Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA IV

9931/2022 "OSTRY, SILVIA BEATRIZ (TF 53740582-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO"

Buenos Aires, de noviembre de 2022

VISTO Y CONSIDERANDO:

1º) Que, conforme surge de los presentes autos, el 19 de abril de 2021 el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó la resolución de la AFIP-DGI por la que se le había aplicado a la actora una multa en los términos del art. 46 y 47 incs. a, y c, de la ley 11.683. Impuso las costas a la vencida, salvo en lo que hace a la reducción de la sanción que las fijó por su orden.

Para así resolver consideró que si bien se encontraban cumplidos los requisitos del art. 12 de la ley 27.541, en tanto la multa no estaba firme y la obligación principal había sido cancelada al 31/7/2020, conforme surge del informe producido por la representación fiscal, el contribuyente no tenía certificado Mipyme. Asimismo, había negado haber repatriado bienes del exterior, requisito éste inexcusable para no quedar excluido como sujeto habilitado para usufructuar el régimen bajo análisis. En consecuencia, y teniendo en cuenta las constancias de autos, no correspondía otorgar el beneficio de condonación solicitado.

En cuanto a la procedencia de la sanción impuesta, el elemento objetivo había quedado evidenciado en virtud de la sentencia de la Sala II de este Fuero en donde se había concluido que la utilización del quebranto de fuente extranjera era indebido y consecuentemente el impuesto ingresado también.

Sin perjuicio de las aseveraciones genéricas vertidas por la actora, la multa aplicada se ajustaba a la realidad de los hechos acaecidos, y el sistema presuncional había sido correctamente aplicado, por lo que correspondía a la actora desvirtuarlas, cuestión que no había ocurrido.

No obstante ello, y con relación al *quantum*, si bien la graduación de la pena es discrecional del juez administrativo, se observaba que en el acto de condena se había fijado en 3 veces el tributo determinado, sin dar mayores fundamentos para justificar esa graduación por encima del mínimo contemplado por la norma, sumado ello al hecho de que no surgía de las actuaciones que la recurrente tuviese antecedentes sumariales previos, razón por la que se estimaba procedente reducirla al mínimo legal. Con costas en la proporción que se confirmaba y por su orden en lo que se reducía.

2°) Que, disconforme con la decisión, **la actora apeló** y expresó agravios el 29/6/2021, contestado el 22/2/2022.

Afirma que se ha efectuado una errónea interpretación y aplicación de las normas de regularización fiscal de las leyes 27.541y 27.562.

Sostiene al respecto que el beneficio de condonación en el caso procede de pleno derecho, según lo dispuesto en el art. 12, cuarto párrafo de la primera de las precitadas leyes.

En efecto, manifiesta que se advierten las equivocadas conclusiones a las que arriba el fallo apelado en cuanto a la no aplicación del beneficio de condonación de la sanción en cuestión, producto de una interpretación restrictiva y apartada de las disposiciones aplicables al caso concreto por parte de los vocales, quienes han incurrido en una evidente confusión respecto de los requisitos y condiciones exigidas en el art. 8º de la ley 27.541 y su posterior modificación por la ley 27.562, y las causales de exclusión subjetivas allí establecidas, que resultan únicamente de aplicación para el caso de aquellos contribuyentes que al momento de entrada en vigencia del régimen dispuesto en las mencionadas leyes todavía no hubiesen regularizado su situación fiscal y pretendan hacerlo mediante el acogimiento a sus beneficios.

Destaca en tal sentido que para aquellos supuestos en que se hubiese cancelado todo con anterioridad a la entrada en vigencia del nuevo régimen, como en el caso de autos, el beneficio opera de pleno derecho. De modo que resulta arbitrario requerirle el cumplimiento de requisitos y condiciones que no son aplicables ni exigibles para gozar del beneficio, tales como contar con el certificado MiPyme y proceder a la repatriación de bienes del exterior.

Por lo expuesto, solicita que se revoque la resolución apelada en cuanto le denegó el beneficio de condonación, que para el caso opera de pleno derecho.

