular de la 8ª Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Subrogante de la 9ª Nominación), para resolver el expediente N° **EX-2023-20011094-APN-SGAI#TFN** caratulado **“FENDYAN S.A. s/ recurso de apelación”**.

El Dr. Martín dijo:

I.- Que en RE-2023-20009249-APN-SGAI#TFN la recurrente mediante apoderada interpone recurso de apelación en los términos del art. 76, inciso b), de la Ley N° 11.683, contra la Resolución N° 165/2023 de fecha 30 de enero de 2023 por la cual se le aplica una multa por el Impuesto al Valor Agregado periodos fiscales 08/2019, 09/2019 y 11/2019 por un importe de $ 21.589,03 equivalente a dos tantos del gravamen supuestamente omitido en virtud del art. 46 y 47 de la mencionada norma con la reducción según lo dispuesto en el art. 49 segundo párrafo de la citada ley y otra por el Impuesto al Valor Agregado periodos fiscales 02/2020 a 04/2020, 08/2020 a 11/2020 por un importe de $ 206.331,33 equivalente a dos tantos del tributo supuestamente omitido en virtud del art. 46 y 47 de la mencionada norma con la reducción de lo dispuesto en el art. 49 segundo párrafo de la citada ley.

II.- Que mediante IF-2023-51692222-APN-DTD#JGM el Fisco Nacional contesta el traslado de ley oportunamente conferido.

III.- Que en su presentación de fecha 26 de agosto de 2024 vide- IF-2024-91394015-APN-DTD#JGM- la actora manifiesta que la obligación que dio origen a las multas apeladas se encuentra regularizado mediante el plan de fiscalización -consolidado el 29/09/2022, numero de plan Q881113 (sic)-, con anterioridad al 31 de marzo de 2024, por lo que considera que se encuentran cumplidos los requisitos para las condonaciones, y asimismo solicita el archivo de las actuaciones y que se distribuyan las costas por el orden causado.

Que por medio de IF-2024-123738717-APN-DTD#JGM la representación fiscal contesta el traslado cursado respecto del pedido de condonación solicitado por la recurrente comunicando que: *“por la información que surge de la resolución enviada se buscó en SEFI el F8320 con los montos de los periodos analizados. Las DJ fueron rectificadas el día 26/09/2022 y el plan que cancela la deuda resultante es el Q881113 de fecha 29/09/2022. Además, se deja constancia que*

se han realizado DJ rectificativas posteriores y se deja constancia de la forma de pago de la deuda proveniente de DJ Originales (sic)”, por lo que manifiesta que la obligación se encuentra regularizada pero no cancelada integramente a la fecha.

Asimismo, expone que de las consultas realizadas ha verificado que la recurrente no ha sido declarada en estado de quiebra y no registra causas penales (art. 4° incs. i), j)) ley 27.743, mientras que para los incisos k) y l) y m) refirió que no cuenta con las bases para acceder a dicha información.

IV.- Que mediante PV-2025-60875672-APN-VOCIX#TFN se elevan los autos a conocimiento de la Sala “C”.

V.- Que ello así corresponde establecer si procede el beneficio de condonación para las multas apeladas en autos.

Que el Régimen de Regularización excepcional de Obligaciones Tributarias, Aduaneras y de la Seguridad Social previsto en el Título I de la ley 27.743 (B.O. 08/07/2024) contempla los beneficios asociados al acogimiento que se realice según los supuestos allí previstos atento fecha de adhesión y forma de pago o sí lo adeudado ya hubiera sido cancelado con anterioridad a la vigencia de la mencionada norma (09/07/2024).

Que en ese marco procedería de pleno derecho la liberación de multas y demás sanciones siempre que las obligaciones sustanciales devengadas al 31 de marzo 2024, además de no encontrarse firmes, se hubieren cancelado a dicha fecha, sin embargo, de la información aportada por las partes en las presentaciones relatadas en el considerando III se desprende que la obligación sustancial que dio origen a la multa aquí recurrida fue incluida con fecha 29/09/2022 en el plan de facilidades de pago N° Q881113 que se encuentra vigente a la fecha (36 cuotas).

