Expte. CAF 3032/2024/CA1: "**SOCIEDAD ANÓNIMA GANADERA FINANCIERA SAN RAFAEL (TF 57208758-I) C/ DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA S/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO**"

Buenos Aires, de octubre de 2024. MEC

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I. Mediante sentencia del 16/3/2023, la Sala "A" del Tribunal Fiscal de la Nación rechazó —con costas— el recurso de apelación interpuesto por S.A. Ganadera y Financiera San Rafael y, en consecuencia, confirmó la **resolución 300/2022** dictada por la Dirección Regional Bahía Blanca de la Administración Federal de Ingresos Públicos ("AFIP"), por medio de la cual se le había aplicado una multa de **$2.977.815,18** en los términos del artículo 45 de la ley 11.683, equivalente a dos veces el monto omitido de ingresar en el Impuesto a las Ganancias por el periodo fiscal 2021.

Para así decidir, destacó que, como consecuencia de la fiscalización efectuada por la entidad fiscal, se detectó que la recurrente había omitido declarar débitos fiscales, lo que ocasionó que ingresara un impuesto menor al que correspondía. Puso de resalto, asimismo, que esa inexactitud había sido reconocida por la propia contribuyente mediante la presentación de declaraciones juradas rectificativas, en las que se aceptaron las impugnaciones formuladas por el Fisco Nacional.

Con relación a la concurrencia del elemento subjetivo indispensable para la configuración de la infracción, señaló que, si bien la no presentación de declaraciones juradas no podía erigirse como un elemento constitutivo de la conducta imputada, no era posible soslayar las consecuencias derivadas de ese hecho puesto que, al tratarse de un impuesto de carácter autodeclarativo, es el propio obligado al pago quien realiza el cálculo e informa con carácter juratorio la materia imponible de la que luego resulta el monto del gravamen a ingresar. Desde esa perspectiva, indicó que, en la medida en que la omisión no podía considerarse carente de culpa, por cuanto había sido el inicio de la fiscalización por el ente recaudador lo que motivó la presentación de la declaración jurada rectificativa.

Por otra parte, consideró que no se configuraba en el caso un supuesto de error excusable —proveniente de una razonable oscuridad de la norma o por criterios interpretativos que colocasen al contribuyente en la posibilidad de equivocarse al aplicarla— que permitiera excluir la culpabilidad de la actora.

Expte. CAF 3032/2024/CA1: "**SOCIEDAD ANÓNIMA GANADERA FINANCIERA SAN RAFAEL (TF 57208758-I) C/ DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA S/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO**"

Finalmente, entendió que no se verificaba ningún supuesto que habilitara la posibilidad de atenuar la sanción impuesto, máxime cuando la firma actora resultaba ser reincidente.

II. Contra dicho pronunciamiento, la actora interpuso recurso de apelación el 25/4/2023 y expresó agravios el 27/4/2023, los que fueron contestados por el Fisco Nacional con fecha 27/2/2024.

En su memorial, *en esencia*, la recurrente formuló las siguientes críticas:

(i) que la sentencia apelada omitió considerar la falta de configuración del elemento subjetivo —en el caso, culpa—, necesario para que se verifique la conducta infraccional.

(ii) que el Tribunal Fiscal realizó una errónea apreciación del instituto del error excusable.

(iii) que existen motivos suficientes para atenuar la cuantía de la multa ya que "*siempre le prestó toda la colaboración necesaria al ente impositor como para que pueda llevar adelante su labor de fiscalización*" y presentaba "*una adecuada organización, actualización, técnica y accesibilidad de las registraciones contables y archivos de comprobantes, en relación con la capacidad contributiva del infractor*".

III. Por medio de la sentencia dictada el 4/12/2023, el Tribunal Fiscal reguló los honorarios de los doctores José Antonio Rodríguez y Tomás Ciminieri en la cantidad de **3,61** y **9,02 U.M.A.**, por las labores desarrolladas en su carácter de letrado apoderado y patrocinante —respectivamente— de la AFIP.

IV. Contra la regulación de esos honorarios, la sociedad actora interpuso recurso de apelación por considerarlos elevados, cuyos fundamentos fueron replicados por Tomás Ciminieri el 9/2/2024.

V. Elevadas las presentes actuaciones a este Tribunal, el 25/4/2024 pasaron al acuerdo para dictar sentencia.

VI. Efectuado el llamado de autos antedicho, el 22/8/2024, la actora realizó una presentación ante esta Alzada, por medio de la cual puso en conocimiento la sanción por el Congreso de la ley 27.743, así como el dictado de la resolución general de AFIP 5525/2024.