Subsidiariamente, para el supuesto que no proceda la condonación, en lo que refiere a la sanción impuesta, afirma que no existe dolo en su obrar sino una cuestión de diferencia de criterios interpretativos en cuanto a la deducción de quebrantos o pérdidas de fuente extranjera. Se agravia de los honorarios regulados a los letrados del Fisco por considerarlos altos.

Por su parte, los letrados de la AFIP apelan sus emolumentos por bajos.

3º) Que, según surge de las constancias de la causa, no se encuentra controvertido que la parte actora canceló la obligación principal que diera lugar a la multa discutida en el marco de los presentes actuados el 28 de junio de 2019, es decir con anterioridad a la entrada en vigencia de la ley 27.541 y su modificatoria, no presentó certificado MIPyME y posee un activo en el exterior

-de acuerdo a la calificación prevista en el art. 8° de la ley 27.541- del que no se registra repatriación en los términos allí dispuestos.

Por otra parte, no se encuentra dentro de los sujetos excluidos por el art. 16 de la ley 27.541 y su modificatoria.

Así pues, la cuestión en debate requiere determinar si la sanción que motivó el presente proceso **se encuentra condonada de pleno derecho de acuerdo a lo dispuesto por el art. 12, cuarto párrafo, de la ley 27.541 y su modificatoria**.

4°) Que, el art. 8° de la ley 27.541 -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 MiPyME, 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, disponía que "*Las multas y demás sanciones, correspondientes a obligaciones sustanciales devengadas al 30 de noviembre de 2019, quedarán condonadas de pleno derecho, siempre que no se encontraren firmes a la fecha de entrada en vigencia de esta ley y la obligación principal hubiera sido cancelada a dicha fecha*".

A su turno, la AFIP dictó la RG 4667 cuyo art. 25 reza: "*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 MiPyME" 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).

Ahora bien, la ley 27.562 -B.O. 26/08/20- sustituyó el artículo 8° *supra* reseñado por 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) MiPymes, ii) entidades sin fines de lucro y organizaciones comunitarias inscriptas como fundaciones, asociaciones civiles, simples asociaciones y entidades con reconocimiento municipal y que, con domicilio propio y de sus directivos fijado en territorio nacional, no persigan fines de lucro en forma directa o indirecta y desarrollen programas de promoción y protección de derechos o actividades de ayuda social directa, y iii) personas humanas y sucesiones indivisas que sean consideradas pequeños contribuyentes en los términos que determine la Administración Federal de Ingresos Públicos, posean activos financieros situados en el exterior, excepto que se verifique la repatriación de al menos el treinta por ciento (30%) del producido de su realización, directa o indirecta, dentro de los sesenta (60) días* ***desde la adhesión*** *al presente régimen, en los términos y condiciones que determine la reglamentación. Para el caso de personas jurídicas, la condición de repatriación será de aplicación para sus socios y accionistas, directos e indirectos, que posean un porcentaje no inferior al treinta por ciento (30%) del capital social de las mismas. Quedan incluidos en estas disposiciones quienes revistan la calidad de uniones transitorias, agrupamientos de colaboración, consorcios de cooperación, asociaciones sin existencia legal como personas jurídicas, agrupamientos no societarios o cualquier otro ente individual o colectivo, incluidos fideicomisos*".


#36333978#348932616#20221110091842221

Asimismo, -y en lo que aquí interesa- la ley 27.562 reemplazó el párrafo cuarto del artículo 12 de la ley 27.541 por el siguiente: "*las multas y demás sanciones correspondientes a obligaciones sustanciales devengadas al 31 de julio de 2020 quedarán condonadas de pleno derecho, siempre que no se encontraren firmes a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley modificatoria y la obligación principal hubiera sido cancelada a dicha fecha*".

Por su parte, el art. 25 de la RG 4816 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*".

El art. 28 de esa misma norma establece que "*El beneficio de condonación de intereses y multas correspondientes a obligaciones de capital canceladas con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la Ley N° 27.562, en los términos del artículo 12 de la Ley N° 27.541 y sus modificaciones, se registrará -una vez cumplidos los distintos requisitos dispuestos en la presente norma- en forma automática en el sistema "Cuentas Tributarias" así como en el servicio con Clave Fiscal "CCMA - Cuenta Corriente de Monotributistas y Autónomos", según corresponda*".