Que frente a esta descripción de hechos corresponde analizar la procedencia de las condonaciones de intereses y multas en el marco de planes de pago vigentes, esto es suscriptos con carácter previo a la ley 27.743 previstos por diversos regímenes de facilidades de pago.

Que el artículo 6° primer párrafo, incisos a) a e) de la mencionada ley establece, en general, que las formas de cancelación aceptadas para regularizar las obligaciones que se pretendan adherir al presente régimen son el pago al contado o mediante plan de facilidades de pago, variando únicamente la porción de beneficios. En los incisos a), b) y c) se prevé la condonación de intereses en porcentajes del 70%, 60% y 50%, según sea la fecha de acogimiento, primeros 30 días, de 30 a 60 o de 60 a 90, respectivamente. En cualquiera de ellos se requiere la cancelación al contado o con un plan de hasta 3 cuotas. A su vez los incisos d) y e), con un beneficio menor, esto es 40% (hasta 90 días) y 20% (después de los 90 días), admiten planes de pago con mayor cantidad de cuotas. La redacción de los 5 incisos del primer párrafo del artículo 6° permite observar nítidamente la intención del legislador de premiar la adhesión temprana y la cancelación mediante la utilización de planes de pago cortos, hasta 3 cuotas, diseñados al amparo de la ley 27.743.

Por separado, el segundo párrafo del artículo 6° contempla el caso particular de planes de pago vigentes al 31 de marzo de 2024. Aquí es importante desgranar a qué casos se refiere el legislador y bajo qué condiciones se define el beneficio.

Del encabezamiento del párrafo que reza “Los casos de regularización de los planes de facilidades de pago a que hace referencia el inciso e) del artículo 3° de la presente ley, en la medida que se encuentren vigentes al 31 de marzo de 2024, tendrán las siguientes **condiciones y beneficios**:”, se pueden extraer algunas conclusiones: (el resaltado me pertenece).

-Se refiere a planes de pago

-Si bien en primer lugar remite al inciso e) del artículo 3° de la ley cuando incorpora al régimen a “las obligaciones fiscales vencidas al 31 de marzo de 2024, ……., incluidos los planes de facilidades de pago respecto de los cuales haya operado o no la correspondiente caducidad a dicha fecha”, la propia redacción del segundo párrafo del artículo 6° lo limita de la siguiente forma: “en la medida que se encuentren vigentes al 31 de marzo de 2024”.

Claramente dentro de este supuesto no quedaron incorporados los planes caducos, más allá que las obligaciones fiscales en ellos originalmente incluidas puedan ser regularizadas por el primer párrafo del artículo 6°.

-Para ese universo de planes que recepta el segundo párrafo del artículo 6° (vigentes al 31 de marzo con obligaciones vencidas a esa misma fecha) se aplican "condiciones" y "beneficios", que se enumeran inmediatamente al encabezamiento del segundo párrafo, y que se integran a una única conformación o cuerpo del supuesto, ellos son:

i) Se mantiene la fecha de consolidación original a todos los efectos. (Condición)

ii) Los intereses resarcitorios y punitorios devengados a la fecha de consolidación original serán condonados por el equivalente al treinta por ciento (30%). (Beneficio). Si bien el párrafo no distingue se entiende que sería eficazmente utilizable para regímenes de facilidades de pago que se vienen cumpliendo y que no contaban con condonaciones o eventualmente con beneficios menores al que aquí se otorga.

iii) Deberán regularizarse, exclusivamente, a través de alguna de las modalidades de cancelación establecidas en los incisos a), b) y c) del primer párrafo de este artículo, en cuyo caso la condonación de intereses establecida para tales supuestos resultará de aplicación para los devengados a partir de la fecha de consolidación original. (Beneficio con condiciones).

