CAF 4539/2021/CA1; NEOBIO SRL (TF 93416135-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de octubre de 2021.- PDP

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Que con fecha 13/3/20 el Tribunal Fiscal de la Nación –en adelante TFN– dictó una "primera sentencia" en la cual, por las razones allí impresas, resolvió rechazar la excepción de cosa juzgada opuesta por el fisco nacional –con costas por su orden–, confirmar la sanción aplicada –con costas a la vencida– y regular los honorarios de los profesionales intervinientes por el fisco nacional.

Posteriormente, el 19/10/2020 dictó una "segunda sentencia", por medio de la cual, por mayoría, resolvió condonar la multa impuesta en autos, con costas por su orden, disponiendo que la regulación de honorarios efectuadas en la sentencia anterior devino inoficiosa a tenor de lo resuelto.

Para resolver de tal modo en esta "segunda sentencia", sostuvo que la parte actora solicitó tal medida en virtud de lo normado por la ley 27.541, acompañando las constancias del certificado Mi Pyme y del acogimiento al Plan N° M592523.

Expuso que la representación fiscal contestó el traslado conferido informando que, con respecto del impuesto a las ganancias período fiscal 2015 –que era sobre el cual versaba la multa en cuestión– la actora había incluido "gran parte de la obligación principal" (sic) el 31/05/18 al plan de facilidades K630159, quedando un saldo de intereses que reformuló en el Plan N° M592523, precisando que "ambos planes están cancelados" (sic).

Señaló que el ente recaudador también indicó que la recurrente no se encontraba comprendida en los supuestos de los incisos a) y b) del artículo 16 de la ley 27.541, no contando con información respecto de los supuestos comprendidos en los incisos c) y d), y que nada observaba con relación al certificado Mi Pyme aportado por la interesada.

Ponderó que a la fecha en que la actora solicitó la aplicación del beneficio de condonación de multa, la "primera sentencia" no se encontraba firme, razón por la cual correspondía pronunciarse al respecto.

Reseñó el contenido del artículo 8° de la ley 27.541, destacando que los contribuyentes inscriptos como "Micro, Pequeñas o

Medianas Empresas" (cfr. ley 24.467) podían acogerse al régimen de regularización de deudas tributarias y de condonación de intereses y multas por las obligaciones vencidas al 30/11/19 inclusive, poniendo de resalto que el cuarto párrafo del artículo preveía la inclusión al régimen de refinanciación de planes de pago vigentes y las deudas emergentes de planes caducos.

Especificó que el artículo 11 de la norma de referencia disponía, con alcance general, que quienes adhirieran al régimen y cumplieran con los pagos correspondientes obtendrían el beneficio de condonación de las multas previstas en la ley 11.683 que no se encontraren firmes a la fecha del acogimiento al régimen.

Recalcó que la RG (AFIP) 4667, reglamentaria de la ley 27.541, en su artículo 22° establecía expresamente que a los fines de la condonación de las multas y demás sanciones previstas en el inciso a) del artículo 11 y en los artículos 12 y 14 de la citada ley, se entendería por firmes a las emergentes de actos administrativos que a la fecha del acogimiento o a la fecha de entrada en vigencia de la normativa, según correspondiera, 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.

Sostuvo que no se encuentra controvertida la inscripción de la recurrente en el régimen de Micro, Pequeñas o Medianas Empresas, como tampoco la cancelación total de la obligación tributaria que diera origen a la multa apelada en autos.

Destacó asimismo que el organismo recaudador puso de relieve que la recurrente no se encontraba incursa en las causales de exclusión previstas en la ley de marras.

En merito de todo lo expuesto, y en atención a que la "primera sentencia" no se encontraba firme en los términos del artículo 22 de la RG 4667 –ya que se habían suspendido los plazos en orden a la feria extraordinaria dispuesta por la Resol-2020-13-APNTFN#MEC, luego prorrogada por Resol-2020-17-APN TFN#MEC y Resol-2020-23-APN-TFN#MEC–, concluyó que correspondía declarar condonada la multa impuesta en el acto apelado en autos, disponiendo el archivo de las actuaciones (conf. último párrafo art.8 de la RG 4667).



#35428680#305219064#20211013153112540

II. Que contra dicha sentencia se alzó el fisco nacional, interponiendo recurso de apelación el 2/12/20 –que fuera concedido el 9/12/20–, expresando agravios el 28/12/20, los que fueron replicados el 26/2/21.

En su memorial efectúa una descripción del devenir de estas actuaciones, hasta detenerse en el momento en el cual, encontrándose vigente la feria fiscal y judicial, la parte actora presentó un escrito solicitando que se resolviera la condonación de la sanción aplicada en los términos de la ley 27.541, acompañando la documentación del caso. Frente a ello –prosigue– el TFN, con fecha 11/5/20, libró un despacho disponiendo "Previo a todo trámite…" corriéndole traslado a su parte de la presentación efectuada. En esa ocasión –recalca– el tribunal no ordenó la suspensión de los plazos, ni la parte actora lo había solicitado.