5°) Que, esta Sala se ha pronunciado en la causa 6488/2021 "Telcom Ventures de Arg. SA c/DGI s/recurso directo de organismo externo" el 2 de septiembre de 2021 en cuya oportunidad dijo que un análisis integral del plexo legislativo involucrado permite considerar que la condición de repatriación a la que refiere el art. 8° de la ley 27.541 se encuentra establecida únicamente para aquellos sujetos que pretendan acogerse al régimen de moratoria y gozar de los beneficios previstos para las obligaciones tributarias regularizadas en los términos allí dispuestos, pero no para la condonación de las multas correspondientes a

obligaciones sustanciales canceladas con anterioridad a la entrada en vigencia de dicha ley, supuesto contemplado en el cuarto párrafo del art. 12 de la referida norma.

En efecto, el art. 8° de la ley 27.541 *supra* transcripto resulta claro en cuanto exige la repatriación de al menos el 30% del producido de la realización de los activos extranjeros *"dentro de los sesenta (60) días* ***desde la adhesión al presente régimen****, en los términos y condiciones que determine la reglamentación*". En esa misma línea, el art. 8°, punto 2°, de la RG 4816 establece que: "*En el caso de que* ***el mismo sujeto regularice la deuda mediante diversos planes de facilidades de pago, pago al contado y/o compensación, el plazo de SESENTA (60) días*** *previsto en el artículo 8° de la Ley N° 27.541 y sus modificaciones* ***se computará desde la primera adhesión****"*. Seguidamente, el punto 3° del mismo artículo reza: *"El incumplimiento de la repatriación del producido de la realización de los activos financieros en el plazo fijado en el artículo 8° de la Ley N° 27.541 y sus modificaciones, en los términos y condiciones previstos en esta resolución general,* ***determinará el rechazo de la adhesión al régimen de regularización****"*.

En ese mismo orden de ideas, se inscribe el art. 59 de la RG 4816 en cuanto establece que "***Los sujetos que adhieran al presente régimen deberán informar****, con carácter de declaración jurada,* ***los socios, accionistas y/o similares, titulares de por lo menos el TREINTA POR CIENTO (30%) del capital social y/o similar****, a la fecha de entrada en vigencia de la Ley N° 27.562*" y aquellos alcanzados por el requisito de repatriación "*deberán informar con carácter de declaración jurada, el monto total de los activos financieros situados en el exterior que posean a la fecha de entrada en vigencia de la Ley N° 27.562. A esos fines,* ***los contribuyentes que efectúen la adhesión deberán adjuntar en formato ".pdf", un informe especial extendido por contador público independiente matriculado*** (…) *quien se expedirá* ***respecto de la razonabilidad, existencia y legitimidad de los activos financieros situados en el exterior***".

En este escenario, no resulta ocioso señalar que, de acuerdo a la nota aclaratoria 38.1 de la RG 4816, "***La adhesión se refiere a la manifestación de la voluntad a través del reconocimiento de la deuda mediante el plan de facilidades de pago, pago al contado o compensación***"; definición que no condice con el significado de la locución "*de pleno derecho*" incorporada por el legislador en el art. 12, cuarto párrafo, de la ley 27.541 -y su modificatoria- y utilizada por el Máximo Tribunal para calificar los efectos de aquellas normas que no requieren "*petición de parte*" (conf. *Fallos*: 277:347; 281:297; 295:729 y 815; 321:3160 y 330:4544).


#36333978#348932616#20221110091842221

En este mismo sentido, y sin bien con relación a la condonación de pleno derecho receptada en el art. 56 de la ley 27.260, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, distinguió el supuesto regido por los arts. 52 y 53, referidos a la regularización de obligaciones vencidas, de la condonación de multas formales, materiales y de intereses resarcitorios correspondiente a obligaciones ya canceladas prevista en el art. 56 de la ley y consideró desacertado sujetar su procedencia al cumplimiento de los requisitos previstos para el acogimiento de la moratoria (en ese caso, el desistimiento y renuncia de toda acción y derecho, incluso el de repetición). De este modo, el Alto Tribunal confirmó la sentencia dictada por esta Sala *in re* 15951/2017 "*Bunge Argentina SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", sent. del 11/04/17 (conf. *Fallos*: 343:702).

