11352/2021.-
"RIO PLAGAS SRL (TF 57199970-I) c/DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO".

Buenos Aires, 26 de octubre de 2021.- PAF

Y VISTOS, CONSIDERANDO:

I.- Que el 13/03/2020 el Tribunal Fiscal de la Nación dictó *un primer pronunciamiento* en el cual confirmó la Resolución n° 208/19 emitida por la División Jurídica de la Dirección Regional Centro II de la A.F.I.P. - D.G.I., que aplicó a la actora una multa equivalente a dos (2) tantos del I.V.A. correspondiente a los períodos fiscales de mayo, julio y diciembre de 2016 y enero, febrero, marzo, abril, junio y julio de 2017, con sustento en los arts. 46 y 47, inc. c), de la ley 11.683 (t.o. de 1998 y sus modificaciones), reducido a un cuarto (1/4) del mínimo legal, conforme lo normado por el art. 49 de la citada norma, la cual ascendió en la suma de $ 199.409,28.

Asimismo, impuso las costas a la actora vencida y reguló los honorarios de la representación letrada del Fisco Nacional.

II.- Que con fecha 9/03/2021, el T.F.N. -por mayoría- dictó *un segundo pronunciamiento* por medio del cual resolvió condonar la sanción objeto de autos, distribuir las costas en el orden causado y disponer que la regulación de honorarios efectuada en la sentencia anterior devino inoficiosa a tenor de lo resuelto (ver fs. 369/372 del expte. adm. digitalizado).

Para así decidir, recordó que la parte actora solicitó la condonación de la multa confirmada –mediante la presentación efectuada con fecha 04/02/2021– tras informar el acogimiento a la moratoria dispuesta por la ley 27.541, y, señaló que, a tal fin, la peticionante acompañó constancias del certificado "Mi Pyme".

Destacó el Tribunal *a quo* que la representación fiscal replicó el traslado en cuestión manifestando que las sumas correspondientes al I.V.A. –períodos fiscales 05, 07 y 12/2016, y 01 a 04, 06 y 07/2017– que dieran origen a la sanción aplicada fueron incorporadas en el PLAN L084495, con fecha de consolidación 23/10/2018, de acuerdo a las consultas efectuadas a las bases del sistema "Mis Facilidades".

Indicó que la recurrente no se encuentra comprendida en las causales de exclusión de los puntos a) y b) del art. 16 de la ley 27.541, no contando con información respecto de los supuestos comprendidos de los incisos c) y d) y, finalmente, que el certificado Mi Pyme tenía vigencia hasta el 31 de octubre de 2021.

Acto seguido recordó lo previsto por el art. 8° de la ley 27.541 y los arts. 22 y 24 de la RG AFIP 4667/2020.

En este sentido, sostuvo: *"…no se encuentra controvertida ni la inscripción del recurrente en el régimen de Micro, Pequeñas o Medianas Empresas, ni la regularización de la obligación tributaria que diera origen a la sanción apelada en autos, ello en los términos previstos por la ley 27.541 y su reglamentación, como tampoco que la sanción aplicada no se encontraba firme al momento de la entrada en vigencia de dicha normativa.".*

"Por último, cabe agregar que el Fisco Nacional puso de resalto que el recurrente no está incurso en las causales de exclusión de los incisos a) (quiebra) y b) (delitos penal tributarios y aduaneros) del artículo 16 de la ley 27541, de acuerdo a las consultas efectuadas al Módulo de Juicios Universales del sistema Atenea y al Sistema de seguimiento de Causas Penales (SCP).".

"Teniendo en cuenta que de la lectura del art. 16 de la ley 27541 no surge que recaiga sobre el contribuyente la obligación de informar la ocurrencia de las causales de exclusión restantes (previstas en los incisos c y d), y sin que surja de estos actuados que la actora esté comprendida en tales supuestos, sumado a la reseña hasta aquí efectuada, no existe impedimento legal alguno para declarar condonada la sanción discutida en autos, debiéndose disponer el archivo de las actuaciones".