Seguidamente explica que en la contestación a dicho traslado informó al tribunal que la obligación principal que diera origen a la sanción había sido cancelada.

Luego de ese *racconto*, expresa que le causa agravio que con fecha 19/10/20 el *a quo* resolviera condonar la multa impuesta, indicando que dicha sentencia no se ajusta a derecho.

Señala que el TFN se excedió en su jurisdicción, toda vez que la sentencia dictada con fecha 13/3/20, notificada el 16/3/20, se encontraba firme y consentida, pasada en autoridad de cosa juzgada, atento a que no había sido apelada por la actora, feneciendo el plazo para hacerlo el 21/9/21.

Afirma que si bien la actora en el mes de mayo –cuando se encontraban suspendidos los plazos legales– solicitó la condonación de la sanción, lo cierto es que dejó firme la sentencia que había confirmado la sanción, al no interponer el recurso de apelación previsto por el artículo 192 de la ley 11.683.

Aduce que, al quedar firme la "primera sentencia", el tribunal de grado perdió jurisdicción para resolver la condonación requerida.

Expone que por Resolución 2020-13-APN-TFN#MEC el TFN declaró la emergencia sanitaria y suspendió los plazos procesales, lo cual se extendió hasta el 10/8/20, fecha a partir de la cual se reanudaron los plazos de los juicios que tramitaban por expediente electrónico.

En ese sentido, afirma que le causa agravio el hecho de que el tribunal resolviera una cuestión que se había vuelto ajena a su jurisdicción.

Declara que la actora debió peticionar la suspensión de los plazos hasta que el TFN se encontrara en condiciones de resolver, o bien interponer el recurso de apelación previsto en el artículo 192 de la ley 11.683.

Especifica que el plazo para apelar la "primera sentencia" venció el 21/9/20.

Cita jurisprudencia y doctrina, mantiene la reserva del caso federal y solicita que se revoque la sentencia apelada.

III. Que antes de ingresar al tratamiento de los agravios presentados por la parte demandada, es importante recordar que esta Alzada no se encuentra obligada a seguir a las partes en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que se proponen a su consideración, sino tan sólo aquéllas que resulten conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (conf. CSJN, Fallos: 258:304, 262:222, 265:301, 272:225, 278:271, 291:390, 297:140; 301:970).

IV. Que, asimismo, corresponde rememorar que el recurso previsto en el artículo 86 inciso b) de la ley 11.683 otorga carácter limitado a la revisión de esta Cámara, y que, por principio, queda excluido de ella el juicio del Tribunal Fiscal respecto de los extremos de hecho (conf. Fallos: 300:985).

Así pues, "*…lo que se encuentra sometido a conocimiento de este tribunal consiste, primeramente, en verificar si se evidencian deficiencias manifiestas en la valoración efectuadas por dicho tribunal. Puesto que, cuando lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación se apoya en la ponderada valoración del conjunto de elementos probatorios incorporados en el proceso (arg. CSJN, Fallos: 332:357), sólo cabe confirmar la decisión recurrida (CSJN, Fallos: 326:2987 y 334:249)*" (cfr. CNACAF, Sala III, "*La Luguenze SRL (TF 31.645-I) c/ DGI"*, Causa Nº 27.409/2012 del 31/10/12; "*Lanusse, Josefina Milagros (TF 34.584-I) c/DGI*", Causa Nº 4502/2014 del 29/9/14; "*Frigorífico Pilcomayo SRL (TF 24.222-I) c/DGI*", Causa Nº 18124/2016 del 14/9/17; "*Nobleza Piccardo SAICYF (TF 33.113-I) c/DGI*", Causa Nº 83620/2016 del 16/10/18;

#35428680#305219064#20211013153112540

"*Establecimiento Agropecuario Las Tres Marías SA (TF 40.985-I) c/DGI*", Causa Nº 72673/2018 del 7/5/19, entre otros).

V. Que expuesto lo anterior, se colige que la materia elevada a consideración de esta Alzada se centra, *stricto sensu*, en determinar si el TFN contaba con la potestad jurídica necesaria para dictar la "segunda sentencia" del 19/10/20.

En efecto, de la lectura de la expresión de agravios presentada por la demandada se desprende, en lo medular, las siguientes líneas argumentativas: *i)* el *a quo* se habría excedido en su jurisdicción al dictar la "segunda sentencia", toda vez que en ese tiempo la "primera sentencia" se encontraba firme y consentida; *ii)* el tribunal de grado se habría dispuesto a tomar conocimiento de una cuestión devenida ajena a su jurisdicción; *iii)* es erróneo lo sostenido por el TFN al indicar que la "primera sentencia" no se encontraba firme en los términos de la RG 4667, atento que la actora, al no haberla apelado, la consintió; *iv)* al no haberse ordenado la suspensión de los plazos procesales, el 21/9/20 adquirió firmeza la "primera sentencia", y *v)* nos hallamos frente a un supuesto de "preclusión procesal".