Expte. CAF 3032/2024/CA1: "**SOCIEDAD ANÓNIMA GANADERA FINANCIERA SAN RAFAEL (TF 57208758-I) C/ DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA S/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO**"

Tras describir la cuestión sometida a consideración del Tribunal y los aspectos más relevantes de la nueva normativa, sostuvo que "*la multa por omisión discutida en esta causa debe ser condonada dado que se verifican plenamente todas las condiciones para gozar del mentado beneficio de excepción*". En particular, puso de resalto: ***(i)*** que se encontraba controvertida una obligación correspondiente al Impuesto a las Ganancias por el ejercicio fiscal 2021; ***(ii)*** que aquella había sido regularizada mediante un plan de facilidades de pago anterior al 31/3/2024; y ***(iii)*** que la sanción no se encontraba firme por haber sido cuestionada ante esta instancia.

VII. Ante ello, como medida para mejor proveer, el 29/8/2024, esta Sala requirió a la AFIP que informara: ***(i)*** si la obligación sustancial que motivaba la sanción controvertida había sido cancelada con anterioridad al 31/3/2024; y ***(ii)*** si se verificaba alguna de las obligaciones y sujetos identificados en el artículo 4º de la ley 27.743.

VIII. En consecuencia, el 9/9/2024, el Fisco Nacional dio cumplimiento con lo requerido y, en particular, informó que el contribuyente había cancelado el monto adeudado en concepto de Impuesto a las Ganancias por un total de $1.488.907,59 a través del plan de pagos P867757, **presentado el 7/3/2022 y cancelado el 16/11/2022** en ocho cuotas. Por su parte, también señaló que no se verificaba que hubiera sido declarada en quiebra ni condena alguno por delitos previstos en las leyes 22.415, 23.771, 24.769 y 27.430, con anterioridad a la entrada en vigencia del Régimen de Regularización de Obligaciones Tributarias, Aduaneras y de la Seguridad Social (artículo 4º, incisos i y j). No obstante, aclaró que no podía informar acerca de las causales contempladas en los incisos k, l y m, por lo que solicitó que se corriera traslado a la actora para que declarase no encontrarse alcanzada por ninguna de las causales de exclusión previstas normativamente.

IX. Con carácter previo a resolver, con fecha 17/9/2024, el Tribunal intimó a la parte actora para que manifestara, como declaración jurada, si se encontraba incursa en alguna de las causales de exclusión previstas en la ley 27.743 y sus reglamentaciones.

X. El 23/9/2024, con carácter de declaración jurada, la recurrente puntualizó no encontrarse incursa en ninguna de las causales de exclusión

contempladas en el artículo 4º de la ley 27.743 y, por consiguiente, reiteró su pedido para que se condonara la multa controvertida en estas actuaciones.

XI. Con fecha 27/9/2024, el Tribunal volvió a pasar los autos al acuerdo para resolver.

XII. La ley 27.743 (B.O. 8/7/2024) establece el denominado "Régimen de Regularización de Obligaciones Tributarias, Aduaneras y de la Seguridad Social", cuyo Título I contempla las "Medidas Fiscales Paliativas y Relevantes".

De acuerdo con su artículo 2º, los contribuyentes y responsables de las obligaciones tributarias y aduaneras —en lo que aquí interesa— podrán acogerse a él por las obligaciones vencidas al 31/3/2024, inclusive, y por las infracciones cometidas hasta dicha fecha relacionadas o no con aquéllas. Ese acogimiento puede formularse desde la fecha de entrada en vigencia de la reglamentación dictada por la AFIP y hasta transcurridos ciento cincuenta días corridos desde esa fecha, inclusive.

Por su parte, el artículo 3º, inciso a, prevé que quedan incluidas aquellas obligaciones que se encontrasen en curso de discusión en sede administrativa o judicial, en tanto el contribuyente se allane o desista, incondicionalmente, de las obligaciones regularizadas, renunciando a toda acción y derecho —incluso el de repetición— y asumiendo el pago de las costas.

El artículo 6º contempla los beneficios a los que, con carácter general, accederían los sujetos que se acogieran el régimen. En particular, refiere a la condonación de los intereses resarcitorios y punitorios devengados, por un porcentaje variable de acuerdo con el momento en que se efectivizara la adhesión al régimen y la forma de pago elegida. Por otro lado, el artículo 8º consagra la condonación de pleno derecho de la totalidad de los intereses resarcitorios y punitorios correspondientes a las obligaciones fiscales canceladas con anterioridad al 31/3/2024, aun cuando hubieran sido incorporados a planes de facilidades de pago debidamente cancelados antes de esa fecha.

A su vez, el artículo 7°, quinto párrafo, establece que "[l]*as 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 31/3/2024, inclusive, y que se trate de una multa o sanción que no se encuentre firme ni cancelada a dicha fecha".