III.- Que, cabe destacar que obra agregado en el expediente administrativo -en formato digital- un escrito presentado por la parte demandada, de fecha 4/03/2021 (esto es, anterior al decisorio que admitió la condonación), mediante el cual expresó su oposición a la solicitud de condonación peticionada por la parte actora (ver fojas 374/376 del expte. adm. digitalizado), escrito que no fuera considerado en el pronunciamiento del 9/03/2021.

En él, la accionada razonó que no podía desconocerse que la sentencia de fecha 13/03/2020, notificada a ambas partes el mismo día, mediante la cual se confirmó el acto apelado que impuso una multa como sanción a la parte actora, se encuentra firme, consentida y pasada en autoridad de cosa juzgada, toda vez que la contribuyente no interpuso recurso de apelación, denunciando que el plazo para hacerlo feneció el 21/09/2020.

Al respecto, recordó lo previsto por el art. 192 de la ley 11.683 en cuanto a que establece que si no se interpone recurso de apelación contra lo decidido por el T.F.N., la sentencia pasará en autoridad de cosa juzgada y deberá cumplirse dentro de los 15 días de quedar firme.

Destacó que el acogimiento informado por la parte actora en la presentación de fecha 4/02/2021 lo fue respecto de la multa que quedó firme y, por ende, fuera del alcance del beneficio de condonación previsto por el art. 11 de la ley 27.541, normativa que transcribe, así como también lo previsto en el art. 22 de la RG 4667/2000 y en el art. 25 de la RG 4816/2020.

Alegó que al quedar firme la sentencia, por no haber sido recurrida, el tribunal jurisdiccional administrativo perdió jurisdicción para resolver sobre la condonación pretendida. Por lo tanto, en ese estado de la causa, peticionó que se rechace el pedido efectuado por su contraria.

IV.- Que con fecha 23/04/2021 la parte demandada interpuso recurso de apelación contra el resolutorio de fecha 9/03/2021, concedido mediante el proveído de fecha 27/04/2021 (ver fojas 378 y 379 del expte. adm. digitalizado), habiendo presentado con fecha 13/05/2021 su memorial (cfr. fojas 387/393 del expediente digitalizado).

Luego de reseñar los antecedentes de la causa y los argumentos dados por la vocal instructora, Dra. Gómez –al cual adhiriera la vocal O´ Donnell– en cuanto a que no existía impedimento alguno para que la contribuyente alcance el beneficio de condonación oportunamente solicitado en los términos de la ley 27.541, sostuvo que los fundamentos esgrimidos no se ajustan a derecho.

En tal sentido, afirmó que el Tribunal *a quo* se excedió en su jurisdicción al emitir una nueva sentencia mediante la cual condonó la sanción confirmada por tal dependencia con fecha 3/03/2020, cuyo

pronunciamiento se encontraba firme y pasado en autoridad de cosa juzgada.

Agregó que mediante la Resolución 2020-13-APN-TFN#MEC, el tribunal de grado dispuso la emergencia sanitaria con relación al COVID19 disponiendo la suspensión de los plazos procesales, la cual fuera levantada mediante resolución del 28/07/2020 por la cual se estableció la reanudación de los plazos de los pleitos que tramitaran bajo expedientes electrónicos a partir del 10/08/2020.

Sobre la base de lo indicado, concluyó que el plazo para apelar la sentencia del 3/03/2020 feneció el 21/09/2020 y, al no interponer recurso de apelación la contribuyente ésta convalidó el decisorio que confirmó la sanción de multa oportunamente recurrida. Citó y transcribió en apoyo de su postura el art. 192 de la ley 11.683.

Asimismo, aseveró que el T.F.N. perdió jurisdicción para resolver sobre la condonación peticionada en la forma en que lo hizo.

Manifestó que la preclusión opera como un impedimento o imposibilidad de reeditar las cuestiones que ya han sido objeto de tratamiento y resolución anterior, siendo éste un instituto que garantiza uno de los principios que debe estar en toda causa judicial; esto es, la seguridad, consistiendo aquel en la pérdida de la facultad procesal por haberse llegado a los límites fijados por la ley para su ejercicio. Citó doctrina y jurisprudencia en apoyo de su postura.