En orden a estos razonamientos solicita que se revoque la "segunda sentencia".

VI. Que a los efectos de delimitar el escenario sobre el cual debemos concentrar nuestro análisis, señalemos lo siguiente:

a) El 13/3/20 el TFN dictó la "primera sentencia", a través de la cual –en lo sustancial– confirmó la multa aplicada en el impuesto a las ganancias, período fiscal 2015. La misma fue notificada el 16/3/20.

b) El 7/5/20 la actora solicitó la condonación de esa misma multa en los términos de la ley 27.541.

c) Entre el 17/3/20 y el 10/8/20 se encontraron suspendidos los plazos procesales del TFN, 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.

d) El 19/10/20 el TFN dictó la "segunda sentencia", notificada el mismo día.

Con relación a estos componentes fácticos no hay disenso entre las partes.

De su lado, en lo que conforma el aspecto normativo del asunto, la ley 27.541 (BO 23/12/19) estableció un régimen de regularización de obligaciones tributarias vencidas al 30/11/19 para micro, pequeñas y medianas empresas, con plazo de acogimiento hasta el 30/4/20, otorgando el beneficio fiscal de condonación de multas y sanciones "*que no se encontraren firmes a la fecha de acogimiento*" (arts. 8 y 11 inc. a).

La reglamentación 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* [ley 27.541]*, 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. BO 31/1/20).

VII. Que ahora bien, en el esquema descripto en el considerando anterior puede visualizarse claramente la presencia de dos ámbitos de debate diversos: uno, correspondiente a la legitimidad de la multa aplicada, lo cual involucra el análisis del tipo infraccional (ley 11.683, art. 45 y conc), otro, vinculado con la viabilidad del beneficio de condonación de la multa, que conduce a examinarla a la luz de la ley 27.541 y su reglamentación.

Estas dos cuestiones son, precisamente, las que se han debatido en el ámbito del TFN, vehiculizadas cada una en sus propios cauces procesales. Veamos.

En un inicio, al apelar la firma contribuyente el acto administrativo que le impuso la multa, se abrió un primer cauce procesal, que derivó en el dictado de la "primera sentencia". Luego, al solicitar la misma parte que se declarara condonada la sanción, se inició el segundo cauce, que conllevó al dictado de la "segunda sentencia", que es la que aquí corresponde analizar.

Pues bien, tal distinción de asuntos y procesos es la que permite advertir que el TFN sí contaba con la potestad jurídica para dictar la "segunda sentencia".

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.

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 21/9/20– 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 lo demás, y a mayor abundamiento, no debe perderse de vista que la propia administración tributaria contestó el traslado que le fuera notificado el 11/5/20, recién el 29/9/20, es decir, pasado el término en el cual la "primera sentencia" habría adquirido firmeza.

Por último, y a título ilustrativo, digamos que distinto sería el escenario si el TFN 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*).

VIII. Que en otro orden de consideraciones, ninguna referencia corresponde realizar en esta instancia respecto del cumplimiento de los requisitos para acceder al beneficio de condonación de la multa, toda vez que ello no ha sido materia de agravios.

Además, se impone recordar que el análisis y la valoración de dichos elementos constituye una cuestión de hecho y prueba que, por principio, queda reservada al conocimiento del Tribunal Fiscal (ver esta Sala, Causa Nº 10.211/04 "*Amas María, Amas Miguel y Rodríguez Nélida HS (TF 19.634-I) c/ DGI*" del 19/5/08; Causa Nº 3802/16, "*Terminal Panamericana SA (TF 36855-I) c/ DGI s/ recurso directo de organismos externos*", del 9/5/17 y Causa Nº 21.359/17, "*Acindar Industria Argentina de Aceros SA c/ DGA s/ recurso directo de organismos externos*", del 5/10/17, entre otros).

En mérito de lo expuesto **SE RESUELVE**: **1º)** Desestimar el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada y, en consecuencia, confirmar la sentencia apelada en lo que ha sido materia de agravios. **2º)** Imponer las costas en el orden causado, atento a las

particularidades y lo novedoso de la cuestión analizada (CPCC, art. 68, segundo párrafo).

A los fines del art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional, se deja constancia que suscriben la presente dos vocales por hallarse vacante el tercer cargo.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ CARLOS MANUEL GRECCO

Fecha de firma: 14/10/2021
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SUSANA MARIA MELLID, SECRETARIA DE CAMARA
Firmado por: CARLOS MANUEL GRECCO, JUEZ DE CAMARA

#35428680#305219064#20211013153112540