Del mismo modo, el artículo 23 de la resolución general 5525/2024 dispuso la condonación de pleno derecho cuando se verifique alguna de las siguientes condiciones: "*a) Haberse efectuado el pago íntegro de la obligación sustancial al 31 de marzo de 2024, inclusive, siempre que la sanción no se encontrare firme ni cancelada a dicha fecha. b) Haberse regularizado la obligación sustancial y los intereses no condonados mediante el pago al contado o plan de pagos en los términos del presente régimen, en la medida en que la sanción no se encuentre firme ni cancelada a la fecha de acogimiento al mismo. 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 Nº 27.743, siempre que la sanción no se encuentre firme ni cancelada a dicha fecha*".

Por último, el artículo 4º de la ley 27.743 describe los conceptos y los sujetos excluidos del régimen de regularización.

XIII. En estas condiciones, conforme surge de la normativa reseñada precedentemente, la condonación de pleno derecho de la multa controvertida en el marco de estas actuaciones se encuentra supeditada —en síntesis— al cumplimiento de los siguientes recaudos: ***(i)*** que la obligación tributaria cuyo incumplimiento generó la sanción haya sido cancelada con anterioridad al 31/3/2024; ***(ii)*** que la multa no se encuentre firme ni cancelada a esa fecha; y ***(iii)*** que el contribuyente no esté comprendido en ninguna de las causales de exclusión previstas en el artículo 4º de la ley 27.743.

Sobre esa base, a la luz de las manifestaciones realizadas por las partes ante los requerimientos del Tribunal, es posible tener por comprobado que: ***(i)*** la multa aplicada mediante la resolución 300/2022 de la Dirección Regional Bahía Blanca no está firme ni cancelada al 31/3/2024; ***(ii)*** la obligación principal que motivó la sanción impuesta a la actora fue cancelada antes del 31/3/2024, mediante un plan de facilidades de pago definitivamente cancelado el 16/11/2022; y ***(iii)*** la contribuyente no se encontraría comprendida en ninguna de las causales de exclusión contempladas en el artículo 4º de la ley 27.743.

Ello es así, sin perjuicio del control que el organismo fiscal efectúe en su oportunidad, respecto del cumplimiento de los requisitos exigidos en el régimen de regularización excepcional, como así también de los extremos que debe satisfacer la parte actora para gozar de los beneficios establecidos en la ley.

XIV. En cuanto a las costas del proceso –de ambas instancias–, cabe aplicar —*mutatis mutandis*— la doctrina sentada por esta Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, en pleno, en la sentencia dictada el 16/12/2020 en la causa 78793/2018/CA1, *in re*: "*Alpargatas SAIC c/ Dirección General Impositiva*", según la cual "*No corresponde incluir dentro del pago de las costas y gastos causídicos que se asume, a los intereses y/o multas alcanzada por el beneficio de exención o condonación establecido en el régimen de regularización de obligaciones tributarias previsto en el Título II de la ley 27.260 (art. 55)*", toda vez que el régimen allí examinado guarda sustancial analogía con el que se aplica en la presente.

Por consiguiente, cabe modificar la imposición de las costas ante el Tribunal Fiscal y distribuirlas en ambas instancias en el orden causado (artículo 68, segundo párrafo, del CPCCN).

XV. Finalmente, vale destacar que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 38, inciso a, de la resolución general 5525/2024, no corresponde la percepción de honorarios por parte de los apoderados y patrocinantes del Fisco cuando la causa verse exclusivamente sobre la aplicación de multas e intereses resarcitorios o punitorios que sean condonados con arreglo a las previsiones de la ley 27.743.

Por lo tanto, procede dejar sin efecto la regulación de honorarios practicada con fecha 4/12/2023 en favor del apoderado y patrocinante del Fisco Nacional en estas actuaciones.

Por lo expuesto, el Tribunal **RESUELVE**:

1º) Tener por condonada la multa aplicada mediante la resolución 300/2022, en los términos de la ley 27.743.

2º) Distribuir las costas de ambas instancias en el orden causado (artículo 68, segundo párrafo, del CPCCN).

Expte. CAF 3032/2024/CA1: "**SOCIEDAD ANÓNIMA GANADERA FINANCIERA SAN RAFAEL (TF 57208758-I) C/ DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA S/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO**"

3º) Dejar sin efecto la regulación de honorarios practicada ante el Tribunal Fiscal de la Nación.

A los fines del artículo 109 del Reglamento para la Justicia Nacional, se hace constar que —por hallarse vacantes dos cargos de jueces de esta Sala— suscribe la presente el Dr. Jorge Eduardo Morán; quien integra este Tribunal en los términos de la Acordada Nº 2/24 de esta Cámara.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ JORGE EDUARDO MORÁN