Sobre la base de lo expuesto, consideró que se verifica en la causa un supuesto de arbitrariedad manifiesta que abre la competencia de esta Alzada a efectos de subsanar el grave perjuicio que el decisorio apelado le ocasiona.

Por tal motivo, solicitó que se revoque el decisorio de fecha 13/03/2020, con costas.

V.- Que con fecha 28/06/2021, la parte actora contestó el traslado conferido (ver fojas 399/401 del expte. adm. digitalizado).

Luego de recordar los fundamentos expuestos por su contraria, sostuvo que éstos no se vinculan expresamente con la condonación de la multa, toda vez que su recurso se circunscribe a sostener que la sentencia no se encuentra ajustada a derecho, por lo que debe ser revisada ante esta instancia, puesto que -a criterio del ente recaudador- el T.F.N. no debió resolver la incidencia planteada por su parte.

Al respecto alegó que durante la sustanciación del pedido de condonación, el Fisco no impugnó el mismo ya que sólo se limitó a manifestar que la condonación no procedía, atento a existir una sentencia de multa firme del 13/03/2020.

Consideró que tal interpretación no resiste el menor análisis por cuanto la ley 27.541, de fecha 29/12/2019 (previa al dictado de la sentencia), dispuso que la condonación de multas y sanciones impositivas que no se encontraren firmes a la fecha del acogimiento al régimen y, para mayor abundamiento, recordó que su parte había regularizado sus obligaciones el 23/10/2018.

Interpretó que el tribunal actuante, más allá de la sentencia dictada, es el tribunal de origen de las actuaciones y que ante la incidencia sobreviniente dada por la existencia del beneficio general de condonación de multas y sanciones, correspondía lisa y llanamente que se resuelva el pedido de condonación.

Manifestó que al insistir el organismo recaudador con que la sentencia dictada con fecha 3/03/2020 se encontraba firme, soslayó que la ley 27.541 determina la condonación de las sanciones que no se encontraran firmes al momento del dictado de la norma y que estuvieran regularizadas; sobre lo cual, agregó que el Fisco Nacional había denunciado en su informe que la deuda estaba regularizada en el año 2018 y, como surge de las actuaciones, la multa no estaba firme al momento del dictado de la ley 27.541; por lo que, interpretó que resulta absurdo que no pueda ser resuelto el pedido de condonación por el tribunal de origen.

Sobre la base de lo expuesto, solicitó que se desestime con expresa imposición de costas el recurso interpuesto por su contraria, atento a encontrarse debidamente acreditada la procedencia de la condonación de la sanción de multa oportunamente impuesta a su parte.

VI.- Que así las cosas, cabe destacar que en el estudio y análisis de las posiciones de las partes, se seguirá el rumbo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, y de la buena doctrina interpretativa, que establece que los jueces no estamos obligados a analizar todas y cada una de las argumentaciones de las partes, sino tan sólo aquéllas que sean conducentes y que posean relevancia para decidir el caso con sustento en un pronunciamiento válido (cfr. C.S.J.N., *Fallos:* 258:304;

262:222; 265:301; 2 72:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970, entre otros; esta Sala, *in re,* “Strina, Natalia D. c/D.G.I.”, del 23/9/2014, entre muchos otros).

Asimismo, es menester recordar que, de conformidad con lo establecido por el art. 86 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.), en cuanto al análisis de las cuestiones de hecho y prueba relacionadas con la causa, se prevé una limitación en razón de la cual corresponde -en principio- estar a lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación, salvo que se demuestre que se ha incurrido en arbitrariedad manifiesta, en la valoración de dichos aspectos (conf. *Fallos:* 300:985 y esta Sala, *in re*, “Ferrari, Carlos Isidoro c/D.G.I.”, del 07/08/2014, entre muchos otros).

En especial, la ley hace referencia a la ocurrencia de una violación manifiesta de las formas legales en el procedimiento ante el T.F.N., lo que habilitaría a esta Cámara a declarar la nulidad de las actuaciones, salvo que corresponda abrir a prueba la causa en esta instancia lo que, de por sí, constituye una situación excepcional.