Este apartado vuelve a manifestar la intención del legislador de que respecto de los planes vigentes al 31 de marzo de 2024 para gozar del beneficio de condonación primero del 30% (intereses devengados con anterioridad a la consolidación original) y luego del 70%, 60% y 50% (posteriores a la consolidación original), deben necesariamente regularizarse y cancelarse, se entiende por el monto adeudado, en un plazo máximo de 3 cuotas. Se vislumbra el objetivo de transformar planes largos en planes muy cortos. No contempla este segundo párrafo del artículo 6° ningún otro supuesto más que el que se ha descripto y puede decirse con el propósito de que se abonen los intereses resarcitorios hasta el momento de la adhesión al presente régimen, por supuesto con el porcentaje de condonación que le resulte aplicable de acuerdo al momento de acogimiento. Y al mismo tiempo iguala los tratamientos de producir el devengamiento de intereses hasta el momento del acogimiento, en los planes que se elijan en el marco de la ley 27.743.

Por lo tanto, más allá de la claridad del supuesto previsto por el legislador, resultaría totalmente impensada la pretensión de extender los beneficios de condonación de intereses a planes vigentes con plazos de duración de mediano y largo plazo con tasas de financiación más bajas.

Para este último caso se debe tener en cuenta en forma concomitante y con idéntico razonamiento lo dispuesto en el artículo 7°, primer párrafo de la ley, el cual mediante remisión al artículo 6° segundo párrafo, prevé la condonación del cien por ciento (100%) de las multas aplicadas cuando se trate de obligaciones fiscales vencidas al 31 de marzo de 2024, inclusive. Y lo hace con la siguiente redacción: ……"Dicha condonación también se aplicará al supuesto contemplado en el segundo párrafo del artículo 6° de esta ley".

Esta última previsión fue la que requirió el desarrollo previo del segundo párrafo del artículo 6° analizado ut-supra, ya que esa remisión cita una hipótesis, perfectamente definida en un cuerpo único, delimitado e inequívoco, conformado por su encabezamiento y las condiciones y beneficios previstos. Por ello la condonación de la multa puede caber únicamente cuando se cumplan los tres puntos descriptos y analizados anteriormente. Además de resultar imposible tomar los planes vigentes sin el cumplimiento de las condiciones y beneficios allí desarrollados, se trocearía el párrafo arbitrariamente, y se abandonaría la intención del legislador de anticipar el ingreso de los saldos pendientes.

Por otra parte, como se dijo anteriormente ni el artículo 6° (intereses) ni el 7° (multas), contemplan otros supuestos de planes de pago vigentes que reciban beneficios. La ley limita los beneficios a los supuestos analizados y solo a ellos.

A todo ello se suma el acierto del organismo recaudador cuando en la Resolución 5525/2024, destina un apartado G a los fines de tratar la REFINANCIACION DE PLANES DE FACILIDADES DE PAGO VIGENTES. Allí claramente en su

artículo 17 prevé que se podrán refinanciar los planes de pago presentados hasta el 31 de marzo, inclusive, “a fin de gozar del beneficio de condonación de intereses y multas conforme a lo establecido en el Título I de la Ley 27.743, siempre que se encuentren vigentes….” y explícitamente dice que deberán observar las siguientes pautas, entre otras, la cancelación mediante pago al contado o en un plan de facilidades de hasta tres cuotas. Ello pone en evidencia las condiciones en que operan los beneficios en los planes vigentes.

Por ello, a mi entender, no resulta aplicable al presente caso el inciso c) del artículo 23 de la R.G. 5525/2024, pues allí inclusive se refiere a planes vigentes a la fecha de vigencia de la ley 27.743, diferenciándose de la previsión legal que la estableció al 31 de marzo de 2024.

Por demás resultaría impensado considerar que la resolución general creó un supuesto no previsto por el legislador, cuando además no conservaría la intención de acortar los plazos de cancelación para supuestos que no se concibieron con beneficios sino que éstos son sobrevinientes, sujetos a las condiciones fijadas por el legislador en la citada norma. Por otra parte, los antecedentes jurisprudenciales existentes están referidos a leyes que no consagraban beneficios escalonados decrecientes asociados al temprano acogimiento, como sí lo hace la Ley 27.743, como así tampoco puede atribuirse en esta última una impericia del legislador.