Por lo demás, en nada modifica lo expuesto la circunstancia de que el art. 28 de la RG 4816 supedite el registro automático de la condonación en el sistema informático del organismo recaudador al cumplimiento de *"los distintos requisitos dispuestos en la presente norma"*. Ello es así, por cuanto: **(i)** a diferencia de la redacción del art. 25 de la RG 4667 *supra* transcripto, el art. 28 de la RG 4816 no establece requisitos "*para hacer efectivo el beneficio de condonación"* sino para efectuar un registro automático de la misma; y **(ii)** la disposición mencionada en último lugar refiere a la condonación de pleno derecho de multas e intereses y respecto a estos últimos, el art. 9°, último párrafo de la RG 4816, prescribe "*De tratarse de obligaciones tributarias canceladas con anterioridad a la vigencia de la Ley N° 27.562 que se encuentren en curso de discusión en sede administrativa, contencioso-administrativa o judicial por vía de repetición, el beneficio de condonación de los intereses en los términos previstos en el quinto párrafo del artículo 12 de la Ley N° 27.541 y sus modificaciones resultará procedente siempre que el interesado desista de la acción y del derecho y renuncie a la promoción de cualquier procedimiento respecto de la obligación cancelada, en cuyo caso deberá presentar el formulario de declaración jurada N° 408 (Nuevo Modelo) mediante el servicio con Clave Fiscal denominado "Presentaciones Digitales", implementado por la Resolución General N° 4.503 y su complementaria, seleccionando el trámite "Presentación F. 408 - Allanamiento o desistimiento"*.

Es dable advertir que el legislador podría haber incorporado la limitación prevista en el art. 8° de la ley 27.541 y su modificatoria en el art. 16 de esa norma que excluye "*de las disposiciones de esta ley*" a quienes se hallen en alguna de las situaciones allí enumeradas, o bien replicarla en el art. 12 para que

proceda la condonación de las multas y demás sanciones, pero no lo hizo. Frente a ello, no cabe presumir la inconsecuencia o falta de previsión del legislador (arg. *Fallos*: 315:1922; 321:2021 y 2453; 322:2189; 329:4007, entre otros), sin que quepa atribuir a las normas un alcance que implique la tacha de inconsecuencia en el órgano del cual emanan (*Fallos*: 310:1689 y dictamen de la Procuradora Fiscal al que remite la Corte Suprema en *Fallos*: 343:702).

Por las consideraciones de hecho y de derecho *supra* efectuadas y en atención a lo ya resuelto por este Tribunal en la causa "Telcom Ventures de Arg. SA c/DGI s/recurso directo de organismo externo" del 2 de septiembre de 2021, antes citada, corresponde hacer lugar al recurso intentado y revocar el pronunciamiento recurrido.

Es dable señalar al respecto que si bien en el art. 48 de la Res. 5101/2021 se incorporó la exigencia de la repatriación para los sujetos alcanzados por los beneficios de la condonación del art. 12, ptos. 4º y 5º, de la ley 27.541, esta normativa no resulta aplicable a la actora dado que su situación quedó consumada con anterioridad a su entrada en vigencia (18-11-21).

Las costas se imponen en ambas instancias por su orden en atención a la naturaleza de la cuestión y la forma en que se resuelve (art. 68, segunda parte del CPCCN).

Por lo expuesto se deja sin efecto la regulación de honorarios a favor de los letrados del Fisco.

Por todo lo expuesto **SE RESUELVE**: hacer lugar a los agravios de la actora, revocar la resolución apelada y declarar condonada de pleno derecho la sanción discutida en los presentes autos, con costas en ambas instancias por su orden (art. 68, segunda parte del CPCCN).

ASI SE RESUELVE.

MARCELO DANIEL DUFFY

JORGE EDUARDO MORÁN

ROGELIO W. VINCENTI

Fecha de firma: 10/11/2022
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ROGELIO W VINCENTI, JUEZ DE CAMARA

#36333978#348932616#20221110091842221