VII.- Que, así planteadas las cuestiones entre las partes, corresponde recordar que la cuestión a resolver por esta Alzada se centra en discernir si el Tribunal *a quo* contaba con la potestad jurídica necesaria para dictar el *segundo pronunciamiento* de fecha 9/03/2021, toda vez que ello es lo que surge de los agravios expresados por la demandada ya que, es pertinente aclarar, ninguna valoración se efectuó con relación a la procedencia o no de la condonación decretada en autos.

En apretada síntesis, el recurrente sostuvo que: a) el T.F.N. se habría excedido en su jurisdicción al dictar la segunda sentencia, por encontrarse firme y consentida la primera; b) es erróneo lo sostenido por el T.F.N. al indicar que la “primera sentencia” no se encontraba firme a la luz de la normativa analizada en el fallo; atento que la actora, al no haberla apelado, la consintió; c) al no haberse ordenado la suspensión de los plazos procesales, el 21/09/2020 adquirió firmeza la “primera sentencia” y 4) nos hallamos frente a un supuesto de “preclusión procesal”.

En orden a estos razonamientos es que solicitó se revoque el pronunciamiento dictado en segundo término.

VIII.- Que a fin de dirimir la cuestión traída a conocimiento de esta Alzada cabe recordar que:

a) Con fecha 13/03/2020 el T.F.N. dictó un primer pronunciamiento mediante el cual confirmó el acto administrativo que le aplicó a la actora una sanción de multa, por la suma de $ 199.409,28, por infracción a los arts. 46 y 47 inc. c) de la ley 11.683, relacionada con los períodos fiscales 05, 07 y 12/2016, y 01 a 04, 06 y 07/2017 del I.V.A., la que fue notificada a las partes en igual fecha.

b) Entre el 17/03/2020 y el 10/08/2020 se encontraron suspendidos los plazos procesales ante el T.F.N., a causa de la emergencia sanitaria ocasionada por el Covid-19; ver calendario de días inhábiles publicado en el sitio web del Tribunal Fiscal de la Nación.

c) Con fecha 6/10/2020 el Tribunal *a quo* dictó una providencia mediante la cual indicó que la sentencia dictada se encontraba firme.

d) Mediante la presentación efectuada el 4/02/2021 la parte actora solicitó la condonación de multa objeto de autos a la luz de lo normado por la ley 27.541.

e) El 9/03/2021 el T.F.N. emitió un segundo pronunciamiento en el cual, por mayoría, tuvo por condonada la sanción de multa objeto de autos.

IX.- Que, asimismo, es dable señalar que el art. 8° de la ley 27.541 (B.O. del 23/12/2019) -en su redacción original- establecía que: *"Los contribuyentes y responsables de los tributos y de los recursos de la seguridad social cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentren a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos, que encuadren y se encuentren inscriptos como Micro, Pequeñas o Medianas Empresas, según los términos del artículo 2° de la ley 24.467 y sus modificatorias y demás normas complementarias, podrán acogerse, por las obligaciones vencidas al 30 de noviembre de 2019 inclusive, o infracciones relacionadas con dichas obligaciones, al régimen de regularización de deudas tributarias y de los recursos de la seguridad social y de condonación de intereses, multas y demás sanciones que se establecen por el presente Capítulo. A tal fin, deberán acreditar su inscripción con el Certificado Mi Pyme, vigente al momento de presentación al régimen que se aprueba por la presente ley, conforme lo establecido por la Secretaría de Emprendedores y de la Pequeña y Mediana Empresa del actual Ministerio de Desarrollo Productivo. Podrán*

acogerse al mismo régimen las entidades civiles sin fines de lucro" (el resaltado es propio).