Por otro lado, cabe agregar que, si bien el régimen tutela la potestad del ente fiscal para actuar ante posibles incumplimientos de los planes para iniciar una ejecución por el saldo adeudado, dicho supuesto comprende a los planes otorgados al amparo de la ley N° 27.743.

Que, por lo expuesto, no procede la condonación en los términos de la ley 27.743 con relación a las multas apeladas, debiendo seguir los autos según su estado. Las costas de esta etapa se imponen a la vencida.

La Dra. Marmillon dijo:

I.- Que adhiero a los Considerandos I a III del voto que antecede.

II.- Que de lo manifestado por el ente recaudador en IF-2024-123738717-APN-DTD#JGM e IF-2025-13766781-APN-DTD#JGM surge que la obligación sustancial que diera origen a la multa aplicada fue regularizada mediante el plan de facilidades Q881113 consolidado el 29/09/2022 en 36 cuotas, que se encuentra en estado vigente.

Que, en consecuencia, a la luz de lo dispuesto por la ley 27.743 y el artículo 23 inc. c) de la RG 5525/2024 y habiendo manifestado la recurrente que no se encuentra comprendida en las causales de exclusión del régimen, corresponde declarar condonada la sanción aquí controvertida. Ello sin perjuicio de lo previsto en el artículo 13 de la norma reglamentaria.

Por la forma en que se resuelve, las costas se imponen en el orden causado.

III.- Cabe poner de manifiesto, que ya las resoluciones generales reglamentarias de las leyes 27.260 y 27.541 -con sus modificaciones- preveían idéntico tratamiento y que con fecha 5/9/2024 la Alzada -Sala IV- en oportunidad de resolver una cuestión análoga a la que aquí se ventila, consideró reunidos los extremos exigidos por las normas a que se refiere el Considerando II, a fin de otorgar el beneficio de la condonación de sanciones (conf. Transportes Figueroa S.R.L., 5/9/24, expte. TFN 31319493-i).

El Dr. Luis dijo:

I.- Que adhiero al relato de los hechos del voto del Dr. Martin.

II. Que debo recordar que la ley 27.743 (BO 8/7/2024) en su art. 1 dispuso –en lo que aquí interesa- “*Créase el Régimen de Regularización de Obligaciones Tributarias, Aduaneras y de la Seguridad Social con el fin de lograr el pago*

voluntario de las obligaciones que en el presente título se detallan. En este marco, se prevé la posibilidad de que los contribuyentes y responsables se acojan al régimen, obteniendo distintos beneficios según la modalidad de la adhesión y el tipo de deuda que registren" y luego, en su art. 6, estableció diferentes alternativas de adhesión (incs. "a" a "e") y en relación a todas ellas dispuso que *"…se condonará el cien por ciento (100%) de las multas aplicadas"* (art. 7, primer párrafo). Además, dispuso que *"Los casos de regularización de los planes de facilidades de pago… en la medida que se encuentren vigentes al 31 de marzo de 2024, tendrán las siguientes condiciones y beneficios*: *…iii) Deberán regularizarse, exclusivamente, a través de alguna de las modalidades de cancelación establecidas en los incisos a), b) y c)…"* (art. 6, segundo párrafo), es decir, en lo que aquí interesa, mediante la adhesión al régimen en un plan que no exceda de 3 cuotas. Finalmente, la norma también dispuso que *"Las multas y demás sanciones, correspondientes a obligaciones sustanciales devengadas hasta el 31 de marzo de 2024, inclusive, quedarán condonadas de pleno derecho, siempre que no se encontraren firmes y la obligación principal hubiera sido cancelada a dicha fecha. Este beneficio de condonación de sanciones no está sujeto al cumplimiento de ninguna condición o requisito más que haberse realizado el pago de la obligación sustancial al 31 de marzo de 2024, inclusive, y que se trate de una multa o sanción que no se encuentre firme ni cancelada a dicha fecha"* (art. 7, quinto párrafo).