Por su parte, el artículo 12 de la referida ley, en su párrafo cuarto prevé el beneficio de condonación de pleno derecho de multas y demás sanciones correspondientes a obligaciones sustanciales devengadas al 30/11/2019 (fecha posteriormente prorrogada por la ley 27.562 hasta el 31/07/2020), siempre que no se encontrasen firmes y la obligación principal hubiese sido cancelada a la fecha de entrada en vigencia de las referidas leyes (esto es, diciembre de 2019 o agosto de 2020, respectivamente).

A su turno, la A.F.I.P. dictó la RG 4667 cuyo art. 25 establece: *"el beneficio de condonación de intereses y multas correspondientes a obligaciones de capital canceladas con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley N° 27.541, en los términos del artículo 12 de la misma, se registrará en forma automática en el sistema "Cuentas Tributarias" así como en el servicio con Clave Fiscal "CCMA - Cuenta Corriente de Monotributistas y Autónomos". Será requisito para hacer efectivo el beneficio de condonación obtener el "Certificado Mi Pyme" hasta el día 31 de agosto de 2020, en los términos de la Resolución N° 220/19 de la ex Secretaría de Emprendedores y de la Pequeña y Mediana Empresa y sus modificatorias"* (el destacado es propio).

Además, cabe señalar que la reglamentación de la ley 27.541 dispuso que: *"…se entenderá por firmes [a las multas y sanciones] emergentes de actos administrativos que a la fecha de acogimiento o a la fecha de entrada en vigencia de la mencionada ley*, *según corresponda, se hallaren consentidas o ejecutoriadas, de conformidad con las normas de procedimiento aplicables, cualquiera sea la instancia en que se encontraran (administrativa, contencioso-administrativa o judicial)"* (RG 4667, art. 22., B.O. del 31/01/2020).

Con el dictado de la ley 27.562 (B.O. del 26/08/2020) se sustituyó el artículo 8° *supra* por -en lo que al caso interesa- el siguiente: "*los contribuyentes y las 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, podrán acogerse, por las obligaciones vencidas al 31 de julio de 2020 inclusive o infracciones*

relacionadas con dichas obligaciones, al régimen de regularización de deudas tributarias y de los recursos de la seguridad social y de condonación de intereses, multas y demás sanciones que se establecen en el presente capítulo. Se excluyen de lo dispuesto en el párrafo anterior las deudas originadas en cuotas con destino al régimen de riesgos del trabajo, los aportes y contribuciones con destino a las obras sociales y a los siguientes sujetos: Personas humanas o jurídicas que, no revistiendo la condición de: i) Mi Pymes, ii)…".

Asimismo, el art. 24 de la RG 4816 (B.O. del 15/09/2020, modificada por la RG 4873 del 04/12/2020), establece: *"El beneficio de liberación de multas y demás sanciones por incumplimiento de obligaciones formales susceptibles de ser subsanadas, procederá en la medida que no se encuentren firmes ni abonadas y se cumpla con el respectivo deber formal con anterioridad al 15 de diciembre de 2020. (Expresión "…con anterioridad al 30 de noviembre de 2020.", sustituida por la expresión "…con anterioridad al 15 de diciembre de 2020.", por art. 1° inc. b) de la Resolución General N° 4873/2020 de la AFIP, B.O. 4/12/2020. Vigencia: desde la fecha de su dictado)".*

Y, el art. 25 dispone que: *"El beneficio de condonación de sanciones que no se encuentren firmes ni abonadas correspondientes a obligaciones sustanciales de naturaleza tributaria o previsional, resultará procedente cuando se verifique alguna de las siguientes condiciones: a) Haberse efectuado el pago íntegro de la obligación sustancial al momento de entrada en vigencia de la Ley N° 27.562, siempre que la sanción no se encuentre firme ni abonada a dicha fecha. b) Haberse regularizado la obligación sustancial e intereses no condonados mediante compensación, pago al contado o plan de facilidades de pago, en los términos de la presente resolución general, en la medida en que la sanción no se encuentre firme a la fecha de acogimiento al régimen de regularización. c) Haberse regularizado la obligación sustancial y su respectivo interés mediante planes de facilidades de pago vigentes dispuestos con anterioridad al momento de entrada en vigencia de la Ley N° 27.562, siempre que la sanción no se encuentre firme ni abonada a dicha fecha".*

X.- Que sentado lo expuesto, corresponde precisar que el accionar del T.F.N. en el marco de las presentes actuaciones se encontró circunscripto a dos claros ámbitos.

Por un lado, al expedirse con relación a la legitimidad -o no- de la sanción de multa que le fuera aplicada a la parte actora lo que involucró el análisis del tipo infraccional -en el caso los arts. 46 y 47, inc. c), de la ley 11.683- ello así, como consecuencia del recurso de apelación interpuesto por la contribuyente, lo cual derivara en el dictado de la "primer sentencia", de fecha 13/03/2020 en la cual se confirmó el acto apelado.

Luego, como consecuencia del pedido de condonación formulado por la parte actora en el marco de la ley 27.541 lo que diera lugar, luego de haberse cumplido los trámites procesales, en el dictado del "segundo pronunciamiento" de fecha 9/03/2021; siendo este último el cuestionado en autos.

Al respecto -siguiendo la interpretación efectuada por la Sala III en una causa análoga a la presente, cuyo razonamiento se comparte y se hace propio por resultar aplicable al caso de autos-, cabe señalar que: *"… tal distinción de asuntos y procesos es la que permite advertir que el T.F.N. sí contaba con la potestad jurídica para dictar la "segunda sentencia"* (cfr, Tribunal citado, *in re,* "NEOBIO S.R.L. (TF 93416135-I) c/ Dirección General Impositiva s/Recurso Directo de Organismo Externo", causa n° 4539/2021, del 14/10/2021).

"*En efecto, prevé la ley 27.541 que la multa, para poder ser condonada, no debe encontrarse firme 'a la fecha del acogimiento al plan', lo cual así habría sucedido".* A lo que cabe agregar que tampoco la sanción se encontraba firme a la fecha en que fuera dictado el marco normativo del beneficio impositivo analizado, ni por la vigencia de la ley 27.541 ni de la ley 27.562.

"Entonces, pretender activar y retrotraer los efectos de la cosa juzgada que alcanzaría a la "primera sentencia" –lo que, siguiendo la tesis del organismo fiscal, habría acaecido el 21/09/2020– (idéntica fecha a lo acontecido en estos autos) *al debate en torno a la condonación de la multa, implicaría, por un lado, combinar indebidamente los dos asuntos anteriormente descriptos, y por el otro, desatender los claros preceptos impresos en la ley 27.541".*

"…Por último, y a título ilustrativo, digamos que distinto sería el escenario si el T.F.N. hubiere denegado la condonación de la multa, sea por la razón que fuere, y dicho pronunciamiento adquiriera firmeza; en tal caso se volvería al asunto de base –la legitimidad de la multa–, donde la firmeza de la "primera sentencia" agotaría el debate (cfr. ley 11.683, art. 192, primer párrafo in fine)".

XI.- Que, por último, corresponde indicar que esta Alzada se encuentra imposibilitada de analizar la procedencia o improcedencia del beneficio de condonación de la multa concedida en autos (con relación principalmente a la temporaneidad del acogimiento del contribuyente), toda vez que ello no ha sido materia de decisión por parte del T.F.N., ni de agravios o tan siquiera de planteo específico alguno, por parte del fisco.

En orden a la consideración de todo lo expuesto hasta aquí es que corresponde desestimar el recurso de apelación interpuesto por el Fisco Nacional y confirmar la resolución del T.F.N. de fecha 9/03/2021, en cuanto fue materia de recurso.

Por todo lo expuesto, **SE RESUELVE:** 1º) Desestimar el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada y, en consecuencia, confirmar la sentencia del 9/03/2021, en lo que ha sido materia de agravios y 2º) distribuir las costas en el orden causado, atento a las particularidades y lo novedoso de la cuestión analizada (conf. art. 68, segundo párrafo, del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria por conducto del art. 197 de la ley 11.683, t.o. 1998 y modif.).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

LUIS M. MÁRQUEZ

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

Fecha de firma: 26/10/2021
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA

#35655793#306504662#20211025221804040