Del juego armónico de las normas reseñadas surgen tres situaciones fácticas distintas: **1)** si la obligación principal que originó la multa fue regularizada mediante alguna de las opciones que otorga la ley (incs. "a" a "e" del art. 6), la multa quedará condonada en la medida del cumplimiento del plan, cuyo control obviamente le compete exclusivamente al organismo fiscal; **2)** si la obligación principal que originó la multa había sido regularizada en un plan anterior y se encontraba vigente al 31/3/2024, quedará condonada en la medida que se *reformule dicho plan* mediante alguna de las opciones que establecen un plan de 3 cuotas (incs. "a" a "c" del art. 6); y **3)** si la obligación principal que originó la multa fue íntegramente cancelada con anterioridad al 31/3/2024 quedará, sin más, condonada de pleno derecho (cuarto párrafo del art. 7).

Sobre la situación descripta en el punto 2, que exige la reformulación en el régimen de la ley 27.743 y en una de las opciones de 3 cuotas, no mella lo establecido por la norma reglamentaria, RG AFIP-DGI 5525/2024 (BO 15/7/2024), que en su art. 23 estableció: *"El beneficio de liberación de multas y demás sanciones correspondientes a obligaciones sustanciales de naturaleza tributaria o previsional resultará procedente cuando se verifique alguna de las siguientes condiciones: …c) Haberse regularizado la obligación sustancial y sus respectivos intereses mediante planes de facilidades de pago vigentes dispuestos con anterioridad a la entrada en vigencia del Título I de la Ley N° 27.743, siempre que la sanción no se encuentre firme ni cancelada a dicha fecha"*, toda vez que dicha norma reglamentaria, subalterna a la ley, implica un exceso reglamentario al definir una hipótesis de condonación no contemplada en los términos que la condicionó la norma legal, resultando por ende inaplicable.

No se me escapa que el legislador pudo haber establecido una solución similar a la del reglamentador –como lo hizo en las leyes 27.260 y 27.541 sin limitar la reformulación a 3 cuotas, por lo que sus normas reglamentarias no incurrieron en ningún exceso- pero justamente no lo hizo, y no cabe presumir su inconsecuencia o falta de previsión (Fallos 329:4007; 322:2189; 321:2021 y 2453 entre muchos otros). A ello, cabe agregar que resulta ajeno al control judicial y de este Tribunal el examen sobre la conveniencia, oportunidad, acierto o error del criterio adoptado por el legislador en el ámbito propio de sus atribuciones (Fallos 347:1137 entre otros) y además, la separación de poderes no consiente a los juzgadores el poder prescindir de lo dispuesto por la ley, so color de su posible injusticia o desacierto (Fallos: 342:1376 considerando 10, último párrafo, entre muchos otros).

De lo expresado por las partes y las constancias comprobadas de la causa surge que la situación de autos relativa a la regularización de los períodos 8, 9 y 11/2019 y 2 a 4 y 8 a 11/2020 del IVA encuadra justamente en el citado punto "2" y la actora no reformuló el plan al amparo de las disposiciones de la ley 27.743; por lo que correspondería rechazar la condonación por dichos períodos.

III. Que sin perjuicio de lo expuesto, toda vez que la Alzada admitió la aplicación del art. 23, inc. "c", de la RG 5525/2024 (CAF, Sala IV, in re *"Transportes Figueroa SRL (TF 31319493-I) c/ DGI s/ Recurso de organismo externo"*);

y por ende, la condonación dispuesta mediante la citada norma reglamentaria; razones de economía procesal conducen a adoptar dicho criterio y tener por condonadas las multas discutidas por los períodos 8, 9 y 11/2019 y 2 a 4 y 8 a 11/2020 del IVA. Las costas se imponen por su orden

En atención a la votación que antecede, por mayoria, **SE RESUELVE:**

Tener por condonadas las multas apeladas en autos. Costas por su orden.

Regístrese y notifíquese y oportunamente archívese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.06.13 17:21:25 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.06.17 14:57:49 -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: 2025.06.18 12:18:31 -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: 2025.06.18 12:18:32 -03:00